

CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

C/ Viriato, 52
28010 MADRID

C/ Gran de Gràcia, 171
08012 BARCELONA

C/ Alboraya, 23
46010 VALENCIA

C/ Ponzano, 15
28010 MADRID

www.cef.es

902 88 89 90

info@cef.es

DIRECTOR:

Roque de las Heras Miguel

COORDINADORES:

M.^a José Leza Angulo
(Abogada. Máster en Tributación)
Sotero Amador Fernández
(Economista. Máster en Dirección
Económico-Financiera)

CONSEJO ASESOR:

- Roberto Alonso Alonso
(Inspector de Hacienda del Estado)
- Luis Manuel Alonso González
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)
- Oriol Amat Salas
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- María Dolores Arias Abellán
(Catedrática de Derecho Financiero y Tributario)
- Inmaculada de Benito Cámara
(Profesora del CEF)
- Inocencio Carazo González
(Auditor de Cuentas)
- Monserrat Casanovas Ramón
(Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad)
- José Luis Cea García
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- María Antonia García Benau
(Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad)
- Lorenzo de las Heras Miguel
(Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España)
- Antonio Longas Lafuente
(Vocal del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid)
- Joan Montllor i Serrats
(Decano de la Universidad Autónoma de Barcelona)
- Francisco José Palacio Ruiz de Azagra
(Inspector de Hacienda del Estado)
- Carlos Palao Taboada
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)
- Valentín Pich Rosell
(Presidente del REAF)
- Iu Pijoan i Font
(Director General de Tributos de la Generalitat de Catalunya)
- Diego Prior Jiménez
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- Enrique Ribas Mirangels
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- Javier Romano Aparicio
(Profesor del CEF)
- Andrés Sánchez Pedroche
(Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)
- Eduardo Sanz Gadea
(Inspector de Hacienda del Estado)
- Susana Sartorio Albalat
(Catedrática de Derecho Financiero y Tributario)
- Antoni Serra Ramoneda
(Catedrático Emérito de Contabilidad)
- José Tovar Jiménez
(Profesor del CEF)

AGOSTO-SEPTIEMBRE 2005

NÚMEROS 269-270

Sumario

	Página
TRIBUTACIÓN:	
59/2005 Aspectos registrales y fiscales de la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria. (Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina) PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2005	3
60/2005 El nuevo reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa. (J. Andrés Sánchez Pedroche)	89
TRIBUTACIÓN-CONTABILIDAD:	
61/2005 Supuesto Práctico Profesional (Ejercicio propuesto para ingreso al Cuerpo de Inspectores de Hacienda del Estado. (José Barrio Bondía, Eva Martín Díaz, Manuel Menchero Fabián y Javier Romano Aparicio)	141
CONTABILIDAD:	
62/2005 La estrategia corporativa y el resultado contable de las empresas industriales españolas: una investigación empírica basada en los enfoques de recursos y capacidades dinámicas. (Manuel Villasalero Díaz) PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2005	189
63/2005 Consultas planteadas al ICAC. (Inmaculada de Benito Cámara y Daniel Pérez Martín)	251
RECENSIÓN BIBLIOGRÁFICA	271

ESTUDIOS FINANCIEROS, respetando la libertad intelectual, no altera los criterios emitidos por los autores de los trabajos firmados, sin que tampoco se solidarice necesariamente con ellos.

ESTUDIOS FINANCIEROS
REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

• **REDACCIÓN Y ADMINISTRACIÓN:**

C/ Viriato, 52 - 28010 MADRID
Telf.: 914 444 920

• **EDITA:**

Centro de Estudios Financieros, S.A.

• **IMPRIME:**

Artes Gráficas Coyve, S.A.
Avda. Córdoba, 21 - 2.º 1.ª
28026 MADRID

• **ISSN: 1138-9540**

• **DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981**

• **SUSCRIPCIÓN ANUAL (2005) 120,20 € (IVA no incluido)**

Comprende dos volúmenes:

- 1.º Legislación, Consultas, Jurisprudencia.
- 2.º Comentarios y Casos prácticos.

• **SUSCRIPCIÓN ANUAL (2005) 173,08 € (IVA no incluido)**

(Comprende los dos volúmenes indicados anteriormente y al final de cada año se recopilan en Tomos independientes: Legislación, Jurisprudencia, Consultas tributarias y Normativa contable).

• **NÚMEROS SUELTOS (Completo):**

- Suscriptores 14,43 € (IVA no incluido)
- No suscriptores 19,24 € (IVA no incluido)

• **SUSCRIPCIONES DE AÑOS ANTERIORES:**

- Año 2000 46,15 € (IVA no incluido)
- Año 2001 50,00 € (IVA no incluido)
- Año 2002 52,88 € (IVA no incluido)
- Año 2003 54,81 € (IVA no incluido)
- Año 2004 56,74 € (IVA no incluido)

En estos precios están comprendidos los volúmenes de Comentarios y Casos prácticos de Tributación y Contabilidad. (No se incluye el volumen Legislación, Consultas, Jurisprudencia).

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

Derechos reservados, quedando prohibida la reproducción de los trabajos presentados por cualquier proceso mecánico, reprográfico o electrónico, sin la previa autorización escrita del editor.

TRIBUTACIÓN	ASPECTOS REGISTRALES Y FISCALES DE LA DISTRIBUCIÓN Y REDISTRIBUCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD HIPOTECARIA	Núm. 59/2005
-------------	---	-----------------

IÑAKI BILBAO ESTRADA

Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Cardenal Herrera-CEU

JUAN CARLOS SANTANA MOLINA

Profesor de Derecho Civil. Universidad Cardenal Herrera-CEU

Asesor Jurídico Grupo Farach

Este trabajo ha sido seleccionado y ha obtenido el **1.º Premio Estudios Financieros 2005** en la Modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don José Juan FERREIRO LAPATZA, don Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ, doña María Dolores ARIAS ABELLÁN, don Valentín PICH ROSELL, don Iu PIJOAN I FONT y doña Susana SARTORIO ALBALAT.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto:

LA distribución de la responsabilidad hipotecaria cobra especial importancia en el ámbito de la promoción inmobiliaria, erigiéndose en uno de los supuestos que más controversia ha generado en cuanto a su sometimiento a gravamen en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. Ni la Administración Tributaria ni los Tribunales distinguen, a efectos fiscales, los distintos supuestos que afloran al analizar la naturaleza jurídico-privada de este instituto. Un análisis de los mismos permite diferenciar entre la distribución voluntaria de la responsabilidad hipotecaria frente a la distribución necesaria, distinción de suma importancia en relación con la efectiva realización del hecho imponible. La distinta configuración jurídica de ambos supuestos determina que la distribución necesaria deba ser considerada como un supuesto de no sujeción por carecer de autonomía frente al negocio jurídico constitutivo o modificativo de la hipoteca; en cambio, la distribución voluntaria constituye un negocio jurídico autónomo que queda sujeto al gravamen como consecuencia del cumplimiento de todos los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto.

.../...

.../...

Sin perjuicio de lo anterior, en opinión de los autores, la distribución o redistribución no son actos que pongan de manifiesto capacidad económica alguna, dada la ausencia de desplazamiento patrimonial que conlleva. Ante la posibilidad que ofrece la legislación hipotecaria –y que confirma la Dirección General de Registros y del Notariado– de acudir al documento privado para la formalización jurídica de estas operaciones, los autores propugnan la utilización de este cauce como medio para eludir tan controvertido gravamen. De esta forma se aprovecha el supuesto de economía de opción que nos brinda el ordenamiento jurídico privado sin merma de las garantías registrales.

Sumario:

1. Introducción.
2. La distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria: consideraciones jurídico-privadas.
3. Criterios administrativos y jurisprudencia sobre la materia.
4. Reflexión doctrinal sobre la cuota variable en la modalidad de AJD en el ITPAJD a efectos de su aplicación al caso de la distribución y redistribución.
5. El objeto de gravamen y la manifestación de capacidad económica en el IAJD: especial referencia a la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria.
6. La distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria mediante documento privado: un supuesto de economía de opción.
7. Conclusiones.

NOTA: Esta investigación no hubiese sido posible sin la ayuda y colaboración de las siguientes personas e instituciones a las cuales queremos expresar nuestro más sincero agradecimiento: la Universidad Cardenal Herrera-CEU y, en particular, a don Francisco SÁNCHEZ y al resto de compañeros del centro de Elche; el Grupo Farach y, en especial, a don Vicente PÉREZ FARACH y su equipo de colaboradores; y el Instituto de Estudios Fiscales y, en concreto, a don Pedro HERRERA MOLINA y a los demás integrantes de la Vocalía Asesora de Derecho Financiero y Tributario.

1. INTRODUCCIÓN

Como es sabido, en nuestro ordenamiento jurídico la protección del tráfico jurídico inmobiliario se articula a través de la institución registral. El Registro de la Propiedad constituye el instrumento mediante el cual se dota de publicidad a los derechos reales sobre bienes inmuebles y se protege la situación jurídica del que contrata confiando en lo publicado por el Registro. Es evidente la importancia que una adecuada protección del tráfico jurídico inmobiliario supone para la circulación de la riqueza y el fomento del crédito territorial así como la influencia que estos factores tienen en las economías nacionales. Por esta razón se destaca que en el establecimiento de un sistema eficaz de tutela de la seguridad jurídica de las transacciones concurre el interés tanto de los particulares, necesitados de instrumentos de información sobre la situación jurídica de los inmuebles y de protección en sus adquisiciones, como público, dadas las considerables repercusiones económicas que implican. En este sentido, se ha señalado que toda economía presenta unos costes de transacción, cuyo origen radica, por una parte, en la necesidad de información sobre la situación jurídica de los inmuebles y, por otra, en los costes derivados de la necesidad de eliminar la incertidumbre jurídica. Precisamente los sistemas registrales sirven a esta doble finalidad y se han demostrado más eficaces que los sistemas de seguridad económica –fundamentalmente los sistemas alternativos de seguros de títulos– así como menos costosos, más fiables y sencillos y más efectivos en la prevención de conflictos ¹.

En este orden de ideas, cabe indicar que al reforzamiento del sistema de seguridad jurídica preventiva contribuye el principio de titulación pública, en cuya virtud se establece la necesidad de que los documentos que se presenten en el citado Registro sean documentos públicos, es decir, notariales, judiciales o administrativos. La razón radica en que el título público ofrece, frente al documento privado, evidentes garantías de autenticidad, dada la intervención del fedatario público, factor al que hay que añadir el control de legalidad que aporta ². Por excepción, en algunos casos se

¹ Sobre este tema *vid.* las Conclusiones del XII Congreso Internacional de Derecho Registral (Conclusiones Tema II), Centro Internacional de Derecho Registral. Disponible en http://cinder.registradores.org/es/congresos/congreso_xii_2.htm

² No faltan, sin embargo, opiniones que sostienen la necesidad de permitir el acceso del documento privado al Registro de la Propiedad en términos mucho más amplios que los que actualmente establece nuestra legislación registral. En este sentido *vid.* ARRUNADA, B.: «Vías de acceso al Registro de la Propiedad: la experiencia española», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 680, 2003, págs. 3.273 y ss. Sin embargo, debemos apuntar que esto no impide que, en nuestro ordenamiento, el título presentado al Registro sea objeto nuevamente de calificación por el Registrador de la Propiedad.

admite que la inscripción se practique en virtud de documento privado³, como ocurre en el supuesto de la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria. Precisamente, esta seguridad en el tráfico jurídico ha sido esgrimida por el legislador como fundamento para justificar la introducción de un gravamen sobre la «registración»⁴ y siendo más precisos un impuesto sobre la posibilidad o susceptibilidad de registro⁵, con independencia de que exista o no desplazamiento patrimonial. Dicha seguridad es objeto de gravamen en nuestro ordenamiento por parte del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD) y, concretamente, por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados (en adelante, AJD) respecto a los documentos notariales.

Llegados a este punto, cabe señalar que el negocio inmobiliario es uno de los sectores más afectados por este tributo, dado que, como luego veremos, éste incide en multitud de operaciones conducentes a la puesta a la venta de pisos, locales, plazas de garaje, etc., con una considerable repercusión en el precio de la vivienda. Una de estas operaciones, objeto de este trabajo, es la relativa a la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria, cuyos aspectos jurídico-privados tienen, a nuestro juicio, especial incidencia en su fiscalidad y, en particular, en AJD. En concreto, intentaremos distinguir, en virtud de la diversa configuración dada por la normativa hipotecaria, dos supuestos de distribución y redistribución –necesaria y voluntaria– a efectos de diferenciar a su vez el tratamiento tributario. De esta forma, y a pesar de la autonomía de ambas ramas del ordenamiento, resaltaremos la incidencia de los aspectos jurídico-privados de estas instituciones hipotecarias en su posterior sometimiento a gravamen. Siguiendo a FALCÓN Y TELLÁ, nos encontramos con un impuesto «ejemplo típico de los que tradicionalmente se han venido denominando impuestos de naturaleza jurídica, entendiendo por tales aquellos cuyo hecho imponible se construye por remisión a otros sectores del ordenamiento, fundamentalmente el Derecho civil y mercantil»⁶. En definitiva, la configuración del ordenamiento como sistema nos obliga a tomar en consideración el enfoque iusprivatista de la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria para aplicar posteriormente la normativa tributaria, sin que podamos prescindir del citado enfoque a fin de evitar errores conceptuales.

³ La legislación hipotecaria prevé varios supuestos en que se permite el acceso al registro del documento privado: la inscripción de bienes a favor del heredero único cuando no exista ningún interesado con derecho a legítima, ni tampoco comisario o persona autorizada para adjudicar la herencia del solo título de la sucesión (arts. 14.3 de la LH y 76 y 79 del RH); la inscripción a favor de legatario de inmuebles determinados cuando toda la herencia se ha distribuido en legados y no existiere contador partidor, ni se hubiere facultado al albacea para la entrega; la inmatriculación de fincas mediante documento privado complementado con acta de notoriedad cuando en aquél no se acredite de modo fehaciente el título adquisitivo del transferente o enajenante; la cancelación de condición resolutoria explícita mediante instancia privada dirigida al Registrador de la Propiedad; etc. *Vid.* BERMUDO VALERO, M.A.: «La distribución de la carga hipotecaria en documento privado y sus efectos. El artículo 216 del Reglamento Hipotecario. La Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado, de 7 de enero de 2004», *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 685, 2004, pág. 2.422.

⁴ TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: ¿Unidad de tributo o impuestos distintos» en la obra colectiva *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, pág. 58. En el Derecho comparado, existen otras figuras como el Impuesto de Timbre y el Impuesto de Registro italianos («Imposta di bollo» e «Imposta di Registro»), los derechos de timbre y registro franceses («Droits d'enregistrement et droits de timbre»), los derechos de Timbre, de hipoteca y de documentos judiciales belgas («Droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe»).

⁵ TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «Prólogo» a la obra de VILLARÍN LAGOS, M.: *La Tributación de los Documentos Notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*, Aranzadi, Madrid, 1997, pág. 15.

⁶ *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Iustel, Madrid, 2005, pág. 16.

A efectos de delimitar el objeto de nuestro trabajo, vamos a circunscribirlo a las hipotecas constituidas en garantía de préstamos sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido ⁷, puesto que los préstamos hipotecarios que están sujetos a Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante, TPO) ⁸ no quedan sujetos a la cuota variable del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (en adelante, IAJD) por la incompatibilidad entre ambas modalidades ⁹. Nuestro estudio tiene especial repercusión en el ámbito de la promoción inmobiliaria, generalmente financiada por entidades bancarias. En la actualidad, asistimos a un período en el que el precio de la vivienda presenta una tendencia preocupantemente alcista, sin que la misma pueda atribuirse exclusivamente al coste del suelo. Por el contrario, juzgamos que también inciden de forma considerable los diversos tributos que gravan la propiedad y el negocio inmobiliario ¹⁰. Ante esta circunstancia, y como no podía ser de otra forma, el constructor o el promotor traslada la carga tributaria al particular vía precio, encareciéndolo para poder mantener los beneficios deseados. Aunque la variedad de impuestos que recaen sobre esta realidad es abundante, nos vamos a centrar en el ITPAJD y, en concreto, en AJD en la modalidad de cuota variable en los supuestos de distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria.

Nos encontramos ante un gravamen sumamente controvertido respecto a ciertas operaciones inmobiliarias por las dudas existentes acerca de su adecuación a los principios de justicia tributaria. Desde hace décadas, y como intentaremos demostrar, existen ciertos supuestos relacionados con la actividad inmobiliaria gravados por la cuota gradual de AJD en los que la manifestación de capacidad económica brilla por su ausencia: declaración de obra nueva, segregación y agrupación de fincas, división propiedad horizontal, distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria, etc. ¹¹ A pesar de la evidente inexistencia de desplazamiento patrimonial, estas operaciones han estado y siguen estando sujetas a gravamen por la modalidad de AJD, dado que se cumplen los requisitos fijados por el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TRLITPAJD) que determinan el nacimiento de la obligación

⁷ Es decir, aquellos realizados por empresarios o profesionales.

⁸ Concertados entre particulares.

⁹ Vid. CALVO VÉRGEZ, J.: «La constitución y transmisión de derechos en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados: Cuestiones conflictivas planteadas a la luz de los distintos supuestos», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 5, 2004, págs. 35 y ss.

¹⁰ ISAC AGUILAR, J.: «Tratamiento del suelo urbano en los impuestos de transmisiones y actos jurídicos documentados: presente y futuro», *Crónica Tributaria*, núm. 30, 1979, págs. 67 y ss. El citado autor señala que «el suelo y los bienes inmuebles en general han estado gravados en nuestro sistema tributario, constituyendo importante fuente de ingresos para el Erario público». Asimismo, vid. IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «La cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados desde una interpretación principalista», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 186, 1998, pág. 86.

¹¹ CALVO ORTEGA, R.: «La tributación de la declaración de obra nueva», *Crónica Tributaria*, núm. 7, 1973, págs. 103 y ss.; CONDE CONDE, M.: «La declaración de obra nueva y la división horizontal como actos sujetos al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados», *Crónica Tributaria*, núm. 8, 1974, págs. 223 y ss.; GARCÍA CARCÍA, J.M.: «Agrupación de solares, obra nueva e Impuesto de Actos Jurídicos Documentados», *Crónica Tributaria*, núm. 32, 1980, págs. 239 y ss.; IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «La cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados desde una interpretación principalista», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 186, 1998, págs. 98 y ss.; MENÉNDEZ, J.: «Segregaciones, agrupaciones de fincas y declaraciones de obra nueva ante el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados», *Crónica Tributaria*, núm. 3, 1972, págs. 199 y ss.; MERINO JARA, I.: «La mera distribución de la responsabilidad hipotecaria no es un acto jurídico sujeto al Impuesto, ya que los actos produjeron efectos jurídicos propios fueron la concertación de los préstamos y la segregación de fincas que previamente fueron liquidadas», *Gaceta fiscal*, núm. 216, págs. 157 y ss.

tributaria. Sin embargo, juzgamos que en los supuestos descritos, con independencia de que se cumplan las exigencias del artículo 31.2 del TRLITPAJD, existe una clara vulneración del principio de capacidad económica y, por tanto, del artículo 31.1 de nuestra Constitución.

Ante la problemática de vigente actualidad que representa el acceso a la vivienda y que ha originado, incluso, la creación de un Ministerio específico, juzgamos que la supresión de este gravamen en los supuestos descritos puede ser una de las diversas soluciones a implementar para abaratar su precio. No obstante, existen otros intereses que dificultan considerablemente la adopción de esta medida. En particular, la naturaleza del ITPAJD de impuesto cedido a las Comunidades Autónomas y el auge del sector de la construcción implican un volumen de ingresos significativo para estos entes territoriales¹², cuya pérdida difícilmente estarán dispuestos a aceptar sin compensación alguna. Así ha sido señalado tanto por las Comunidades Autónomas afectadas¹³ como por Registradores¹⁴ ante la posibilidad de que las operaciones de distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria quedasen excluidas de gravamen.

Ante estas controversias –supuestos de no sujeción y vulneración del principio de capacidad económica– cuya solución sólo parece posible a través bien de una modificación de los criterios administrativos y judiciales bien de una declaración de inconstitucionalidad del IAJD en los casos descritos, nos centraremos en uno de estos supuestos en que los avatares registrales han permitido vislumbrar un supuesto de economía de opción que nos consentiría sortear el citado gravamen. En concreto, vamos a abordar la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria mediante documento privado. De esta forma, comprobaremos que, cuando la misma se realiza mediante escritura pública, nos encontramos ante otro supuesto en que Administración y Tribunales consideran que se cumplen, en todo caso, los requisitos fijados por el Texto Refundido para su sometimiento a gravamen por AJD. Éste es el criterio seguido, con independencia de que, en determinados casos, pensemos que ni siquiera proceda por no poderse detectar varias convenciones. A mayor abundamiento y tal y como intentaremos demostrar, juzgamos que, en ninguna de estas operaciones, existe desplazamiento patrimonial y, por tanto, manifestación de capacidad económica, derivándose su sometimiento a gravamen de la naturaleza del impuesto. En concreto y según el Tribunal Supremo (en adelante, TS) y nuestro legislador, procedería por la especial protección derivada de la documentación notarial de la citada operación y de la posibilidad de acceso al Registro público correspondiente.

Sin embargo, tras la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado (en adelante, RDGRN), de 7 de enero de 2004¹⁵, se permite realizar la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria mediante documento privado. En resumidas cuentas, se establece que

¹² Aunque respecto a tributos como el IRPF o el IVA las cantidades recaudadas no son significativas en el ámbito estatal, podría pensarse que sí revisten gran importancia para las arcas de las Comunidades Autónomas. Cuestionando la importancia recaudatoria para estos entes territoriales, *vid.* VILLARÍN LAGOS, M.: *La Tributación de los Documentos Notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*, Aranzadi, Madrid, 1997, págs. 26 y 27.

¹³ La Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, en el recurso interpuesto en casación de ley, señaló la merma de capacidad recaudatoria que supondría declarar estas operaciones no sujetas. *Vid.* la STS de 24 de octubre de 2003 (ref. Aranzadi RJ 2003, 7844).

¹⁴ *Vid.* la RDGRN de 7 de enero de 2004 (publicada en el BOE del 17 de febrero de 2004 y ref. Aranzadi RJ 2004\4881).

¹⁵ *Vid.* la nota de denegación realizada por el Registrador (RDGRN de 7 de enero de 2004 (ref. Aranzadi RJ 2004\4881)).

éste también se erige en título inscribible según lo dispuesto en el artículo 216 del Reglamento Hipotecario (en adelante, RH) ¹⁶, abriéndose nuevas posibilidades desde el punto de vista tributario. El supuesto de hecho típico al que nos referimos sería el de aquel constructor o promotor que no teniendo definido desde el primer momento la división horizontal, constituye la hipoteca que garantiza el préstamo sobre el terreno o sobre la construcción aún no dividida horizontalmente. Posteriormente, una vez madurado el proyecto, tiene que proceder a la división horizontal del edificio y, con la finalidad de facilitar la posible subrogación de los futuros compradores, a la redistribución de la responsabilidad hipotecaria entre los distintos pisos, locales, garajes, etc. Hasta fechas muy recientes, cabe señalar que la citada redistribución se realizaba exclusivamente mediante escritura pública, siendo posible en la actualidad realizarlo en documento privado y eludir así el IAJD.

En suma, para afrontar este estudio, ceñiremos nuestro trabajo, dentro de los diversos casos de negocios inmobiliarios en que la capacidad económica brilla por su ausencia, a los supuestos de distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria. De esta forma, analizaremos la naturaleza jurídico-privada del supuesto de hecho así como sus requisitos formales y sus condiciones de inscripción registral, para posteriormente ocuparnos de su fiscalidad. Enmarcado el objeto de nuestro análisis, recopilaremos el criterio administrativo de la Dirección General de los Tributos (en adelante, DGT) así como de las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) para posteriormente analizar la abundante jurisprudencia existente y concluir con la STS de 24 de octubre de 2003, dictada ante el recurso de casación en interés de Ley interpuesto por la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha. Posteriormente, realizaremos una reflexión doctrinal sobre el citado gravamen, incidiendo en los requisitos que conforman el hecho imponible para poner de relieve, atendiendo a la configuración jurídico-privada de la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria, la existencia de diversos supuestos de no sujeción. A renglón seguido, analizaremos la efectiva existencia o inexistencia de una manifestación de capacidad económica en los supuestos descritos para dilucidar la constitucionalidad de la cuota variable en la modalidad de AJD. Ante la ausencia de declaración de inconstitucionalidad del citado gravamen y de la inobservancia de la verdadera naturaleza jurídico-privada de determinados supuestos de distribución y redistribución hasta la fecha, analizaremos la oportunidad brindada por la RDGRN de 7 de enero de 2004 ¹⁷ de soslayar el IAJD mediante un supuesto de economía de opción. Esta posibilidad derivaría de la admisibilidad de la inscripción mediante documento privado de las citadas operaciones relativas a la responsabilidad hipotecaria. Por último, presentaremos las conclusiones de nuestro trabajo, sistematizando los diversos supuestos de distribución y redistribución –necesaria o voluntaria– de la responsabilidad hipotecaria y su tratamiento tributario para posteriormente reincidir en la utilización del documento privado como medio para lograr una importante economía de opción.

¹⁶ El citado precepto establece que «no se inscribirá ninguna hipoteca sobre varias fincas, derechos reales o porciones ideales de unas y otros, afectos a una misma obligación, sin que por convenio entre las partes, o por mandato judicial, en su caso, se determine previamente la cantidad de que cada finca, porción o derecho deba responder. Los interesados podrán acordar la distribución en el mismo título inscribible o en otro documento público, o en solicitud dirigida al Registrador firmada o ratificada ante él, o cuyas firmas estén legitimadas. La misma norma se aplicará a las inscripciones de censos y anticresis. Lo dispuesto anteriormente no será aplicable a las anotaciones preventivas».

¹⁷ Ref. Aranzadi RJ 2004/4881.

2. LA DISTRIBUCIÓN Y REDISTRIBUCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD HIPOTECARIA: CONSIDERACIONES JURÍDICO-PRIVADAS

Como acabamos de apuntar, fiscalmente, la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria se vienen considerando como supuestos sujetos al IAJD. En el presente epígrafe abordaremos el análisis de dos aspectos de la configuración jurídico-privada de estas instituciones que, a nuestro juicio, deberían incidir de manera inmediata en su tratamiento fiscal: su naturaleza jurídica y sus requisitos formales. Este enfoque, realizado desde una perspectiva iusprivatista, se justifica, de una parte, porque como hemos señalado anteriormente, el IAJD es un impuesto de «naturaleza jurídica» —expresión acuñada por FALCÓN Y TELLÁ— cuyo hecho imponible se integra por remisión a otros sectores del ordenamiento jurídico, y en este caso, al Derecho civil¹⁸; de otra parte, por el hecho de que, ante la configuración genérica del IAJD, la interpretación administrativa y jurisprudencial no distingue adecuadamente la pluralidad de supuestos de naturaleza heterogénea que pueden ser englobados dentro de los amplios márgenes de la figura de la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria.

En este sentido, podemos adelantar que consideramos que existen algunos supuestos de distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria respecto de los cuales, si atendemos a su configuración jurídico-privada se constata su no sujeción, al constituir meros elementos de determinación del objeto del negocio jurídico constitutivo o modificativo de la hipoteca, que es en realidad el acto o contrato que se sujeta a este tributo. Todo ello con independencia de que, junto a estos argumentos de índole jurídico-privada, existan además motivos de orden tributario que aconsejen y que, incluso, puedan determinar la supresión del impuesto por contravenir abiertamente los principios constitucionales en materia tributaria.

Prima facie y antes de abordar la naturaleza jurídica de la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria, debemos partir de las relaciones entre la determinación de la responsabilidad hipotecaria y el principio de especialidad. Este último constituye uno de los principios fundamentales de nuestro sistema registral, en cuya virtud, circunscribiéndonos a la hipoteca, se proscriben las hipotecas generales sobre todo el patrimonio del deudor y se protege el tráfico jurídico al permitir a los futuros adquirentes, a través de la institución registral, conocer perfectamente la situación jurídica de los bienes que pretenden adquirir.

Como ha puesto de relieve Díez-PICAZO¹⁹, el principio de especialidad en materia de derechos reales —que no es sólo un principio registral, sino que tiene vigencia en todo el ámbito de los derechos reales— conlleva mayores exigencias que las que se derivan de la concreción del objeto de la relación jurídico-obligatoria contemplada en el artículo 1.273 del Código Civil (en adelante, CC)²⁰. La determinación del derecho real exige, no sólo que se identifique perfectamente el bien que cons-

¹⁸ Vid. *supra* pág. 7, nota 7.

¹⁹ Díez-PICAZO, L.: *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial III. Las relaciones jurídico reales. El Registro de la Propiedad. La posesión*, Civitas, Madrid, 1995, págs. 130 y 168.

²⁰ Señala el artículo 1.273 CC que «el objeto de todo contrato debe ser una cosa determinada en cuanto a su especie. La indeterminación en la cantidad no será obstáculo para la existencia del contrato, siempre que sea posible determinarla sin necesidad de nuevo convenio entre los contratantes».

tituye su objeto, sino también que se delimite con total precisión la extensión del derecho así como su titularidad. Esta idea aparece claramente en el artículo 9 de la Ley Hipotecaria (en adelante, LH) y en el desarrollo reglamentario efectuado por el artículo 51 del RH, que en sus diferentes números van reseñando todas las circunstancias que es necesario reflejar en la inscripción para que la relación jurídico-real quede perfectamente determinada. Entre ellas, el artículo 9.2 de la LH se refiere a la naturaleza y extensión del derecho que se inscriba, precepto desarrollado en cuanto a la extensión del derecho por el artículo 51.6 del RH, que señala que «para dar a conocer la extensión del derecho que se inscriba se hará expresión circunstanciada de todo lo que, según el título, determine el mismo derecho o limite las facultades del adquirente [...]».

En este orden de ideas, cabe resaltar que las normas examinadas hablan de «circunstancias» que determinen la extensión del derecho, o de «expresión circunstanciada de todo lo que según el título» determine la extensión del derecho. Se infiere, por tanto, que los elementos de la relación jurídico-real (titular, finca y contenido del derecho inscrito) se concretan a través de la reseña de esas circunstancias. Pues bien, no cabe duda de que la responsabilidad hipotecaria es una de las circunstancias que determinan el derecho real de hipoteca al establecer el límite de responsabilidad de los bienes hipotecados. Por esta razón, en relación con el derecho de hipoteca, el principio de especialidad exige, entre otras circunstancias, la exacta determinación tanto de la obligación asegurada como del importe de la responsabilidad real hipotecaria a la que queda sujeta el bien hipotecado ²¹, debiendo figurar ambas circunstancias en la inscripción registral, conforme a lo dispuesto en los artículos 12, 114 y 153 de la LH ²².

Como es natural, tanto la legislación hipotecaria como la notarial exigen que el título inscribible contenga todas las menciones determinantes del derecho que necesariamente deban hacerse constar en la inscripción ²³, y entre ellas, en el caso de la hipoteca, la responsabilidad hipotecaria a

²¹ Aunque íntimamente ligados, ambos elementos (importe de la obligación asegurada y responsabilidad hipotecaria) no son conceptos idénticos ni constituyen siempre magnitudes coincidentes. En la hipoteca ordinaria o de tráfico, es decir, en la que se constituye en garantía de obligaciones que en el momento de constitución de la garantía real están perfectamente determinadas en su existencia y cuantía, así como en la hipoteca de seguridad en garantía de obligaciones futuras o sujetas a condición suspensiva, el importe de la responsabilidad hipotecaria coincide con el de la obligación asegurada. Por el contrario, en la hipoteca de máximo, es decir, aquella que se constituye para asegurar una obligación que no puede ser determinada exactamente en su cuantía en el momento de constitución de la hipoteca, en el título constitutivo tan sólo podrán determinarse los criterios determinantes de la cuantificación de la deuda. Para salvar las exigencias derivadas del principio de especialidad, en este caso se establece una responsabilidad máxima hipotecaria, de tal forma que los bienes hipotecados sólo responden del límite de responsabilidad hipotecaria reseñada, con independencia de que la deuda, que inicialmente no pudo ser cuantificada, realmente sea mayor que la responsabilidad máxima hipotecaria fijada en el título constitutivo de la hipoteca y en la inscripción.

²² Señala el artículo 12 de la LH que «Las inscripciones de hipoteca expresarán el importe de la obligación asegurada y el de los intereses, si se hubiesen estipulado». Por su parte, el 114 de la LH establece: «Salvo pacto en contrario, la hipoteca constituida a favor de un crédito que devengue interés no asegurará, con perjuicio de tercero, además del capital, sino los intereses de los dos últimos años transcurridos y la parte vencida de la anualidad corriente. En ningún caso podrá pactarse que la hipoteca asegure intereses por plazo superior a cinco años». Por último, el artículo 153, en su párrafo primero dispone: «Podrá constituirse hipoteca en garantía de cuentas corrientes de crédito, determinándose en la escritura la cantidad máxima de que responda la finca y el plazo de duración, haciendo constar si éste es o no prorrogable, y caso de serlo, la prórroga posible y los plazos de liquidación de la cuenta».

²³ Desde un punto de vista formal la legislación hipotecaria exige que todas las circunstancias que determinan el derecho inscrito figuren en la inscripción registral. Conforme a lo dispuesto en el artículo 30 de la LH, la omisión o la inexactitud sustancial de alguna de estas circunstancias determina la nulidad de la inscripción.

la que queden afectos los bienes. Así, el artículo 21 de la LH señala que los documentos relativos a contratos o actos que deban inscribirse, expresarán, por lo menos, todas las circunstancias que necesariamente debe contener la inscripción, y sean relativas a las personas de los otorgantes, a las fincas y a los derechos inscritos ²⁴. En suma, y a tenor de lo expuesto, se desprende que en la escritura pública de constitución o modificación de hipoteca debe figurar la responsabilidad hipotecaria a la que queda sujeta la finca, dado que constituye una circunstancia determinante del derecho que debe recoger la inscripción registral.

A tenor de lo expuesto, cabe plantearse qué ocurre en el caso de que en el título constitutivo de la hipoteca no se refleje la responsabilidad hipotecaria de la finca gravada, o se incurra en un error en su determinación. Como pone de relieve Díez-PICAZO ²⁵, «entre la determinación objetiva que se exige para la existencia y eficacia de un contrato y la más perfilada determinación que exige el derecho real, existe alguna distancia». Por esta razón, a pesar del vicio o defecto del que adolece, el negocio jurídico constitutivo puede ser eficaz, salvo que los defectos en la determinación del objeto del derecho sean tales que, en realidad, estemos ante un supuesto de absoluta indeterminación. Surge en este caso una relación jurídico-real en estado de pendencia o una relación obligatoria instrumental, a la espera de que concretándose la determinación del derecho, surja la relación jurídico-real definitiva. Sin embargo, el derecho real no queda constituido, no nace, porque su existencia exige su plena determinación.

Desde un punto de vista registral, la perfecta determinación del derecho real conforme a las circunstancias previstas en los artículos 9 de la LH y 51 del RH, así como los que sean de aplicación en supuestos concretos (como por ejemplo la hipoteca) se erige en requisito de inscribibilidad del título constitutivo ²⁶. En consecuencia, la falta de determinación del derecho impide la inscripción del título mientras el defecto no sea subsanado. Técnicamente, el Registrador emitirá una calificación registral negativa, suspendiendo la inscripción por defecto subsanable. Obviamente, la falta de inscripción tiene especial relevancia en relación con derechos que, como la hipoteca, requieren con carácter constitutivo su inscripción en el Registro de la Propiedad. Centrándonos en este concreto derecho real, podemos señalar que la omisión de la responsabilidad hipotecaria o su reseña inexacta no motivará la nulidad del negocio jurídico-constitutivo salvo que este error vaya acompañado de otros que en su conjunto impliquen una absoluta indeterminación de la finca hipotecada o del derecho constituido. El negocio jurídico es válido, por tanto, pero no puede ser objeto de inscripción mientras que el defecto no sea subsanado.

Llegados a este punto debemos resaltar una primera conclusión: la determinación de la responsabilidad hipotecaria no representa un negocio jurídico distinto del negocio constitutivo de la hipoteca, sino que viene configurada como una circunstancia necesaria para que este negocio des-

²⁴ El artículo 22 del mismo texto legal señala que el Notario que cometiera alguna omisión que impida inscribir el acto o contrato, conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, la subsanará extendiendo a su costa una nueva escritura, si fuere posible, e indemnizando, en su caso, a los interesados de los perjuicios que ocasionare su falta. En el mismo sentido se expresan los artículos 156 y siguientes del Reglamento Notarial al regular los instrumentos públicos notariales.

²⁵ Díez-PICAZO, L.: *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial III. Las relaciones jurídico reales. El Registro de la Propiedad. La posesión*, Civitas, Madrid, 1995, pág. 130.

²⁶ La jurisprudencia hipotecaria incide especialmente en esta consideración.

pliegue plenamente su eficacia, dé lugar a la constitución del derecho real, y pueda ser inscrito en el Registro de la Propiedad. Quizás esta conclusión pueda parecer obvia, pero a nuestro juicio conviene resaltarla desde el primer momento, puesto que, paradójicamente, cuando pasamos del momento constitutivo del derecho a las situaciones que modifican el derecho ya constituido, esta idea es frecuentemente olvidada.

Como hemos visto, la omisión de la responsabilidad hipotecaria obliga a subsanar el título para posibilitar su inscripción registral. Esta subsanación deberá hacerse por los medios previstos en el artículo 153 del Reglamento Notarial (en adelante, RN) y en el artículo 110 del RH: diligencia en la propia escritura matriz, acta notarial, escritura de subsanación o instancia privada con firmas legitimadas notarialmente o ratificadas ante el Registrador ²⁷. Evidentemente, la elección de uno u otro medio de subsanación dependerá de las circunstancias que concurran en el caso concreto. Al objeto de nuestro estudio, debemos centrarnos en los supuestos en los que la subsanación se realiza mediante documento separado de la escritura de constitución de la hipoteca: acta de subsanación, escritura de subsanación o instancia privada.

En todos estos casos nos hallamos ante documentos que cumplen una función instrumental respecto del título subsanado. No constituyen actos jurídicos autónomos, puesto que sólo tienen sentido, y sólo pueden desplegar sus efectos, con relación al negocio jurídico que subsanan. El hecho de que se formalicen en documento separado no puede llevarnos al error de considerar que se trata de un acto jurídico autónomo y distinto al subsanado. Del mismo modo que un solo documento puede recoger dos negocios jurídicos distintos (dos convenciones en la terminología del impuesto), en este caso, un negocio jurídico, una sola convención, se formaliza en dos documentos separados ²⁸.

Analizada la determinación de la responsabilidad hipotecaria con carácter general, vamos a centrarnos en la primera de las cuestiones relativas a su distribución: la concreción del principio de determinación en el caso de que la hipoteca se constituya sobre una pluralidad de bienes. En este supuesto, nuestro ordenamiento exige de manera ineludible que se determine la parte del crédito del que va a responder cada una de las fincas hipotecadas. Frente al sistema de hipoteca no distribuida o hipoteca solidaria, en el que cada una de las fincas hipotecadas responde de la totalidad de la deuda garantizada, se consagra en nuestro derecho el sistema de distribución de la responsabilidad hipotecaria. La formulación legal del principio se recoge en el artículo 119 de la LH, que establece que «cuando se hipotequen varias fincas a la vez por un solo crédito, se determinará la cantidad o parte de gravamen de que cada una deba responder». Completa este precepto el artículo 216.1 del RH, que señala que «no se inscribirá ninguna hipoteca sobre varias fincas, derechos reales o porciones ideales de unas y otros, afectos a una misma obligación, sin que [...] se determine previamente la cantidad de que cada finca, porción o derecho deba responder».

²⁷ Sobre este tema *vid.* EGEA IBÁÑEZ, R.: «Nulidad del instrumento público. Sus clases. Valor del documento notarial nulo por defecto de forma. Subsanación de errores. Falsedad del instrumento público», *La Notaría*, número 3/1998, Vlex §IN404.

²⁸ Aunque fiscalmente esta cuestión pueda parecer empañada por el hecho de que en ocasiones escrituras calificadas por las partes de «rectificación» se sujeten a tributación independiente del negocio que subsanan, en realidad, en estos casos, bajo el manto de una pretendida rectificación se otorgan verdaderos negocios modificativos del inicial. La práctica cotidiana, sin embargo, demuestra que el documento otorgado para subsanar un defecto apreciado por el Registrador en su calificación no queda sujeto a tributación. *Vid.* págs. 59 y ss.

Como hemos dicho, la distribución de la responsabilidad hipotecaria constituye una aplicación concreta del principio de especialidad al supuesto de pluralidad de bienes hipotecados. En este caso concreto, además de fijar el límite de la responsabilidad hipotecaria, es necesario distribuirlo entre las diversas fincas, de tal forma que quede determinado el límite de responsabilidad de cada una de ellas ²⁹. El fundamento del principio de distribución radica en el fomento del crédito territorial, dado que se ha considerado que la hipoteca solidaria constituye un obstáculo para el desarrollo del crédito garantizado con hipoteca. Estamos pues ante un requisito impuesto atendiendo a un interés público y que, en consecuencia, tiene carácter imperativo, por lo que no cabe pacto en contrario por el que se constituya hipoteca solidaria entre varias fincas registrales ³⁰. El incumplimiento del deber de distribución implicará que el Registrador de la Propiedad deba suspender la inscripción del título constitutivo de la hipoteca por adolecer de un defecto de carácter subsanable: la falta de distribución de la responsabilidad hipotecaria.

Una de las cuestiones que plantea la distribución de la responsabilidad hipotecaria es qué efectos produce tanto respecto del derecho real de hipoteca como respecto de la obligación asegurada con la garantía real. En relación con el primer aspecto, señala ROCA SASTRE que «el efecto inmediato de hacerse la distribución es el de quedar constituidas tantas hipotecas como fincas», citando abundante jurisprudencia en la que se recoge este efecto. No obstante, el propio autor matiza esta afirmación, al señalar que «quizá no sea del todo cierto que siempre se constituyan varias hipotecas independientes las unas de las otras, porque en rigor sólo hay una hipoteca; lo que sucede es que cuando no se trata de efectos entre los contratantes, sino frente a terceros, es cuando actúa la limitación que la distribución envuelve, de manera que ante éstos, prácticamente, es como si la hipoteca única se dislocara en tantas hipotecas como fincas» ³¹.

En efecto, a pesar de la distribución, sigue habiendo una sola hipoteca, cuyo objeto lo constituyen una pluralidad de fincas: el derecho es único, el objeto del derecho se integra por varios bienes. Únicamente en el caso de que con posterioridad a la distribución de la responsabilidad hipote-

²⁹ La práctica notarial recoge en las escrituras de constitución de hipoteca de una forma muy gráfica esta distinción. Tras identificar los bienes hipotecados, se pasa a determinar la responsabilidad hipotecaria total derivada de la constitución de la hipoteca (magnitud que constituye la base imponible en el IAJD); a continuación, dicha responsabilidad hipotecaria total se distribuye entre los diversos bienes hipotecados, bien en la forma que se determina en una cláusula en la propia escritura, bien por remisión al cuadro de distribución de la responsabilidad hipotecaria que se incorpora a la escritura como anexo. Veamos un ejemplo tomado de una minuta de préstamo hipotecario entidad financiera: «CLÁUSULA DECIMOCTAVA. Con independencia de las obligaciones personales que incumben a la parte prestataria y al avalista, la mercantil xxxxxxxx por medio de su representante, constituye hipoteca a favor de Banco de xxxxxxxx, de conformidad con las siguientes reglas: a) Naturaleza de la hipoteca: La hipoteca que se constituye lo es en garantía de una sola obligación, es decir, en garantía del cumplimiento del pago del préstamo y sus intereses; b) Garantía: La hipoteca que se constituye garantiza al Banco los siguientes conceptos: 1. El principal del préstamo, xxxxx euros; 2. Hasta un máximo del 5% del principal para garantizar intereses remuneratorios; 3. Hasta un máximo del 35% del principal para garantizar intereses de demora; 4. Hasta un máximo del 15% del principal para costas y gastos de ejecución. Se establece un total responsabilidad hipotecaria de xxxxxx según la concreta responsabilidad hipotecaria de cada una de las fincas según se indica en anexo que los intervinientes me entregan y dejo incorporado a esta matriz».

³⁰ ROCA SASTRE, R.; ROCA-SASTRE MUNCUNILL, L.: *Derecho hipotecario (Tomo VIII)*, Bosch, Casa Editorial, S.A., Barcelona, 1998, pág. 217.

³¹ ROCA SASTRE, R.; ROCA-SASTRE MUNCUNILL, L.: *Derecho hipotecario (Tomo VIII)*, Bosch, Casa Editorial, S.A., Barcelona, 1998, pág. 237. En el mismo sentido PEÑA BERNALDO DE QUIRÓS, M.: *Derechos reales. Derecho Hipotecario. (Tomo II)*, Centro de Estudios Registrales, Madrid, 1999.

caría aparezcan terceros que adquieran derechos reales sobre los bienes hipotecados, lo que ocurrirá si alguno de los bienes hipotecados pasa a manos de un tercer poseedor (supuesto al que habrá de equipararse el de la constitución de hipoteca por hipotecante no deudor), o en aquellos supuestos en los que sobre los bienes gravados se constituyan derechos o gravámenes posteriores, el derecho real de hipoteca se divide, surgiendo tantas hipotecas como fincas sean las hipotecadas. Por esta razón, el artículo 120 de la LH circunscribe la limitación de la responsabilidad hipotecaria que se deriva de la distribución a los supuestos en los que la ejecución hipotecaria se insta «en perjuicio de tercero». En ausencia de terceros, cuando los únicos sujetos de la relación jurídica hipotecaria son el deudor hipotecante y el acreedor hipotecario, a pesar de la distribución de la responsabilidad hipotecaria la responsabilidad de los bienes hipotecados es, en realidad, solidaria.

En cuanto a la incidencia de la distribución de la responsabilidad hipotecaria sobre el crédito garantizado, señala ROCA SASTRE que la cuestión ha de resolverse en el sentido de que, como regla general, la distribución de la suma de responsabilidad no divide el crédito; no destruye la unidad del crédito total garantizado, y por lo tanto, el acreedor hipotecario no está obligado a recibir pagos parciales.

Como pone de relieve el propio autor ³², los artículos 123 y 124 de la LH parecen imponer una solución distinta. Sin embargo, el artículo 123 de la LH, cuando alude a la división del crédito hipotecario, lo hace con impropiedad terminológica. En cuanto a la cancelación parcial prevista en el artículo 124 de la LH, su interpretación ha de hacerse de forma sistemática con lo dispuesto en los artículos 1.669 del CC y 221 del RH. El primero de estos preceptos consagra el principio de indivisibilidad del pago, al señalar en su párrafo primero que «a menos que el contrato expresamente lo autorice, no podrá compelerse al acreedor a recibir parcialmente las prestaciones en que consista la obligación». Pues bien, la mera distribución de la responsabilidad hipotecaria no supone, *per se*, autorización para realizar pagos parciales no previstos de forma expresa. Ahora bien, si estos pagos parciales se han admitido al constituirse la obligación garantizada (como ocurre en aquellos casos de amortización en vencimientos periódicos de la obligación garantizada), una vez que se ha pagado una parte de crédito cuya cuantía cubra la responsabilidad hipotecaria a la que ha quedado sujeta alguna de las fincas hipotecadas, el acreedor hipotecario vendrá obligado a consentir la cancelación parcial de la hipoteca respecto de dicha finca. Pero el artículo 124 no obliga al acreedor a que acepte un pago parcial cuando no está expresamente previsto, ni modifica el artículo 1.669 del CC; tan sólo opera en aquellos casos en el que el pago parcial de la obligación es voluntariamente aceptado por el acreedor o está previsto en el contrato de forma expresa, sin que quepa entender que por la distribución de la responsabilidad hipotecaria se entiende concedida esta autorización.

Sólo en el caso de que la finca haya pasado a manos de un tercer poseedor cabe imponer al acreedor, aun cuando no esté previsto en el negocio jurídico constitutivo de la obligación, el pago parcial. Así se desprende del artículo 221 del RH, cuando señala: «distribuido el crédito hipotecario entre varias fincas, conforme al artículo 119 de la LH, si alguna de ellas pasare a tercer poseedor,

³² ROCA SASTRE, R.; ROCA-SASTRE MUNCUNILL, L.: *Derecho hipotecario (Tomo VIII)*, Bosch, Casa Editorial, S.A., Barcelona, 1998, pág. 239.

éste podrá pagar al acreedor el importe de la responsabilidad especial de la misma y, en su caso, el de los intereses correspondientes y exigir la cancelación de la hipoteca en cuanto a la finca o fincas liberadas». Este precepto confirma que el pago parcial no autorizado contractualmente sólo puede imponerse al acreedor por el tercer poseedor, constituyéndose de esta forma, una excepción a lo dispuesto en el artículo 1.169 del CC.

En resumen, la distribución de la responsabilidad hipotecaria no afecta a la unidad del crédito garantizado ni a la unidad de la hipoteca³³ y, en consecuencia, si se realiza *a posteriori* no modifica la relación jurídica hipotecaria. Ello implica, como luego veremos, una serie de consecuencias a la hora de determinar la naturaleza jurídica del negocio de distribución de la responsabilidad hipotecaria³⁴.

Lo expuesto no impide, sin embargo, que convencionalmente se establezca, *ab initio* e *inter partes*, el efecto de reputar el crédito y la hipoteca divididos entre las diversas fincas hipotecadas. En la práctica notarial se observa que, en los préstamos a promotor y con la finalidad de facilitar o clarificar la subrogación de los futuros compradores en el préstamo, se establece que desde el mismo momento constitutivo del préstamo hipotecario existen tantas hipotecas y créditos como fincas, sin perjuicio de que a «efectos contables» se consideren agrupados todos los préstamos, entregándose su importe conjuntamente y fijándose una única cuota de amortización, y se unifiquen las condiciones financieras. Ahora bien, en realidad en este caso no cabe hablar de distribución de la responsabilidad hipotecaria, puesto que cada crédito se garantiza con una hipoteca sobre una única finca³⁵.

³³ En ocasiones, las minutas de préstamo hipotecario destacan el hecho de que a pesar de la distribución, la unidad de la hipoteca y del crédito garantizado no se ven afectadas. Podemos ver un ejemplo en la siguiente minuta: «CLÁUSULA PRIMERA. CONCESIÓN DEL PRÉSTAMO. [...] la parte prestataria ha recibido en concepto de préstamo mediante ingreso en su cuneta n.º xxxxx de la Unidad Hipotecaria del Banco xxxxxxxx la cantidad de xxxxxx euros [...]; CLÁUSULA SEGUNDA. FINALIDAD DEL PRÉSTAMO. Esta operación de préstamo con garantía hipotecaria tiene por objeto y finalidad directa la financiación al promotor de la construcción de viviendas que luego se relacionan y posibilitar la venta y subsiguiente subrogación de los futuros adquirentes siempre que previo estudio de solvencia y riesgo haya sido admitido por Banco xxxxxxxx, por lo que en su momento se entenderá que existen tantos préstamos como viviendas descritas, respondiendo cada una del capital que se detalla en la tabla de responsabilidades hipotecarias que se acompaña a la presente escritura; de forma que podrá confeccionarse para cada una de ellas la oportuna Tabla de Amortización; CLÁUSULA DECIMOCTAVA. CONSTITUCIÓN DE HIPOTECA. [...] Naturaleza de la hipoteca. La hipoteca que se constituye lo es en garantía de una sola obligación, es decir, en garantía del cumplimiento del pago del préstamo y sus intereses». Como vemos, en este caso, en el que la responsabilidad hipotecaria se distribuye en el momento de constitución de la hipoteca, se especifica que se garantiza una sola obligación, sin perjuicio de que posteriormente, cuando como consecuencia de la venta de los pisos aparezcan los terceros adquirentes, el préstamo y la hipoteca se reputen divididos conforme a la responsabilidad hipotecaria individual de cada finca.

³⁴ La consideración de que la distribución de la responsabilidad hipotecaria divida la hipoteca ha sido esgrimida en varias sentencias como argumento para justificar la sujeción al IAJD de la distribución en los casos del artículo 123 de la LH. También se incide en este aspecto en algunas Resoluciones de la DGT para determinar el régimen fiscal de las ampliaciones de hipoteca ya distribuida. *Vid.* págs. 22 y ss.

³⁵ Un ejemplo puede verse en la siguiente minuta de préstamo hipotecario: «CLÁUSULAS FINANCIERAS. CAPITAL DEL PRÉSTAMO. El Banco hace a D. Xxxxxxx (5) cinco préstamos (cada uno por el importe que luego se dirá) cuya suma total es de xxxxxxxxxx euros». A pesar de que se considera que se conceden cinco préstamos, en la minuta se establece una única cuota de amortización periódica, y un único plazo de vencimiento final. No obstante, a pesar de la «unificación» de las condiciones financieras de los préstamos, en la minuta queda claro que se reputan *ab initio* préstamos distintos, por lo que en realidad, aquí, más que de «cuadro de distribución de la responsabilidad hipotecaria», debería hablarse de «cuadro de determinación de la responsabilidad hipotecaria».

En otras ocasiones, después de constituido el préstamo sobre el solar, se otorga la escritura de declaración de obra nueva y división horizontal, y se formaliza notarialmente la división del préstamo ³⁶.

Si bien la regla general en nuestro derecho es la distribución de la responsabilidad hipotecaria, este principio encuentra algunas excepciones, entre las que destacan dos supuestos: la hipoteca sobre un edificio sujeto al régimen de la propiedad horizontal, conforme a lo previsto en el artículo 218 del RH, y los supuestos de división *a posteriori* de la finca hipotecada, que contempla el artículo 123 de la LH. Señala este último precepto que «si una finca hipotecada se dividiera en dos o más no se distribuirá entre ellas el crédito hipotecario, sino cuando voluntariamente lo acordaren el acreedor y el deudor. No verificándose esta distribución, podrá repetir el acreedor por la totalidad de la suma garantizada contra cualquiera de las nuevas fincas en que se haya dividido la primera, o contra todas a la vez». En este caso la ley no impone la distribución, aunque admite que voluntariamente pueda llevarse a efecto; en caso contrario surge una hipoteca solidaria ³⁷. Por su parte, el artículo 218 del RH establece que «cuando los diferentes pisos o departamentos de una casa pertenezcan a diversos propietarios, conforme a lo establecido en el artículo 396 del CC, podrán acordar los dueños de aquéllos la constitución de una sola hipoteca sobre la totalidad de la finca, sin que sea necesaria la previa distribución entre los pisos [...] El acreedor hipotecario sólo podrá hacer efectivo su derecho en estos casos, dirigiéndose contra la totalidad del edificio».

Como vemos, la legislación hipotecaria únicamente se ocupa de la distribución de la responsabilidad hipotecaria en dos supuestos: bien cuando *ab initio* se van a hipotecar varias fincas en garantía de un solo crédito, para imponer con carácter necesario la distribución de la responsabilidad hipotecaria –salvo el caso de hipoteca sobre edificio dividido en propiedad horizontal–; bien cuando hipotecada una sola finca, con posterioridad se producen modificaciones en la finca de las que resulta su división en varias, estableciendo en este caso la voluntariedad de la distribución. Sin embargo, la práctica cotidiana nos presenta otros supuestos distintos de los anteriores en los que el problema de la distribución de la responsabilidad hipotecaria vuelve a aflorar. Se trata de casos en los que, como consecuencia de modificaciones en la relación jurídica garantizada, la responsabilidad hipotecaria a la que quedaron inicialmente sujetos los bienes hipotecados debe ser objeto de revi-

³⁶ A este supuesto responde el siguiente modelo de minuta: «ESCRITURA DE DIVISIÓN DE PRÉSTAMO HIPOTECARIO. ANTECEDENTES. A) La Caja xxxxx a virtud de escritura de fecha [...] concedió a Don xxxxxx un préstamo originariamente por xxxxxxxxxx euros. Dicho préstamo, al margen de la garantía personal, constituida en la citada escritura, quedó garantizado con primera hipoteca sobre la finca: (*se describe el solar*); [...] E) Que sobre la finca mencionada la parte deudora tiene en fase de construcción de la citada edificación cuya obra nueva y división horizontal han sido declaradas en escritura autorizada [...]; F) Que las partes han acordado la división de la total cantidad del préstamo reseñado en tantos préstamos como viviendas resultan de la división horizontal, fijando condiciones únicas comunes para la devolución de tales préstamos, quedando hipotecadas en garantía de los mismos las nuevas fincas resultantes de la obra nueva y división horizontal referida, con la posibilidad de financiar la compra de los futuros adquirentes de dichas fincas mediante la subrogación en el préstamo hipotecario afectante a cada una de ellas [...]».

³⁷ En idéntico sentido se expresa el artículo 11.8 del Real Decreto 1093/1997, de 4 de julio, por el que se aprueban las normas complementarias al reglamento para la ejecución de la Ley Hipotecaria sobre inscripción en el Registro de la Propiedad de actos de naturaleza urbanística, al referirse a la posibilidad de distribución de la responsabilidad hipotecaria entre las fincas resultantes de la reparcelación o compensación, al admitirla en los casos en los que exista acuerdo entre los interesados que podrá formalizarse en el propio expediente administrativo o en escritura notarial complementaria.

sión o redistribución ³⁸. Así ocurre, por ejemplo, en los supuestos de ampliación del préstamo hipotecario, cuando para garantizar el préstamo inicial se hipotecaron varios bienes distribuyéndose la responsabilidad hipotecaria entre los mismos; en los de ampliación de la hipoteca sobre otros bienes no inicialmente hipotecados; y en los supuestos de liberación de responsabilidad hipotecaria de algunos de los bienes inicialmente hipotecados. Otro supuesto que plantea diversas cuestiones es el de división del préstamo para cuya garantía se hipotecaron una o varias fincas. En estos casos, más que de distribución de la responsabilidad hipotecaria debemos hablar de redistribución, dado que lo que se produce es una modificación de la distribución inicialmente realizada como consecuencia de diversas modificaciones en la relación jurídica hipotecaria ³⁹.

Partiendo de los supuestos expresamente contemplados por nuestro ordenamiento, vamos a distinguir dos modalidades de distribución: la necesaria y la voluntaria. Así, se ha señalado que la primera surge en los casos previstos en el artículo 119 de la LH, es decir, cuando en el negocio jurídico constitutivo de la hipoteca se sujetan al gravamen hipotecario una pluralidad de fincas. En estos casos, al igual que ocurre con la determinación de la responsabilidad hipotecaria en los casos en los que se hipoteca una sola finca, la distribución de la responsabilidad hipotecaria constituye un elemento, circunstancia o mención que debe recoger el negocio jurídico constitutivo de la hipoteca, cuya omisión impide su inscripción registral, y obliga a subsanar el defecto por los medios de subsanación indicados anteriormente. En definitiva, es pacífico que la distribución de la responsabilidad hipotecaria no se erige en negocio jurídico autónomo o independiente de la propia hipoteca, razonamiento que trasladaremos, a efectos fiscales, a otros supuestos como, por ejemplo, el relativo a la ampliación del préstamo hipotecario. Con arreglo a la terminología utilizada en el TRLITPAJD, diríamos que no hay dos convenciones distintas –constitución de la hipoteca y distribución de la responsabilidad hipotecaria– sino que existe un solo negocio. Fiscalmente, la cuestión no plantea problemas; aunque en la escritura de constitución de la hipoteca se distribuye la responsabilidad hipotecaria entre las fincas hipotecadas, no se exige que se liquide el IAJD por la constitución de la hipoteca, de una parte, y por la distribución, de otra. En definitiva, se ve claramente que hay un solo negocio jurídico.

Supuesto distinto es el de distribución voluntaria de la responsabilidad hipotecaria que surge en los casos previstos en el artículo 123 de la LH. En este caso, como consecuencia de las modificaciones operadas en la finca gravada, ya sea la división de la misma, la sujeción del edificio al régimen de la propiedad horizontal ⁴⁰, o bien su segregación ⁴¹, la finca inicialmente hipotecada ha

³⁸ El supuesto normal es que como consecuencia de la ampliación del crédito garantizado se amplíe la responsabilidad hipotecaria a la que quedó sujeta la finca gravada. Sin embargo, sería admisible, aunque sea infrecuente, ampliar la obligación sin aumentar la cobertura hipotecaria.

³⁹ Como veremos más adelante, el supuesto de ampliación de hipoteca mediante la extensión de la garantía a bienes no inicialmente hipotecados ha sido contemplado en algunas Resoluciones de la DGT como un supuesto de cancelación de la hipoteca inicial y constitución de una nueva hipoteca. No compartimos esta interpretación. Es cierto que la DGRN ha señalado que no es posible la novación de la hipoteca por sustitución de la finca inicialmente hipotecada; pero también es cierto que esta posibilidad con carácter meramente modificativo y no extintivo de la relación jurídica hipotecaria inicial se prevé en el artículo 115 de la LH. Más dudas puede plantear el alcance modificativo o extintivo que tiene la división del préstamo hipotecario.

⁴⁰ Tratándose de división horizontal de un edificio por el promotor destinándose los pisos o locales a la venta al público, será necesario tener en cuenta la posible incidencia de la legislación de protección de los consumidores y usuarios con relación al régimen de solidaridad impuesto por el artículo 123 de la LH.

⁴¹ El término división empleado por el artículo 123 de la LH debe ser interpretado en sentido amplio, comprensivo de todos los supuestos en los que se produce un hecho parcelatorio, ya sea total o parcial. *Vid.* ROCA SASTRE, R.; ROCA-SASTRE MUNCUNILL, L.: *Derecho hipotecario (Tomo VIII)*, Bosch, Casa Editorial, S.A., Barcelona, 1998, págs. 246 y ss.

pasado a formar, desde el punto de vista registral, varias fincas distintas. Es importante destacar que, tanto la división como la segregación constituyen operaciones formales de origen negocial por las que se modifica la configuración registral de la finca, pero que, realizándose sobre bienes hipotecados, no requieren el concurso del acreedor hipotecario ⁴² ni provocan una modificación de la relación jurídica hipotecaria. Todo lo contrario, la hipoteca, a pesar de la operación de división, queda inalterada, dado que la legislación hipotecaria establece expresamente que las operaciones formales de agrupación, agregación, segregación y división no afectan a los gravámenes existentes sobre las fincas afectadas, que persisten como cargas por razón de procedencia ⁴³. En este caso, el legislador no impone la distribución de la responsabilidad hipotecaria entre las nuevas fincas resultantes. Por lo tanto, en principio, como consecuencia de la división surgirá, *ex lege*, una hipoteca solidaria ⁴⁴.

No obstante, si las partes así lo acuerdan, pueden evitar la hipoteca solidaria sobrevenida mediante la distribución ⁴⁵. Este acuerdo o convenio de distribución podrá realizarse en el momento de dividir la finca o posteriormente, si bien en este último caso se requerirá, además, el consentimiento de los titulares de derechos posteriores sobre la finca hipotecada, dado que el negocio jurídico puede afectar a sus derechos sobre la misma. Por esta razón, el acuerdo de distribución de la responsabilidad hipotecaria en este caso sí que se erige en negocio jurídico autónomo frente al acto o negocio en cuya virtud se divide la finca inicialmente hipotecada, y también frente al negocio jurídico constitutivo de la hipoteca. Esta autonomía del negocio de distribución se desprende claramente de su carácter voluntario o meramente potestativo, en el sentido de que en ningún caso será consecuencia necesaria de la división ⁴⁶. Esto se aprecia igualmente en el hecho de que sus requisitos, tanto personales como reales, son distintos de los del negocio jurídico de división ⁴⁷.

⁴² En la hipoteca, a diferencia de lo que ocurre en los censos, no se requiere el consentimiento del acreedor hipotecario para la realización de las denominadas modificaciones formales de la finca registral. La división es un negocio jurídico unilateral, y la hipoteca no limita las facultades del hipotecante para su realización.

⁴³ Artículos 46 a 50 del RH.

⁴⁴ La solidaridad es establecida en este caso por la ley en interés del acreedor hipotecario, que no debe ver modificada su situación jurídica en virtud de actos a los que no presta su consentimiento.

⁴⁵ Dado que la solidaridad se impone en beneficio del acreedor, no hay ningún obstáculo para que éste, con renuncia de los beneficios derivados de la indivisibilidad, consienta en la distribución de la responsabilidad hipotecaria entre las fincas resultantes de la división.

⁴⁶ ROCA SASTRE considera admisible el pacto de distribución, en cuya virtud, al constituirse la hipoteca se pacta que en el caso de posterior división de la finca hipotecada, deberá procederse a la distribución del gravamen hipotecario. Se trata de un pacto frecuente en Alemania en los casos de hipotecas en garantía de precio aplazado de compra de solares para urbanizar. Es evidente que como consecuencia de este pacto, la distribución de la responsabilidad devendría necesaria *ex contractu*, pero, por esta misma razón, ello no incidiría en el carácter voluntario y autónomo de la distribución frente a la división de la finca hipotecada, puesto que la obligación no nace de la división, que sólo actúa como condición suspensiva o presupuesto de hecho de la misma. Sobre este tema *vid.* ROCA SASTRE, R.; ROCA-SASTRE MUNCUNILL, L.: *Derecho hipotecario (Tomo VIII)*, Bosch, Casa Editorial, S.A., Barcelona, 1998, pag. 250, nota 45.

⁴⁷ Así, en el supuesto de división de finca hipotecada inscrita en el Registro con carácter presuntivamente ganancial, el artículo 97 del RH señala que para el otorgamiento de la escritura de división basta el consentimiento del titular registral; sin embargo, si se acuerda la distribución de la responsabilidad hipotecaria, en el otorgamiento del documento de formalización deberá prestar su consentimiento el cónyuge del titular registral, dado que el derecho real de hipoteca no puede ser ni constituido ni modificado sin su consentimiento.

Y es que, en este supuesto, el convenio de distribución de la responsabilidad hipotecaria es, en sí mismo, el título modificativo de la relación jurídica hipotecaria. A través de este acuerdo de distribución, la hipoteca, configurada *ex lege* como solidaria ⁴⁸, pasa a ser una hipoteca distribuida, cuyo régimen jurídico vendrá determinado por los artículos 120, 121 y 124 de la LH, que no serían de aplicación si ésta se mantuviera como hipoteca solidaria. Por lo tanto, en el caso que estamos examinando, la división de la finca hipotecada y la distribución voluntaria de la responsabilidad hipotecaria constituyen convenciones distintas, que, como hemos señalado, podrán formalizarse simultánea –en el mismo documento o en documentos separados– o sucesivamente.

Pasamos a analizar los supuestos de redistribución de la responsabilidad hipotecaria derivados de ampliación de préstamo hipotecario, ampliación de hipoteca y liberación de responsabilidad hipotecaria. En el supuesto de ampliación de préstamo hipotecario ⁴⁹ nos encontramos ante una novación modificativa de la obligación garantizada, en cuya virtud se incrementa su importe, y para dar cobertura hipotecaria a dicho incremento, se amplía la responsabilidad hipotecaria a la que están sujetas la finca o fincas gravadas. Si la hipoteca que es objeto de ampliación grava sólo una finca, evidentemente no se produce ningún problema en relación con la distribución de la responsabilidad hipotecaria. Sin embargo, si la hipoteca inicialmente recaía sobre varias fincas, al aumentar la responsabilidad hipotecaria total, necesariamente debe procederse a su redistribución entre las fincas gravadas, puesto que el principio de determinación del artículo 119 de la LH impide que pueda existir una parte de la responsabilidad hipotecaria distribuida y otra que afecte solidariamente a todas las fincas.

Partiendo de esta base, la cuestión que se plantea es la siguiente: ¿estamos ante dos negocios jurídicos distintos, uno por el que se amplía la hipoteca aumentando la responsabilidad hipotecaria y otro por el que se redistribuye la nueva responsabilidad total; o por el contrario, la redistribución de la responsabilidad hipotecaria es un elemento más del negocio jurídico de ampliación de la hipoteca? Entendemos que la solución que debe adoptarse es la segunda. La ampliación de la hipoteca, como negocio en cuya virtud se modifica un derecho existente, debe comprender todos los elementos y circunstancias necesarios para la producción de los efectos jurídicos que le son propios. Si en virtud de la escritura de ampliación de hipoteca se aumenta la responsabilidad hipotecaria, y simultáneamente no se procede a su redistribución entre las diversas fincas hipotecadas, el título adolecería de un defecto subsanable por infracción del principio de distribución, lo que impediría su inscripción mientras no fuera efectivamente subsanado. En consecuencia, ampliación de hipoteca y redistribución no constituyen negocios distintos, del mismo modo que cuando inicialmente se hipotecan varios bienes, la constitución de la hipoteca y la distribución de la responsabilidad hipotecaria no constituyen contratos distintos ⁵⁰.

⁴⁸ Por aplicación del artículo 123 de la LH había quedado constituida con este carácter para impedir que la división provocara una modificación en la configuración inicial de la hipoteca.

⁴⁹ Frente a las dudas que en determinados momentos planteó la admisibilidad de la ampliación de hipoteca, la DGRN la admite, manteniendo, respecto de terceros, la diferencia de rango hipotecario entre la hipoteca inicial y la hipoteca ampliada. En este sentido véase RDGRN de 17 de enero y 8 de junio de 2002.

⁵⁰ A idénticas conclusiones debemos llegar en los supuestos de ampliación de la hipoteca por sujeción al gravamen hipotecario de bienes no inicialmente hipotecados. Al modificarse la hipoteca como consecuencia de la ampliación de su objeto, el derecho real de hipoteca ha pasado a gravar varias fincas, y en consecuencia, se impone, como requisito imprescindible, la distribución de la responsabilidad hipotecaria, que en definitiva es un elemento más que debe establecerse

Paradójicamente, el tratamiento fiscal de ambos supuestos es totalmente diferente. En el préstamo hipotecario con distribución de responsabilidad hipotecaria se aprecia una única convención; sin embargo, en la ampliación de hipoteca con redistribución de la responsabilidad hipotecaria se aprecian dos convenciones y se giran dos liquidaciones, una por la ampliación y otra por la redistribución. Insistimos en este tratamiento diferenciado porque se hace difícil entender por qué, en un caso, la nueva distribución constituye un hecho imponible diferenciado, y en el otro no. No hay argumento para tratar de forma diferente dos supuestos en los que existe identidad de razón; la unidad negocial existente entre la constitución de la hipoteca y la distribución de la responsabilidad hipotecaria no se rompe en el supuesto de modificación de la hipoteca mediante ampliación de la responsabilidad hipotecaria y redistribución de dicha responsabilidad.

Finalmente, debemos señalar que la ampliación de hipoteca derivada de ampliación de préstamo hipotecario puede dar lugar a dos supuestos distintos, según opere sobre una hipoteca ya distribuida o sobre una hipoteca solidaria. En el primer caso, si la relación jurídica hipotecaria se ha configurado de tal forma que hay que entender que la distribución ha producido como efecto la división de la hipoteca, entonces, el problema de la redistribución no se plantea, porque en realidad, y al margen de que se unifiquen condiciones financieras, hay tantas ampliaciones como créditos e hipotecas existían ya anteriormente. Sin embargo, como vimos, ese efecto divisorio de la hipoteca no se produce *ex lege* mientras no intervengan terceros. En cuanto al segundo supuesto, la formalización jurídica de la ampliación de préstamo hipotecario garantizado con hipoteca solidaria puede desarrollarse de dos formas distintas, cuyas consecuencias fiscales serán también distintas. Podría distribuirse la hipoteca inicial y después procederse a otorgar la ampliación del préstamo o podría, inversamente, ampliarse el préstamo y distribuirse la responsabilidad hipotecaria total resultante de la ampliación.

Por último, en cuanto al supuesto de liberación de la responsabilidad hipotecaria de una finca, es necesario *prima facie* delimitar el supuesto frente a la cancelación parcial de hipoteca. En la cancelación parcial de hipoteca, estamos ante una extinción parcial del derecho de hipoteca que trae su causa en una extinción parcial de la obligación garantizada. En principio, dado el principio de indivisibilidad de la hipoteca, la cancelación parcial no es posible, salvo que sea voluntariamente consentida por el acreedor hipotecario. Así lo establecen tanto el artículo 1.860 del CC como el artículo 122 de la LH, y por esta razón, mientras no esté completamente satisfecha la obligación garantizada, no se puede exigir su cancelación registral; y mientras no sea cancelada, subsiste íntegra sobre el bien o bienes hipotecados. No obstante, en el supuesto de que la hipoteca recaiga sobre varias fincas distribuyéndose entre ellas la responsabilidad hipotecaria, los artículos 124 de la LH y 221 del RH admiten la cancelación parcial en los términos que vimos anteriormente. En estos casos, hay una reducción parcial de la total responsabilidad hipotecaria, pero sin que la responsabilidad hipotecaria que afecta a las fincas respecto de las que subsiste la hipoteca se vea modificada.

en la escritura de ampliación; en caso contrario, nos encontraríamos ante un defecto que impediría el acceso del título al Registro. Así lo confirma la RDGRN de 3 de mayo de 2000, al señalar que el artículo 119 de la LH no ha de ser interpretado en el sentido de excluir la solidaridad hipotecaria sólo cuando en un mismo acto se hipotecan varias fincas, sino también en todos aquellos casos en que se produzca como resultado una garantía hipotecaria a la vez recayente sobre varias fincas y en garantía de un mismo crédito, de modo que cada una de ellas responda del total de la deuda. De lo contrario, bastaría con espaciar temporalmente el negocio constitutivo de la hipoteca para hacer del artículo 119 un precepto inútil.

Por el contrario, en el caso de liberación de responsabilidad hipotecaria de una finca, estamos ante un supuesto en el que no se extingue parcialmente la obligación garantizada; el consentimiento del acreedor hipotecario se dirige exclusivamente a liberar del gravamen hipotecario a una de las fincas hipotecadas, pero sin extinguir parcialmente la obligación garantizada y sin reducir la responsabilidad hipotecaria total de la que responden los bienes hipotecados. Dado que el número de fincas hipotecadas disminuye, como consecuencia de la liberación, pero la responsabilidad hipotecaria total se mantiene, será necesario redistribuir dicha responsabilidad entre las fincas que continúan afectas al gravamen hipotecario. Al igual que en los casos de ampliación de préstamo hipotecario y de ampliación de hipoteca, la redistribución de la responsabilidad hipotecaria no constituye un negocio jurídico distinto de la liberación de responsabilidad hipotecaria, sino que constituye un requisito de la misma, sin el cual este negocio jurídico no podrá acceder al Registro de la Propiedad.

Una vez analizada la naturaleza jurídica de la distribución o redistribución de la responsabilidad hipotecaria, vamos a estudiar sus requisitos formales. Se trata de una cuestión que, en relación con la admisibilidad del documento privado, ha suscitado polémica en la doctrina y en la práctica notarial y registral a raíz de la famosa RDGRN de 17 de enero de 2004. Como es sabido, ésta admite que tanto la distribución como la redistribución de la responsabilidad hipotecaria se formalicen en documento privado con firmas legitimadas notarialmente o ratificadas ante el Registrador. Igualmente, la Resolución ha provocado importantes repercusiones fiscales, al introducir un supuesto de economía de opción en el gravamen de AJD, que, como veremos, no se aplica a los documentos privados, aunque éstos tengan acceso al Registro de la Propiedad.

La cuestión trae causa en el artículo 216 del RH cuando señala que «no se inscribirá ninguna hipoteca sobre varias fincas, derechos reales o porciones ideales de unas y otros, afectos a una misma obligación, sin que por convenio entre las partes o por mandato judicial, en su caso, se determine previamente la cantidad de que cada finca, porción o derecho deba responder. Los interesados podrán acordar la distribución en el mismo título inscribible o en otro documento público, o en solicitud dirigida al Registrador firmada o ratificada ante él, o cuyas firmas estén legitimadas [...]». Las interpretaciones de este precepto pueden agruparse en dos posiciones. Para algunos autores, el artículo 216 del RH constituye una aplicación específica del artículo 110 del RH a los supuestos de distribución de la responsabilidad hipotecaria. En consecuencia, sólo es de aplicación a los supuestos de distribución necesaria inicial que contempla el artículo 119 de la LH, para subsanar la omisión o reseña incorrecta de la distribución de la responsabilidad hipotecaria. En este caso, el título constitutivo de la hipoteca adolecería de un defecto que puede ser subsanado por los cauces formales que establece el artículo 216 del RH: documento público o documento privado con firmas legitimadas notarialmente o ratificado ante el Registrador.

Sin embargo, para estos autores, en los casos de distribución voluntaria *a posteriori* del artículo 123 de la LH, no es de aplicación el artículo 216 del RH, pues afirman que éste debe ser objeto de interpretación restrictiva puesto que constituye una excepción al principio de titulación pública, el cual se erige en la regla general. Igualmente, se señala, por esta parte de la doctrina, que el precepto en cuestión no es aplicable en los supuestos de distribución necesaria derivados de la ampliación de la hipoteca o de la liberación de la responsabilidad hipotecaria de alguna de las fincas. En estos casos, la distribución de la responsabilidad hipotecaria actúa sobre una hipoteca ya inscrita y,

por lo tanto, sobre un asiento registral ya practicado, lo que conduce necesariamente a la exigencia de título público. Otros autores, entre los que cabe citar a GARCÍA GARCÍA, no ven ningún obstáculo en aplicar el artículo 216 del RH tanto a los supuestos de distribución necesaria *ab initio* como a los supuestos de distribución voluntaria *a posteriori*, por entender que ni la literalidad del precepto, ni su ubicación sistemática, permiten establecer que el artículo 216 del RH sea una aplicación concreta del artículo 110 del RH y, por lo tanto, no cabe limitar sus efectos a los meramente subsanatorios ⁵¹.

La cuestión ha sido resuelta por la RDGRN de 17 de febrero de 2004, que de forma extremadamente escueta resuelve que «se debate en el presente recurso sobre si la distribución de la responsabilidad hipotecaria que recaía sobre la finca matriz entre las varias resultantes de su división, puede inscribirse en virtud de documento privado ratificado ante el Registrador; y al respecto ha de señalarse que dicha cuestión viene resuelta en sentido afirmativo en el RH en su artículo 216, y a tal pronunciamiento ha de estarse ahora, sin que a tal conclusión pueda objetarse el que algunas de las fincas resultantes queden libres de toda responsabilidad, pues no se ve por qué ha de ser distinto el tratamiento en las hipótesis de reducción parcial y en las de reducción total cuando, en definitiva, lo relevante es que la suma de responsabilidades a que quedan afectas las distintas fincas resultantes sea igual a la de la originaria finca matriz».

La Resolución abre el camino definitivamente a la distribución o redistribución de la responsabilidad hipotecaria mediante documento privado, habida cuenta de que el artículo 327 de la LH señala que «[...] publicada en el Boletín Oficial del Estado la resolución expresa por la que se estime el recurso, tendrá carácter vinculante para todos los Registros mientras no se anule por los Tribunales [...]». En consecuencia, ningún Registrador podrá denegar la inscripción del documento privado en cuya virtud se distribuya o redistribuya la responsabilidad hipotecaria, sea esta necesaria *ab initio* o voluntaria y posterior a la constitución de la hipoteca.

No obstante, creemos necesario efectuar algunos comentarios en relación con esta Resolución. En el supuesto planteado ante el Centro Directivo, se presenta en el Registro de la Propiedad un documento privado en el que, después de constituir hipoteca en garantía de un préstamo sobre una determinada finca registral, se otorga escritura de declaración de obra nueva mediante rehabilitación en construcción y división horizontal, se distribuye la responsabilidad hipotecaria entre algunos de los componentes resultantes de la división horizontal y, en consecuencia, se liberan otros. Presentado el documento privado, el Registrador deniega la inscripción por varios motivos, entre los que debemos destacar el primero de los defectos apreciados por el Registrador al que califica como defecto insubsanable por «no ser documento formal idóneo el documento privado presentado para abordar la distribución de la responsabilidad hipotecaria entre los distintos departamentos en que ha sido dividida horizontalmente la finca primitivamente hipotecada y menos para liberar algunos de dichos componentes de gravamen hipotecario que, por su origen, les afecta, siendo preciso el otorgamiento de la correspondiente escritura pública (arts. 1.880 del CC; 3, 82, 122, 144 y 145 de la LH y 33, 34, 179 y 216 del RH)».

⁵¹ GARCÍA GARCÍA, J.M.: *Código de Legislación Inmobiliaria, Hipotecaria, y del Registro Mercantil*, Civitas, Madrid, 2001, págs. 442 y ss.

De los defectos esgrimidos por el Registrador, no compartimos el primero, en el sentido de que entendemos que el artículo 216 del RH permite acudir al documento privado en cualquier caso, y no sólo con la finalidad subsanatoria de un documento público anterior. Sin embargo, coincidimos con la apreciación de que el documento privado no constituye documento idóneo para liberar de responsabilidad hipotecaria las fincas. Lo único que permite el 216 del RH es que la distribución de la responsabilidad se haga en documento privado; ante una relación jurídico-registral no determinada plenamente en uno de sus aspectos (la concreta responsabilidad de las diversas fincas hipotecadas), el precepto permite que la determinación de este elemento se realice sin tener que acudir necesariamente al instrumento público. Sin embargo, la modificación del objeto de la relación jurídica hipotecaria, y la liberación de responsabilidad hipotecaria de alguna de las fincas hipotecadas constituye, no un acto de determinación de la responsabilidad hipotecaria, sino una modificación del objeto del derecho, y, por lo tanto, requiere de forma ineludible el documento público conforme a las exigencias derivadas del principio de titulación pública. En definitiva, juzgamos que el ámbito de aplicación del artículo 216 del RH no puede exorbitarse, permitiendo que en documento privado se proceda a la cancelación de una hipoteca constituida por razón de procedencia.

3. CRITERIOS ADMINISTRATIVOS Y JURISPRUDENCIA SOBRE LA MATERIA

Desde un punto de vista sistemático, vamos a abordar los criterios administrativos y jurisprudenciales distinguiendo, de acuerdo con la clasificación operada anteriormente, entre distribución voluntaria de la responsabilidad hipotecaria (supuesto del art. 123 LH) y redistribución necesaria de la responsabilidad hipotecaria. En cuanto al primer supuesto, la DGT mantiene una doctrina constante en cuya virtud en los casos en los que la finca inicialmente hipotecada es objeto de división y se procede a distribuir la responsabilidad entre las fincas resultantes, la distribución constituye un supuesto de sujeción cuya base imponible viene determinada por el importe de la total responsabilidad hipotecaria redistribuida. Así, en la Resolución de la DGT de 8 de abril de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2003/11889) se señala que:

A la vista de lo expuesto, debe rechazarse la afirmación de que la distribución de una hipoteca entre varias fincas no suponga modificación alguna de la responsabilidad hipotecaria, sino que por el contrario, la finalidad propia de dicho acto es, precisamente, la modificación de la hipoteca inicialmente constituida sobre la finca matriz, de tal forma que cada una de las nuevas fincas resultantes viene a tener una responsabilidad hipotecaria independiente, lo que explica que no pueda ya el acreedor repetir por la totalidad de la suma asegurada contra cualquiera de las nuevas fincas en que se haya dividido la primera. Asimismo, confirma la consideración independiente de la responsabilidad hipotecaria de cada una de las nuevas fincas, el hecho de que sea posible la cancelación parcial de la hipoteca que las grava, una vez pagada la parte del crédito con que estuviesen gravadas las mismas. Por otro lado, tampoco es obstáculo para determinar la tributación por la cuota gradual del documento notarial el que la hipoteca cuya responsabilidad ahora se distribuye ya hubiese tributado con anterioridad y por igual concepto, siendo

lo fundamental a la hora de determinar la sujeción por la cuota variable del documento notarial la existencia de un acto jurídico independiente. Así, el que la hipoteca haya tributado en su constitución no es obstáculo para que tribute la cancelación de la misma. Por tanto, tratándose de actos jurídicos independientes, ambos actos, la constitución de la hipoteca y la posterior distribución de la garantía entre las nuevas fincas, constituyen hechos imponible independientes por la modalidad AJD. Por último, y en cuanto al contenido económico de la referida escritura de distribución de la responsabilidad hipotecaria, debe tenerse en cuenta que la valoración de una hipoteca, ya sea en el momento de la constitución o en de la cancelación, no se determina en función de la obligación principal que garantiza, sino que, al ser el derecho real de hipoteca el acto de contenido valuable que motiva la inscripción registral, el impuesto se exige sobre el valor de la misma, estableciendo al respecto el artículo 10.2 c) del Texto Refundido que «las hipotecas, prendas y anticresis se valorarán en el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que aseguren por interés, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto análogo. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará por base el capital y tres años de intereses». Sobre la contestación anterior, cabe matizar que la base imponible de la hipoteca a efectos de tributación por el concepto de AJD está regulado anteriormente en el artículo 30.1 del Texto Refundido, con la misma redacción que la del artículo 10.2 c) transcrito en el párrafo precedente.

La doctrina que dimana de la Resolución examinada se recoge también en las Resoluciones de la DGT de 14 de enero de 2003⁵² y de 4 de noviembre de 1999⁵³. Resaltamos, sin perjuicio del análisis que desarrollaremos más adelante, que la tributación autónoma de la responsabilidad hipotecaria se asienta fundamentalmente en el hecho de que constituye un negocio jurídico independiente de la hipoteca por el que se modifica la configuración de la responsabilidad hipotecaria sobre las fincas resultantes de la división, que pasa de ser solidaria a distribuida. Late en los argumentos desarrollados por la sentencia la idea de que como consecuencia de la distribución de la responsabilidad hipotecaria se produce una división de la hipoteca. No obstante, tal y como hemos señalado en el epígrafe anterior, esta idea debe ser matizada por cuanto en realidad esta división de la hipoteca sólo opera frente a terceros, pero no *inter partes*, sin perjuicio de que convencionalmente se pueda establecer la división, incluso en este último supuesto.

El Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya, en resolución de 11 de junio de 2002 (ref. Aranzadi JUR 2005/49728), al tratar el problema de la determinación de la base imponible en la distribución de la responsabilidad hipotecaria posterior a un acto de división de la finca inicialmente hipotecada, considera que la escritura de distribución constituye un acto sujeto al impuesto, entendiendo que la base imponible se determina por la total responsabilidad hipotecaria distribuida. El TEAC sostiene igualmente la sujeción al IAJD de la distribución de responsabilidad hipotecaria derivada de la división de la finca inicialmente hipotecada. En Resolución de 25 de febrero de 1993 (ref. Aranzadi JT 1993\440) señala que:

⁵² Ref. Aranzadi JUR 2003/58996.

⁵³ Ref. Aranzadi JUR 1999/12946.

Que para la resolución de la presente reclamación ha de partirse de que la escritura presentada versa sobre la distribución de una responsabilidad hipotecaria anteriormente constituida y que, por tanto, no puede vincularse, desde un punto de vista fiscal, con un préstamo, porque la accesoriedad de la hipoteca respecto del préstamo está limitada a su constitución, tal como se expone con toda claridad en el artículo 15.1 del Texto Refundido de 30 de diciembre de 1980: «La constitución de [...] los derechos de hipoteca [...] en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo [...]».

CONSIDERANDO 3.º Que a lo que acaba de exponerse ha de añadirse que, a tenor del artículo 7.1 b) del Texto Refundido, sólo la constitución de la hipoteca y la ampliación posterior de su contenido son hechos impositivos de la modalidad de TPO del ITP, ya que, según el mencionado precepto, son transmisiones patrimoniales, sujetas a «... la constitución de derechos reales [...] Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido [...]». Y que quedan fuera del ámbito de esa modalidad impositiva todas las demás vicisitudes que puedan afectar al derecho real de hipoteca.

CONSIDERANDO 4.º Que en base a lo expuesto, ha de llegarse a la conclusión de que la escritura de distribución de responsabilidad hipotecaria aquí estudiada cumple la totalidad de los requisitos que el artículo 31.2 del Texto Refundido de 30 de diciembre de 1980 establece para la sujeción a la modalidad de AJD, concepto documentos notariales, del ITP, es decir, tener por objeto cantidad o cosa valuable, es inscribible en los correspondientes Registros y, finalmente, el acto en ella reflejado, de acuerdo con el artículo 7.1 b) del Texto Refundido, no está sujeto al ITP por el concepto comprendido en el número 1 del artículo 1 de la Ley de TPO.

En cuanto a la doctrina jurisprudencial emanada de los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ), si bien inicialmente algunos Tribunales como los TSJ de Extremadura y de Castilla-La Mancha ⁵⁴ sostuvieron la no sujeción a AJD de la distribución de la responsabilidad hipotecaria, en la actualidad estos órganos jurisdiccionales han acogido el criterio establecido por el TS sobre la materia que considera la distribución de la responsabilidad hipotecaria como un acto sujeto al gravamen. Pese al cambio de criterio, creemos conveniente hacer referencia a las consideraciones que en su día llevaron a estos Tribunales a sostener la no sujeción al IAJD de la distribución de la responsabilidad hipotecaria. El argumento esencialmente esgrimido es que la distribución no constituye un acto o negocio jurídico que ponga de manifiesto una capacidad económica, o por lo menos, una capacidad económica que no haya sido anteriormente objeto de tributación en el momento de constitución de

⁵⁴ En un primer momento el TSJ de Castilla-La Mancha consideró que la distribución de la responsabilidad hipotecaria en los supuestos del artículo 123 de la LH realiza el hecho imponible del IAJD. En este sentido la Sentencia de 13 de noviembre de 1997 (ref. Aranzadi JT 1997/1488). No obstante, posteriormente cambio de criterio, aunque finalmente sigue la doctrina legal establecida por el TS en la materia.

la hipoteca. A este fundamento se une la crítica a las posiciones que configuran el IAJD como un gravamen meramente formal cuyo hecho imponible viene determinado por la especial protección que el ordenamiento jurídico dispensa a determinadas formas jurídicas. Así, el TSJ de Castilla-La Mancha señala en Sentencia de 22 de enero de 2002 (ref. Aranzadi JT 2002/460) que:

La Administración pretende la sujeción del acto al impuesto con base en el siguiente argumento lógico: se otorga una escritura notarial [art. 27.1 a) de la Ley del impuesto], la cual contiene una operación que recae sobre un objeto susceptible de valoración (arts. 29.3 y 31.2), luego la operación está sujeta y la base imponible es el valor de dicho objeto. Ahora bien, esta concepción adolece de un carácter excesivamente formalista, que en realidad niega que el impuesto venga a gravar una manifestación de riqueza y se centra en considerarlo de una forma que más se aproxima a lo que sería una tasa por prestación de un servicio [art. 26.1 a) de la Ley General Tributaria]; así, el señor Abogado del Estado señala que el IAJD es un tributo de naturaleza formal, cuyo objeto imponible es la especial protección que el Ordenamiento Jurídico otorga a determinadas formas jurídicas. Pero si el IAJD es un impuesto, como lo es, su hecho imponible habrá de responder a la concepción del mismo que luce en el punto c) del párrafo 1 del citado artículo 26, es decir, negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo. La capacidad contributiva que se pone de manifiesto en relación con una obra nueva y su división horizontal, con asunción y distribución de una determinada responsabilidad hipotecaria, se manifiesta de una vez, y una sola vez, en la valoración del inmueble que se construye o que se va a construir, siempre que la misma no se altere posteriormente. Ciertamente, el hecho imponible no es la construcción del inmueble, sino el otorgamiento de la correspondiente escritura pública, pero desde el momento en que la base imponible es el valor del acto contenido en la escritura gravada, la reflexión anterior resulta del todo aplicable al caso. Si la distribución superficial puramente interna del inmueble (y la proporcional de la responsabilidad hipotecaria) se reorganiza, no puede decirse que el acto por el que se hace sea valorable, sin perjuicio de que recaiga sobre un objeto que lo es (el inmueble), pero que ya ha sido valorado antes y ya ha dado lugar a una liquidación tributaria que gravó la capacidad contributiva puesta de manifiesto al respecto. Una concepción estrictamente formal del impuesto llevaría al gravamen repetido de una misma riqueza y una misma capacidad contributiva sobre la mera idea de que el hecho imponible es el otorgamiento de una escritura que haga alusión a un objeto valorable, aunque no añada ningún valor al mismo y aunque aquel valor ya haya sido tomado como base de cálculo de una liquidación anterior. La STS que con acierto cita el recurrente se orienta, aunque en un supuesto distinto, en una línea similar, al exigir que para que el objeto de la escritura sea valuable a efectos del impuesto no basta con que el acto haga alusión o se refiera a un objeto valorable, sino que el acto en sí lo sea (en el supuesto citado se trataba de la alteración del carácter al portador de unas acciones, haciéndolas nominativas). Siendo así las cosas, no puede sino afirmarse, con el actor, que la escritura de 7 de septiembre de 1993, que dio origen a la liquidación combatida, no estaba sujeta al IAJD».

Dicha doctrina resulta perfectamente aplicable al caso ya que la escritura se limita a redistribuir entre las distintas viviendas en que ha sido objeto de división horizontal el inmueble la responsabilidad hipotecaria global pero no existe un acto novedoso que recaiga sobre objeto evaluable pues el contenido económico de la operación fue apreciado y puesto de manifiesto con ocasión de la escritura de inicial constitución del préstamo que ahora se redistribuye sobre las partes en que se ha dividido el mismo inmueble. Por lo que ha de considerarse que el acto no queda sujeto a gravamen. De lo contrario tendríamos una doble imposición sobre un mismo contenido económicamente evaluable.

En el mismo sentido las SSTSJ de Castilla-La Mancha de 28 de septiembre de 2001 (ref. Aranzadi JUR 2001/328284) y de 16 de febrero de 1998 (ref. Aranzadi JT 1998/382), si bien en este caso el supuesto contemplado es la redistribución de responsabilidad hipotecaria derivada de una modificación de la escritura de división horizontal de un edificio, en la que, al reorganizarse la propiedad horizontal, se redistribuye la responsabilidad hipotecaria inicialmente establecida. El TSJ de Extremadura sigue el mismo criterio en Sentencia de 24 de septiembre de 2002 (ref. Aranzadi JT 2003/73) ⁵⁵, cuando señala en los Fundamentos de Derecho Segundo y Tercero que:

SEGUNDO. Los días 29 de junio de 1992 y 7 de febrero de 1994 se concedieron sendos préstamos a la actora, constituyéndose a favor de dicho Banco hipoteca sobre la finca matriz aludida. El 5 de julio de 1995 se otorgó escritura pública mediante la que se dividió la finca matriz en las tres nuevas fincas registrales referidas. Con ocasión de dichas operaciones se presentaron las correspondientes declaraciones-liquidaciones. Por fin, el 16 de marzo de 1998 se otorgó escritura pública mediante la que el citado Banco y la hoy actora distribuyen la responsabilidad hipotecaria de la finca matriz como consecuencia de las hipotecas reseñadas entre las tres nuevas fincas formadas por división de la misma. La hoy actora presentó la correspondiente declaración-liquidación, pero no ingresó cantidad alguna en esta última ocasión.

TERCERO. Desde el punto de vista normativo, resulta de los artículos 30 y 31 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el TRLITPAJD, que para tributar por la cuota variable de dicho impuesto y en relación con los documentos notariales, es necesario que concurran los siguientes requisitos: que se trate de primeras copias de escrituras y actas notariales que contengan actos o contratos que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable, y que tales actos o contratos no estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), al Impuesto sobre TPO, ni al que grava las Operaciones Societarias (OS) y, por último, que sean inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil o de la Propiedad Industrial. A este respecto debe tenerse en cuenta que el hecho imponible de este impuesto, según tiene declarado la STS de 3 de noviembre de 1997 no es el instrumento en sí, sino una entidad compleja constituida, entre otros elementos, por la realización de ciertos actos o contratos con eficacia jurídica que sean inscribibles en cualquiera de los Registros expresados,

⁵⁵ En el mismo sentido se expresa el citado TSJ en Sentencia de 26 de septiembre de 2002 (ref. Aranzadi JUR 2002/265120).

de tal manera que sin un acto humano productor de efectos jurídicos, que sea inscribible, no puede materializarse dicho gravamen tributario; por ello, la no producción directa de efectos jurídicos de ciertos actos que constituyen una simple ejecución de otros actos previos que ya desplegaron anteriormente su eficacia provoca que aquéllos, a pesar de cumplir los demás requisitos del presupuesto de hecho del impuesto, queden fuera de su ámbito objetivo. En el caso presente, la mera distribución de la responsabilidad hipotecaria no constituye por sí misma un acto sujeto al impuesto, ya que los actos jurídicos que produjeron efectos jurídicos propios fueron la concertación de los préstamos y la segregación de las fincas, que previamente ya han sido liquidados. La hipótesis que nos ocupa es bastante similar a la transformación de acciones al portador en acciones nominativas, hipótesis sobre la cual ha declarado la STS de 20 de julio de 2001 lo siguiente: «En una operación en que el capital social no experimenta ninguna variación y en que meramente se produce un cambio en la condición de las acciones (su transformación de nominativas en al portador) y en que no varía el valor de su conjunto, es imposible advertir la existencia de "cantidad o cosa valuable", como exige, para sujetar la operación al IAJD, el artículo 31.2 del Texto Refundido aquí aplicable y el mismo precepto del vigente». En definitiva, nos hallamos ante un supuesto de no sujeción; así lo ha entendido ya la STSJ de Castilla-La Mancha de 22 de enero de 2002, en un caso en que la división del préstamo viene motivada por división horizontal de un inmueble, doctrina que hacemos nuestra, por ser perfectamente aplicable, pues «la escritura se limita a redistribuir entre las distintas viviendas (en nuestro caso, las tres nuevas fincas registrales) en que ha sido objeto de división horizontal el inmueble (en esta ocasión, segregación de la finca matriz) la responsabilidad hipotecaria global pero no existe un acto novedoso que recaiga sobre objeto evaluable pues el contenido económico de la operación fue apreciado y puesto de manifiesto con ocasión de la escritura inicial de constitución de préstamo que ahora se redistribuye sobre las partes en que se ha dividido el mismo inmueble».

Posteriormente, ambos Tribunales modifican su criterio acogiendo el establecido por el TS sobre esta materia. Así, el TSJ de Extremadura señala en Sentencia de 26 de noviembre de 2002 (ref. Aranzadi JT 2002/1798), en su fundamento cuarto que:

En cuanto a la cuestión de fondo, hemos de significar que este Tribunal ha venido considerando que la distribución de hipoteca es una operación no sujeta a la modalidad de AJD. No es ésta la tesis que sostiene la STS de 15 de junio de 2002, razón por la cual modificando nuestro criterio aplicamos el criterio del Alto Tribunal.

Igualmente el TSJ de Castilla-La Mancha en Sentencia de 3 de marzo de 2004 (ref. Aranzadi JT 2004/665) ⁵⁶, después de resumir las argumentaciones que habían llevado a este Tribunal a considerar que la distribución de la responsabilidad hipotecaria no constituye acto sujeto al IAJD, termina señalando:

⁵⁶ En idéntico sentido, *vid.* la Sentencia del citado TSJ de 7 de abril de 2004 (ref. Aranzadi JT 2004/1021).

Pues bien, la doctrina contenida en las anteriores resoluciones ha sido expresamente enmendada por el TS, a instancia de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, a través de una sentencia dictada en recurso de casación en interés de ley, sentencia que, por tanto, por su carácter tendente a la unificación de criterio y a sentar, por sí misma, doctrina legal, debemos seguir.

Por su parte, los TSJ de Madrid, Valencia, Aragón, La Rioja, Cataluña, Andalucía y Canarias sostienen la sujeción al impuesto de la distribución voluntaria de la responsabilidad hipotecaria (criterio ineludible tras la STS de 24 de octubre de 2003 ⁵⁷, que examinaremos más adelante, y que al resolver recurso de casación en interés de ley fija la doctrina legal en esta materia y que es obligatoria para todos los jueces y tribunales a tenor de lo dispuesto en el artículo 100.7 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa) ⁵⁸.

Así, el TSJ de la Comunidad de Madrid se pronuncia sobre la materia en Sentencia de 19 de septiembre de 2001 (ref. Aranzadi JT 2002/1002) en un supuesto de escritura de división horizontal, división y distribución de préstamo hipotecario, señalando que:

Los hechos con relevancia tributaria a los que se contrae este recurso son los siguientes: el día 5 de abril de 1994, se otorgó escritura pública mediante la que «AGOPER, S.A.» procedió a dividir horizontalmente un inmueble y a dividir el préstamo hipotecario concedido sobre dicho inmueble por la «Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Ávila», presentando autoliquidación por el concepto de AJD sobre una base imponible de 149.369.931 ptas. y una cuota a ingresar de 746.849; en lo que respecta a la división horizontal del inmueble el mismo día, 14 de abril de 1994, presentó la sociedad reclamante autoliquidación no sujeta por el concepto de AJD y sobre una base imponible de 396.000.000 de ptas. al entender que la división del préstamo hipotecario no debía tributar al haberlo hecho ya cuando se constituyó dicho préstamo.

La oficina liquidadora, entendiendo que la división del préstamo hipotecario era un acto sujeto al ITPAJD, giró a cargo de la reclamante la liquidación núm. 60004837, por el concepto de AJD, sobre una base de 396.000.000 de ptas. aplicando el tipo impositivo del 0,50.

Contra esa liquidación se formuló la reclamación económico-administrativa el día 15 de septiembre de 1994 que fue desestimada por acuerdo de fecha 9 de junio de 1998 que es objeto de impugnación en este recurso contencioso-administrativo.

La cuestión que se plantea consiste en determinar si la división y distribución del préstamo hipotecario no constituye hecho imponible al impuesto o si por el contrario debe tributar por AJD. El artículo 31.2 del TRLITPAJD (RCL 1981, 275, 651;

⁵⁷ Referencia Aranzadi (RJ 2003/7844).

⁵⁸ Tal y como recuerda la STSJ de Canarias de 24 de junio de 2004 (ref. Aranzadi JUR 2004/201848).

ApNDL 7268) establece que quedan sujetos al gravamen documental las primeras copias de escritura siempre que contengan actos, que sean inscribibles en el Registro de la Propiedad Mercantil o de la Propiedad Industrial que contengan contenido valorable y que no estén sujetos a los conceptos TPO, OS ni el ISD.

La Sala considera que en este caso concurren todos y cada uno de los supuestos establecidos en ese artículo de la Ley del Impuesto, y a que el acto de división y distribución del préstamo hipotecario supone necesariamente un negocio jurídico valorable económicamente al incorporar al nuevo préstamo hipotecario un nuevo y distinto valor económico como consecuencia de la nueva situación hipotecaria creada a raíz de la división. Téngase en cuenta que en esa escritura de división del préstamo hipotecario se están creando tantos derechos reales de garantía, independientes los unos de los otros, como inmuebles o pisos, surjan de esa escritura de división horizontal, pues cada uno de ellos responde del cumplimiento de la nueva obligación hipotecaria a que queda sujeto el piso, de manera independiente, por un capital e interés propio.

Incide el órgano jurisdiccional en el efecto novatorio sobre la hipoteca que produce la distribución del préstamo hipotecario al crearse «tantos derechos reales de garantía, independientes los unos de los otros, como inmuebles surjan de esta escritura de división horizontal». En el mismo sentido, el TSJ de la Comunidad Valencia en Sentencia de 5 de diciembre de 2002 (ref. Aranzadi JT 2003/471) señala que:

En cuanto a la cuestión relativa a la conformidad o disconformidad a Derecho de la liquidación tributaria practicada en concepto de AJD, hay que decir que, frente a los argumentos esgrimidos en la demanda, el acto jurídico consistente en la división de la responsabilidad hipotecaria es efectivamente un acto de contenido económico, subsumible por lo tanto en lo previsto en el artículo 31.2 TRLITPAJD entonces vigente. En efecto, pensemos que la hipoteca es un derecho real; lo que significa que el mismo tiene como objeto, de forma directa e inmediata, una determinada cosa, un bien inmueble en el caso de la hipoteca inmobiliaria, conforme al artículo 104 de la LH. En el caso que nos ocupa, se ha producido pues, pese a lo que la parte actora afirma de contrario, una verdadera novación objetiva del negocio hipotecario, consistente en la alteración de su objeto. Dicha alteración ha consistido en sustituir una primitiva y única hipoteca, que recaía sobre un inmueble en construcción, en una pluralidad de nuevas hipotecas, cada una con un objeto diferente; y siendo ese distinto objeto, justamente, cada uno de los distintos pisos o locales en que se ha dividido el inmueble al sujetarse al régimen de propiedad horizontal. No estamos pues ante una simple concreción o especificación de la hipoteca primitiva, sino ante una auténtica sustitución de una única hipoteca, un único derecho real, por una pluralidad de hipotecas o derechos reales, independientes entre sí

por razón de su distinto objeto. Por lo demás, no otra cosa se desprende de los artículos 119 y siguientes de la LH. Su artículo 120, en concreto, dispone que la división de la responsabilidad hipotecaria entre distintos inmuebles comporta que cada uno de ellos responderá sólo por la parte del crédito a que esté concretamente afecto; y su artículo 123 permite que, cuando se produzca la división de una finca hipotecada, que el crédito hipotecario no se distribuya entre ellas; el crédito se distribuye sólo cuando exista acuerdo al respecto. Y la consecuencia es obvia: como señala el artículo 125, si el crédito no se ha distribuido entre las fincas resultantes, no se podrá pedir la liberación de ninguna de ellas hasta que el crédito haya sido totalmente satisfecho. No estamos pues ante una especificación, sino ante una novación objetiva de la hipoteca.

El TSJ de Aragón acoge el mismo criterio, en Sentencia de 20 de febrero de 2004 (ref. Aranzadi JT 2004/230622) y en Sentencia de 18 de junio de 2004 (ref. Aranzadi JT 2004/1353), entendiendo que la distribución de la responsabilidad hipotecaria, cualquiera que sea su causa, realiza el hecho imponible previsto en el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

Por su parte, el TSJ de La Rioja, en Sentencia de 5 de julio de 2001 (ref. Aranzadi JT 2001/250710), considera que no se grava la capacidad contributiva sino tan sólo la existencia de un acto inscribible que tenga por objeto cantidad o cosa valuable al señalar que:

La cuestión controvertida en el presente procedimiento es determinar si las escrituras públicas de distribución de carga hipotecaria otorgadas por la demandante están sujetas al IAJD (tesis de la Administración) o no (tesis de la parte demandante).

La resolución del TEAR sostiene que están sujetas dichas escrituras públicas conforme al artículo 31.2 del TRLITPAJD las primeras copias de escrituras cuando éstas tengan por objeto cantidad o cosa valuable y no sujetos al ISD. La Sala comparte los criterios del TEAR porque se trata de una nueva escritura de modificación o redistribución hipotecaria, y contiene un acto inscribible en el registro (hipoteca constituida sobre pisos o locales de un edificio de propiedad horizontal). La parte demandante sostiene que el sujeto pasivo al proceder a la redistribución de la responsabilidad hipotecaria no efectúa ninguna nueva manifestación de capacidad contributiva, este argumento no puede prosperar porque no se grava la capacidad contributiva sino un nuevo acto inscribible y que tiene por objeto una cosa valuable, y que además tal y como argumenta el TEAR el objeto sobre el que recae la hipoteca ha cambiado (de parcela a pisos y locales en régimen de propiedad horizontal) y la cantidad de que responde cada uno de los referidos elementos que va a ser determinante en la posterior enajenación de los mismos que es el fin que persigue la parte demandante. Por todo lo anteriormente expuesto procede la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto.

En el mismo sentido, el TSJ de Cataluña, en Sentencia de 29 de septiembre de 2001 (ref. Aranzadi JUR 2002/13713) señala en un supuesto de distribución de la responsabilidad hipotecaria entre las diferentes fincas derivadas de la construcción que:

Ha de partirse del hecho constatado de que la formalización de la segunda operación –la de redistribución de la finca en unidades registrales independientes que asumen su porción correspondiente de crédito y garantía cumple sin duda la finalidad a la que va dirigida su actividad– la de construcción de la finca–, que materializa tanto física como jurídicamente a cada finca resultante con entidad propia e independiente, permitiendo entre otros efectos que cada unidad asuma su parte correspondiente de la hipoteca que aún pese sobre la finca matriz efectuando para ello la correspondiente distribución y formalizando la atribuida a cada finca en escritura pública que de este modo le proporciona frente a terceros la fe pública que le caracteriza. El objeto es evidente que varía por concreción y la dación de seguridad pública frente a terceros que proporciona de modo independiente a cada unidad registral esta segunda escritura notarial es distinto de aquel que sirvió en la otorgada en primer lugar para garantizar el crédito concertado sobre la finca matriz. En este sentido ha de recordarse, como acertadamente pone de relieve el Abogado del Estado, que el presupuesto de hecho de este Impuesto no recae sobre la operación en sí misma –aunque sea ésta la que se documenta y coexista en parte de su regulación con el ITP–, ni tampoco puede hablarse de un presupuesto de hecho de contenido económico propio –aunque se exija que la operación o negocio sea cantidad o cosa valuable–, sino que es el acto de formalizarse con efectos públicos una operación valuable que tiene contenido propio e independiente, lo que es indudable que ocurre en el presente caso en la segunda formalización de las hipotecas correspondientes a cada finca construida, con su propia operatividad y eficacia perfectamente diferenciada de la que en su día proporcionó la primera escritura a la firme matriz.

En cuanto a la base imponible sobre la que se ha practicado la liquidación por la Administración, ha de entenderse asimismo correcta, ya que no se trata de liquidar el valor de la operación en sí para captar la capacidad contributiva que demuestra la realización de la operación, sino el parámetro que su valor representa para la tributación de su documentación en atención a la obtención de la fe pública que se extiende a toda la operación. Tal es el hecho imponible del IAJD, que se produjo en toda su extensión, tanto en la constitución de la primera hipoteca a su formalización, como en la posterior escritura notarial de 13 de julio de 1993 que ahora se sujeta a tributación también en toda su extensión, puesto que la fe pública que obtiene afecta a la totalidad del documento y a todo su contenido, lo que no implica que se produzca una doble imposición sobre la operación en sí, sino sobre su documentación –como ya se ha indicado–, pero en momentos distintos y respecto a documentos distintos e independientes plenamente eficaces, sobre los que se ha obtenido la fe pública registral en cada caso.

El TSJ de Andalucía afirma, en Sentencia de 28 de marzo de 2003 (ref. Aranzadi JT 2003/1380) que estamos ante un supuesto de acceso registral de documentos notariales que modifican una determinada situación jurídica.⁵⁹

Resta por analizar la doctrina jurisprudencial del TS en relación con el supuesto de distribución voluntaria de la responsabilidad hipotecaria que nos ocupa. Aunque el citado Tribunal se ha ocupado de este tema en diversas resoluciones, destaca por su trascendencia, al dictarse en resolución de un recurso de casación en interés de ley, la Sentencia de 24 de octubre de 2003⁶⁰. Se trata de un recurso interpuesto por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha contra la ya comentada Sentencia dictada en fecha 22 de enero de 2002 por la Sala de esta Jurisdicción del TSJ de dicha Comunidad Autónoma. En el recurso, la Administración recurrente solicita que se declare como doctrina legal que «la escritura de distribución de la carga hipotecaria constituye un acto inscribible que tiene por objeto una cosa valuable, y que por tanto está sujeto al ITPAJD, en aplicación de lo dispuesto por el artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el TRLITPAJD».

En su Fundamento de Derecho Tercero, señala el Supremo, recordando la doctrina establecida con ocasión de la resolución de otros recursos de casación, tanto en interés de ley como ordinarios, que:

TERCERO. La tesis de la sentencia recurrida –como ya se ha apuntado– descansa en la idea de que la interpretación realizada por el TEAR de Castilla-La Mancha era excesivamente formalista y por ello viene a sostener que la escritura de distribución de la hipoteca de un edificio entre los diferentes pisos y locales resultantes de su división horizontal, a pesar de reunir los requisitos para quedar sometida al IAJD, no está sujeta al no aflorar una nueva capacidad contributiva, pero este criterio interpretativo ignora el carácter formal del impuesto mismo.

En efecto, lo que se somete al gravamen, según el artículo 27 del Texto Refundido, son los documentos notariales, mercantiles y administrativos, y en el caso de los primeros lo único que exige el artículo 32.2 para las primeras copias de escrituras es que «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 (estén) sujetos al ISD o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del artículo 1 de esta ley», esto es, a transmisiones patrimoniales y a operaciones societarias.

⁵⁹ Aunque no hace referencia directa a la distribución de la responsabilidad hipotecaria, merece destacarse el supuesto del hecho del que deriva la STSJ de Andalucía de 30 de julio de 2001 (JT 2001/1535). En este caso, presentada una escritura de declaración de obra nueva, división horizontal y distribución de responsabilidad hipotecaria, el sujeto pasivo, que era una cooperativa, presenta autoliquidación por el IAJD sin efectuar ingreso alguno por entender que estaba exenta. La oficina liquidadora no aprecia la exención y gira liquidación complementaria por dos hechos imposables: la declaración de obra nueva y la división horizontal. Sin embargo, no se gira liquidación complementaria por la distribución de la responsabilidad hipotecaria.

⁶⁰ Referencia Aranzadi (RJ 2003/7844).

La Sentencia de esta Sala, fijando doctrina legal, en recurso de casación en interés de la ley, de 4 de diciembre de 1997 –que el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal invocan en sus alegaciones en apoyo de la tesis de la recurrente–, a la que ha de sumarse la de 25 de noviembre de 2002, dictada en una casación ordinaria, señala que la inscripción en los Registros Públicos (el de la Propiedad, el Mercantil y el de la Propiedad Industrial, a los que ha de añadirse, como parte del primero, el de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento) otorga al titular registral un conjunto de garantías que el ordenamiento jurídico concede a determinados actos en razón de la forma notarial adoptada y que constituyen –dichas especiales garantías registrales– la finalidad del gravamen de AJD, sin que esa justificación del impuesto lo convierta en una tasa por la prestación de un servicio, como llega a argumentar la Sala en la sentencia recurrida, pues tanto la edificación, los préstamos concertados para financiarla y su distribución entre los pisos y locales, como el otorgamiento de las correspondientes escrituras y su eventual inscripción en el Registro de la Propiedad, forman parte del tráfico inmobiliario, cuya seguridad beneficia a todos y especialmente a cuantos intervienen en él, participando de la riqueza que produce.

También la Sentencia de esta Sala de 15 de junio de 2002, dictada en recurso de casación n.º 2363/1997, se ocupó del asunto, en un caso similar al de autos y partiendo, como las anteriormente citadas, de la tesis de que el IAJD tiene por hecho imponible la mera formalización notarial de actos económicamente evaluables, inscribibles en los Registros Públicos que antes de señalar y no sujetos a las modalidades de TPO u OS, estableció –la Sentencia acabada de citar– la sujeción al tributo controvertido de la escritura que contenía una nueva distribución del crédito hipotecario, aunque fuera para subsanar omisiones producidas en la anterior escritura de declaración de obra nueva y división horizontal, por entender que dicho acto reunía las condiciones que lo sujetaban al IAJD, aun cuando no hubiera variado la cifra total del capital del préstamo, ni las cantidades estipuladas para intereses, costas y gastos.

Ha de concluirse, por lo tanto, que la doctrina de la sentencia recurrida es errónea y en cuanto a su carácter gravemente perjudicial para el interés general queda también acreditado, teniendo en cuenta tanto el perjuicio para la Hacienda autonómica como el riesgo de reiteración, pues en la propia sentencia se alude ya a otros fallos similares.

Cumplidos pues estos dos requisitos legales y los demás de carácter formal exigidos para este recurso extraordinario y subsidiario, que nadie ha puesto en duda, procede acceder a la fijación de la doctrina legal pedida, en la forma que se dirá en la parte dispositiva.

Posteriormente en la parte dispositiva señala que «se fija la siguiente doctrina legal: las escrituras de distribución de la carga hipotecaria precedente entre los pisos y locales de un edificio sometido a división horizontal, constituyen actos inscribibles que tienen por objeto cosa valuable, no sujetos a las modalidades de TPO y OS, y, por lo tanto, están sujetos al IAJD, conforme el artículo 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprobó el TRLITPAJD».

Es necesario destacar que el TS concreta expresamente la doctrina legal que establece a los supuestos de distribución voluntaria; en concreto, al caso de que en la hipoteca inicialmente constituida, después de procederse a la división horizontal, se distribuya la responsabilidad hipotecaria entre los diversos pisos y locales del edificio. No puede extrapolarse por lo tanto esta doctrina a situaciones en las que la distribución de la responsabilidad hipotecaria tiene su origen en situaciones distintas a la prevista en la sentencia, como ocurre, por ejemplo, en los casos de redistribución necesaria de la responsabilidad hipotecaria derivados de una ampliación del préstamo hipotecario constituido originariamente sobre varias fincas o de la liberación de la responsabilidad hipotecaria a la que queda afecta alguna de las fincas gravadas. Igualmente debe destacarse que el Alto Tribunal acoge un criterio absolutamente formalista en la interpretación del gravamen, al considerar que el hecho imponible viene constituido por la mera formalización notarial de actos de contenido valuable económicamente e inscribibles en el Registro de la Propiedad. Baste apuntar aquí esta consideración que desarrollaremos más adelante.

En cuanto a los supuestos que hemos denominado de distribución necesaria, tanto la Administración tributaria como la jurisprudencia han abordado en diversas resoluciones la problemática derivada de la ampliación del préstamo constituido originariamente sobre varias fincas y de la liberación de la responsabilidad hipotecaria. En cuanto a la ampliación del préstamo, la DGT venía considerando, sin entrar en otras distinciones, que en los casos en los que se amplía el préstamo hipotecario y se procede a la redistribución de la total responsabilidad hipotecaria derivada de la ampliación nos encontramos ante dos hechos imponibles: uno integrado por la ampliación, cuya base imponible viene determinada por el incremento de responsabilidad hipotecaria; y otro por la redistribución o distribución, cuya base imponible viene constituida por la total responsabilidad hipotecaria que se redistribuye. En este sentido, la Consulta 1366-00 de 3 de julio de 2000, la Consulta 1785-02 de 21 de noviembre de 2002 y la Consulta 1858-02 de 27 de noviembre de 2002. Por lo tanto, la DGT juzgaba que ampliación y redistribución o distribución constituyen dos negocios jurídicos distintos. Esta interpretación obvia a nuestro juicio, tal y como veíamos en el epígrafe anterior, que la redistribución derivada de la ampliación de préstamo hipotecario en el que inicialmente (en el momento de constitución del préstamo) se gravan varias fincas y se distribuye (por imperativo del art. 119 de la LH) la responsabilidad hipotecaria entre ellas, supone una circunstancia o elemento ineludible del único negocio jurídico que se otorga: el negocio jurídico complejo consistente en ampliación de préstamo hipotecario.

Sin embargo, en la Consulta 1858-02 de 27 de noviembre de 2002 ⁶¹, la DGT introduce matizaciones en su doctrina que, si bien no suponen una declaración expresa, a nuestro juicio, permiten inferir una confirmación de la tesis de que la redistribución de la responsabilidad hipotecaria derivada de ampliación de préstamo inicialmente constituido sobre varias fincas (y distribuido confor-

⁶¹ Las matizaciones expuestas y el criterio que entrañan se recogen también en la Resolución de la DGT núm. 968 de 24 de mayo de 2001 (ref. Aranzadi JUR 2002/90793).

me al art. 119 de la LH) no constituye un negocio jurídico autónomo que realice el hecho imponible del artículo 32.1 del TRLITPAJD. En efecto, en la citada resolución, después de reiterar el criterio sostenido en otras resoluciones antes expuesto, señala la DGT:

Por último y en cuanto a esta segunda escritura de redistribución de hipoteca convendría precisar que la LH exige en su artículo 119 que «cuando se hipotequen varias fincas a la vez por un solo crédito, se determinará la cantidad o parte de gravamen de que cada una deba responder», no permitiendo, por tanto, la posibilidad de que se hipotequen varias fincas a la vez sin especificar la parte de responsabilidad hipotecaria que corresponde a cada una de ellas. Ello supone que si, como en hipótesis, se señala en el escrito de consulta, ya se ha procedido a la división horizontal de la finca en varios predios independientes, no parece probable que pueda constituirse una hipoteca en garantía del importe del préstamo ampliado [...] para luego proceder a su redistribución, sino que desde el primer momento deberá determinarse «la cantidad o parte de gravamen» de que cada finca deba responder, lo que tiene una repercusión evidente en la tributación por el ITPAJD de la citada operación.

En efecto, si en la segunda de las escrituras se procede a distribuir la hipoteca existente en garantía del préstamo inicial y a ampliar la responsabilidad hipotecaria de cada una de las fincas independientes las liquidaciones a practicar serán las siguientes:

- Redistribución de hipoteca [...] sobre una base imponible correspondiente a la cantidad que se redistribuya, que si en conjunto es la misma dará el mismo resultado.
- Ampliación del préstamo: se practica liquidación [...] sobre una base correspondiente a la cuantía del principal ampliado.

Las Resoluciones reseñadas tienen el acierto de acudir, para determinar la fiscalidad de las operaciones de distribución y redistribución, a la indagación de su naturaleza jurídico-privada. Cuando señalan que «si, como en hipótesis, se señala en el escrito de consulta, ya se ha procedido a la división horizontal de la finca en varios predios independientes, no parece probable que pueda constituirse una hipoteca en garantía del importe del préstamo ampliado [...] para luego proceder a su redistribución, sino que desde el primer momento deberá determinarse la cantidad o parte de gravamen de que cada finca deba responder» incurren en un error, puesto que en el caso de hipoteca sobre un edificio, el artículo 218 del RH señala que «cuando los diferentes pisos o departamentos de una casa pertenezcan a diversos propietarios, conforme a lo establecido en el artículo 396 del CC, podrán acordar los dueños de aquéllos la constitución de una sola hipoteca sobre la totalidad de la finca, sin que sea necesaria la previa distribución entre los pisos». A pesar de ello, atinan a comprender que la ampliación del préstamo hipotecario que, bien en su constitución, bien posteriormente (pero siempre antes de la ampliación) se encuentra distribuido, no supone dos hechos imposables. El argumento implícito que esgrime la DGT es que una vez distribuida la responsabilidad hipotecaria, existen tantos créditos y tantas hipotecas como fincas y, por tanto, en realidad, no hay una sola ampliación de hipoteca, sino que hay tantas ampliaciones de hipoteca como fincas sean objeto de gravamen ⁶².

⁶² Vid. págs. 22 y ss.

De la doctrina establecida por el Centro Directivo se desprende, como expresamente manifiestan las citadas Resoluciones, que la forma en que se configuren las operaciones de ampliación y distribución sobre una finca hipotecada que después ha sido sometida a división horizontal (criterio totalmente extensible a cualquier supuesto de división) tiene una gran incidencia en su régimen fiscal. Si se procede a distribuir la responsabilidad hipotecaria derivada del préstamo inicial y posteriormente se procede a la ampliación tendremos dos hechos impositivos: redistribución de la responsabilidad hipotecaria por una base imponible determinada por el importe inicial del préstamo y ampliación de responsabilidad hipotecaria, cuya base imponible vendrá determinada por el incremento de responsabilidad hipotecaria. Si por el contrario primero se procede a ampliar el préstamo inicial y posteriormente se distribuye (supuesto este que las Resoluciones dudan sea posible a tenor del artículo 119 de la LH, pero que al menos en relación con la división horizontal es admisible al amparo del art. 218 del RH y es bastante frecuente en la práctica) tendríamos dos hechos impositivos también: uno la ampliación, cuya base sería idéntica al supuesto anterior, es decir, el incremento de la responsabilidad hipotecaria, y otro la distribución, cuya base imponible sería mayor que en el supuesto anterior, al comprender la total responsabilidad inicial más el incremento en la total responsabilidad derivada de la ampliación, en definitiva, la total responsabilidad hipotecaria.

4. REFLEXIÓN DOCTRINAL SOBRE LA CUOTA VARIABLE EN LA MODALIDAD DE AJD EN EL ITPAJD A EFECTOS DE SU APLICACIÓN AL CASO DE LA DISTRIBUCIÓN Y REDISTRIBUCIÓN

Antes de afrontar el análisis de la tributación de los supuestos de distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria, vamos a realizar una aproximación teórica al ITPAJD y, en particular, al IAJD para enmarcar el objeto de nuestro estudio. Como es sabido, el citado gravamen se compone de tres figuras impositivas⁶³—en ocasiones, incompatibles⁶⁴—que están reguladas en una

⁶³ En este sentido, *vid.* TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: ¿Unidad de tributo o impuestos distintos», en la obra colectiva *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, págs. 51 y ss. El citado autor señala que nos encontramos ante varios tributos refundidos en un único impuesto como consecuencia de «un mero acarreo de normas sin otro orden que el cronológico». En este sentido, fueron objeto de refundición en un único tributo «hechos impositivos heterogéneos hasta entonces diferenciados en sus gravámenes y adscritos tanto al Impuesto de Derechos Reales como al Impuesto de Timbre del Estado» (FERNÁNDEZ FLORES, F.: «El Impuesto y los Actos Jurídicos Documentados», en la obra colectiva *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, págs. 221 y ss.). Posteriormente, en el año 1980 fue desgajada la modalidad de OS de la de TPO mediante la Ley 32/1980, de 21 de junio, del ITPAJD. *Vid.* asimismo VILLARÍN LAGOS, M.: *La Tributación de los Documentos Notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*, Aranzadi, Madrid, 1997, pág. 21. Esta autora asevera que no puede encontrarse un punto de conexión sustancial que permita afirmar la existencia de un único tributo, argumento al que añade la diferencia de objeto material así como de finalidades de los tres impuestos contenidos en el ITPAJD.

⁶⁴ Precisamente, estos supuestos de incompatibilidad han sido uno de los argumentos señalados por la doctrina para afirmar la existencia de tres figuras impositivas diferenciadas (MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, págs. 40 y 41). Además, estos autores han señalado la diferencia entre los hechos impositivos de cada una de ellas que determinaría la existencia de tres impuestos distintos. En la jurisprudencia, *vid.* las SSTs de 13 de

misma ley: TPO, OS y AJD ⁶⁵. De estas tres modalidades, vamos a analizar la última y, en particular, el gravamen por cuota variable de los documentos notariales, por ser el que incide con mayor polémica en la práctica totalidad de las operaciones relacionadas con la actividad inmobiliaria y, concretamente, en los supuestos de distribución y redistribución citados. A este respecto, cabe señalar que el artículo 27.1 del TRLITPAJD somete a tributación, por la modalidad de AJD ⁶⁶, los documentos notariales, mercantiles y administrativos ⁶⁷. A continuación, el segundo apartado establece que el citado impuesto se satisfará bien mediante cuotas variables bien mediante cuotas fijas ⁶⁸, atendiendo a que el documento que se formalice, otorgue o expida, tenga o no por objeto cantidad o cosa valuable, en algún momento de su vigencia. Retornando al hecho imponible de los documentos notariales, se señala, ex artículo 28, que están sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales ⁶⁹. No obstante, esta configuración del hecho imponible es manifiestamente incompleta, siendo necesario integrarla con los requisitos establecidos en el artículo 31 del TRLITPAJD que seguidamente desarrollaremos.

De esta forma, y como hemos apuntado, dentro de la modalidad de AJD debemos diferenciar dos clases de gravámenes que recaen sobre los documentos notariales: cuota fija y cuota variable. Asimismo, cabe señalar que el TRLITPAJD admite la concurrencia del gravamen documental fijo

febrero de 1987 (ref. Aranzadi RJ 1987/551), de 17 de julio de 1987 (ref. Aranzadi RJ 1987/5760), de 16 de octubre de 1987 (ref. Aranzadi RJ 1987/7237), de 3 de diciembre de 1987 (ref. Aranzadi RJ 1987/8903), de 3 de diciembre de 1987 (ref. Aranzadi RJ 1987/8904), de 24 de noviembre de 1993 (ref. Aranzadi RJ 1993/8461), de 30 de noviembre de 1993 (ref. Aranzadi RJ 1993/8480). Vid. en contra la Resolución del TEAC, de 16 de enero de 1997 (ref. Aranzadi JT 1997/230), que afirma la existencia de un único impuesto.

⁶⁵ La modalidad de AJD tiene su origen, fundamentalmente, en el Impuesto sobre el Timbre, el Impuesto sobre Grandezas y Títulos Nobiliarios, Honores y Condecoraciones y el Impuesto sobre Derechos Reales. Respecto a la evolución histórica, vid. VILLARÍN LAGOS, M.: *La Tributación de los Documentos Notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*, Aranzadi, Madrid, 1997, págs. 35 y ss.

⁶⁶ No obstante, se puede apreciar una evidente contradicción entre el título del Impuesto –AJD– que parece indicar como objeto de gravamen los actos y negocios jurídicos, frente al tenor del artículo 27.1 del TRLITPAJD, que señala sujetos a gravamen los documentos notariales, mercantiles y administrativos. Vid. MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 484.

⁶⁷ La Exposición de Motivos de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, señala que la finalidad del IAJD en el sistema tributario español sería la de «cerrar el campo de la imposición indirecta, sometiendo a gravamen aquellas manifestaciones solemnes de la vida jurídica que, por su importancia, no deberían quedar al margen de la tributación». Sin embargo, en el caso de los documentos notariales de los que ahora nos ocupamos, VILLARÍN LAGOS ha señalado que «se ha producido una transición desde la consideración puramente formalista de la tributación de los documentos notariales hacia una concepción sustancial, de modo que el papel que hoy cumple en el sistema tributario probablemente sea diverso del que cumplió en el pasado» (*La Tributación de los Documentos Notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*, Aranzadi, Madrid, 1997, pág. 23).

⁶⁸ PALAO TABOADA, C.: «El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados a examen», *Revista Jurídica del Notariado*, núm. 4, 1992, pág. 173. Este autor, analizando la evolución histórica de esta clase de impuestos, subraya la existencia de un doble gravamen: el Impuesto sobre el Tráfico propiamente dicho, en forma de Impuesto de Timbre, y un impuesto de registro, aplicable como una tasa con ocasión de la inscripción en los registros públicos. En el mismo sentido y señalando la existencia de un conglomerado de tributos distintos y susceptibles de ser tratados independientemente, VILLARÍN LAGOS, M.: *La Tributación de los Documentos Notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*, Aranzadi, Madrid, 1997, pág. 22.

⁶⁹ A estos efectos, la doctrina ha indicado que únicamente resultan gravados aquellos documentos que implican declaraciones o expresiones dotadas de trascendencia jurídica. Vid. VILLARÍN LAGOS, M.: *La Tributación de los Documentos Notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*, Aranzadi, Madrid, 1997, pág. 68.

con el gradual, con lo que un mismo documento notarial que recoja un único acto quedará sujeto a un doble gravamen en la modalidad de AJD. Esta compatibilidad se justificaría por el diferente objeto de gravamen sobre el que recaería cada una de las dos cuotas –fija y variable– de AJD: documento y acto documentado respectivamente. Atendiendo a tal distinción, la doctrina se ha planteado la disyuntiva del objeto del gravamen de cada una de estas modalidades del Impuesto, en el sentido de si se grava el propio documento notarial, es decir, el soporte escrito de la operación; o si, por el contrario, se somete a tributación el negocio jurídico que se recoge en dicho documento. Siguiendo a VILLARÍN LAGOS podemos afirmar que «se pueden distinguir dos planos autónomos aunque recíprocamente interferidos. De una parte, el plano del *negotium* o acto jurídico material que se documenta, es decir, la cosa representada; y, de otra parte, el plano del *instrumentum* o cosa u objeto escrito, es decir, la cosa representativa»⁷⁰. Por esta razón, y aquí radica la disquisición doctrinal, resulta necesario dilucidar cuál de los dos ha querido someter a gravamen el legislador. A este respecto, MUÑOZ DEL CASTILLO, VILLARÍN LAGOS y DE PABLO VARONA⁷¹ aseveran que «el plano del documento notarial puede desempeñar una doble función en la configuración del gravamen sobre documentos notariales: puede constituir el verdadero hecho imponible del gravamen en cuyo caso el AJD sobre documentos notariales debería calificarse como tributo documental; o puede funcionar como soporte material del acto jurídico que representa, el cual constituiría el auténtico hecho imponible del gravamen, en cuyo caso el tributo debería calificarse, muy probablemente, como impuesto sobre el tráfico jurídico⁷²».

A renglón seguido, vamos a analizar brevemente la modalidad de cuota fija para luego centrarnos en la cuota gradual, matizando la aseveración realizada con anterioridad. Atendiendo al planteamiento anterior, el tributo documental coincidiría con el hecho imponible de la modalidad de cuota fija⁷³, dado que ésta recae sobre las matrices y copias de escrituras y actas así como los testimonios notariales, cuantificándose la deuda tributaria por la dimensión física del documento (folios o pliegos). En este sentido, el objeto sobre el que recae el gravamen son los documentos notariales que tienen trascendencia en el tráfico jurídico, quedando por este motivo no sujetos los documentos de régimen organizativo o interno de los notarios⁷⁴ así como las copias simples⁷⁵. Por esta razón, la

⁷⁰ Vid. VILLARÍN LAGOS, M.: *La Tributación de los Documentos Notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*, Aranzadi, Madrid, 1997, págs. 70 y 71.

⁷¹ Vid. MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 484. Anteriormente, vid. CASTEDO ÁLVAREZ, F.: «El funcionamiento del gravamen que recae sobre los Actos Jurídicos Documentados» en la obra *Anales de la Dirección General de lo Contencioso del Estado 1966-1973*, vol. III, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1975, pág. 210.

⁷² VILLARÍN LAGOS ha señalado que «de recaer sobre el tráfico patrimonial, esto es, si tiene la finalidad de cerrar el círculo de la imposición sobre el tráfico patrimonial, esta superposición de gravámenes sobre un mismo acto o contrato supone una manifestación del anómalo fenómeno de la doble imposición interna» (*La Tributación de los Documentos Notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*, Aranzadi, Madrid, 1997, pág. 100).

⁷³ En el mismo sentido, vid. VILLARÍN LAGOS, M.: *La Tributación de los Documentos Notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*, Aranzadi, Madrid, 1997, págs. 70 y 71.

⁷⁴ Así, quedarían excluidos de gravamen los inventarios de los protocolos, libros y papeles de los Notarios, los índices de los protocolos, los libros especiales que exige el Reglamento del Notariado y las notas de apertura y cierre de protocolos. Estos documentos no tienen trascendencia en la vida jurídica, en el tráfico jurídico-patrimonial, además de no tener en absoluto ninguna relación con la capacidad económica (vid. VILLARÍN LAGOS, M.: *La Tributación de los Documentos Notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*, Aranzadi, Madrid, 1997, pág. 659).

⁷⁵ Las copias simples no tienen valor jurídico sino simplemente informativo, a diferencia de las copias autorizadas, dado que con ellas el Notario no garantiza la transcripción de los documentos contenidos en el protocolo notarial.

justificación originaria que se daba a esta clase de gravamen, en el caso del Impuesto sobre el Timbre, obedecía a la función de garantía que cabía atribuir al sello del Estado ⁷⁶. En definitiva, la conclusión a la que se llega es que la manifestación de capacidad económica gravada radica en la especial protección que supone la formalización notarial, prescindiendo del acto o negocio documentado, dado que la cuantificación se realiza en función del número de folios o pliegos del documento público. No obstante, la doctrina ha apuntado que dicha garantía se ha ido debilitando para justificarse su mantenimiento en fines recaudatorios ⁷⁷, sin que pueda constatarse función extrafiscal alguna ⁷⁸. Además, se ha señalado que debería prescindirse de la categoría impositiva para reconducir dicho gravamen a la figura de la tasa ⁷⁹, dado que en un tributo sobre la expedición de documentos lo único relevante es la utilización del servicio ⁸⁰.

En cambio, en el caso del gravamen por cuota variable el plano sobre el que parece incidir en mayor medida el impuesto ⁸¹ es el del acto o contrato documentado con las matizaciones que, a continuación, realizaremos. Como hemos apuntado, el carácter incompleto de la definición realizada en el artículo 28 del TRLITPAJD nos obliga a acudir al artículo 31.2 para integrar el hecho imponible de la cuota variable ⁸². En concreto, este precepto establece que las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no sujetos al ISD o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley (TPO y OS), tribu-

⁷⁶ RODRÍGUEZ PÉREZ, H.: «El Timbre del Estado como medio recaudatorio: manifestaciones actuales» en la obra colectiva *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, pág. 258.

⁷⁷ Cuestionando esa relevancia recaudatoria, vid. TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «Prólogo» a la obra de VILLARÍN LAGOS, M.: *La Tributación de los Documentos Notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*, Aranzadi, Madrid, 1997, pág. 13.

⁷⁸ IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «La cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados desde una interpretación principalista», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 186, 1998, pág. 87. En la misma línea, vid. HERRERA MOLINA, P.M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, 1998, págs. 13 y 14.

⁷⁹ TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: ¿Unidad de tributo o impuestos distintos?», en la obra colectiva *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, pág. 55; PALAO TABOADA, C.: «El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados a examen», *Revista Jurídica del Notariado*, núm. 4, 1992, pág. 177. Vid. la brillante exposición que realiza VILLARÍN LAGOS sobre su configuración como una tasa consecuencia de la actividad administrativa consistente en la dación de fe pública así como de su distinción y compatibilidad con el arancel notarial (*La Tributación de los Documentos Notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*, Aranzadi, Madrid, 1997, págs. 82 y ss.). En contra, FERNÁNDEZ FLORES, F.: «El Impuesto y los Actos Jurídicos Documentados», en la obra colectiva *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, pág. 225. Un estudio detallado de los aranceles notariales puede encontrarse en NAVARRO GÓMEZ, R.: *El arancel de los funcionarios públicos: un estudio de Derecho Tributario*, Tesis Doctoral inédita, Barcelona, 2002 (disponible en <http://www.tdx.cesca.es/>).

⁸⁰ CALVO ORTEGA, R.: «La tributación de la declaración de obra nueva», *Crónica Tributaria*, núm. 7, 1973, págs. 103 y 104.

⁸¹ En este punto, la doctrina no duda del carácter impositivo de la cuota variable, dado que en la descripción de su hecho imponible no se incluye referencia alguna a una concreta actividad administrativa. Vid. VILLARÍN LAGOS, M.: *La Tributación de los Documentos Notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*, Aranzadi, Madrid, 1997, pág. 101.

⁸² SAINZ DE BUJANDA habla de presupuestos genéricos necesitados de integración («Análisis jurídico del hecho imponible», *Hacienda y Derecho*, CEC, Madrid, 1966, Vol. IV, págs. 339 y 340).

tarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma, generalmente el 1 por 100 ⁸³.

Realizada esta distinción entre las dos modalidades de gravamen de AJD, cabe indicar que, mientras que la cuota fija no ha presentado problemas de relevancia hasta la fecha ⁸⁴, la cuota variable ha sido y sigue siendo objeto de diversas y frecuentes polémicas ⁸⁵. Por esta razón, nos limitaremos a estudiar esta última en relación con la documentación notarial de diversas operaciones inmobiliarias –fundamentalmente, la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria– en que, según los criterios administrativos y jurisprudenciales antes examinados, la configuración del impuesto determina su sometimiento a gravamen. De esta forma, y a efectos de refutar algunos supuestos de sujeción, vamos a realizar una revisión detallada de los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD para determinar cuándo debería entenderse realizado el hecho imponible de esta modalidad con especial referencia a la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria ⁸⁶. Una vez comprobada la concurrencia de todos los requisitos fijados, la mayoría de ellos referidos al acto o contrato documentado ⁸⁷, y sin perjuicio de los supuestos de no sujeción existentes a nuestro juicio, intentaremos determinar la capacidad económica sometida a gravamen

⁸³ Cabe recordar que las Comunidades Autónomas tienen competencias normativas para regular el tipo de gravamen. *Vid.* el artículo 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de diciembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas que establece que «en caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas:

d) En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad «Actos Jurídicos Documentados», la regulación del tipo de gravamen de los documentos notariales».

En este sentido, la mayor parte de las Comunidades Autónomas lo han elevado al 1 por 100. Asimismo, *vid.* el artículo 41.1 a) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

⁸⁴ Aunque no por ello dejan de ser criticables dado que, tal y como señala SIMÓN ACOSTA, estas clases de gravamen son «difícilmente encajables en esquemas actuales de justicia tributaria con los que chocan abiertamente» («La tributación de los préstamos hipotecarios antes y después de su reforma en la Ley de Presupuestos de 1988», *RDFHP* núm. 200, 1989, págs. 479 y 480). En el mismo sentido, OLIVER CUELLO, R.: «El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados y el préstamo hipotecario», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* núm. 235, 1995, págs. 27 y ss. Por esta razón, algunos autores abogan por su supresión, *vid.* por todos TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: ¿Unidad de tributo o impuestos distintos?» en la obra colectiva *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, págs. 55 y 56.

⁸⁵ Una de las cuestiones más controvertidas ha sido la exención de los préstamos hipotecarios, *vid.* por todos RECUERO ASTRAY, J.R.: «La controvertida exención de los préstamos hipotecarios en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados», *Crónica Tributaria* núm. 56, 1986, págs. 173 y ss.

⁸⁶ Podría pensarse que, como el artículo 74 del Reglamento del ITPAJD no recoge expresamente las distribuciones hipotecarias que por ello, no deberían tributar. Pero como afirma la STSJ de Cataluña de 26 enero de 2001 (ref. Aranzadi JT 2001/1377) debe entenderse que el Reglamento del ITPAJD «no tiene el carácter de exhaustividad» y, por tanto, si se cumplen los requisitos del artículo 31.2 del TRLITPAJD, las distribuciones y redistribuciones de responsabilidad hipotecaria estarán sometidas al citado gravamen.

⁸⁷ VILLARÍN LAGOS, M.: *La Tributación de los Documentos Notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*, Aranzadi, Madrid, 1997, pág. 102.

en las operaciones anteriormente citadas para comprobar si se produce una vulneración del artículo 31.1 de la Constitución Española (CE), una vez estudiadas las diferentes teorías sobre su objeto de gravamen así como la problemática que presenta la utilización del documento privado.

Así, y a tenor de lo establecido en el artículo 31.2 del TRLITPAJD, en primer lugar, cabe señalar que, en la modalidad de cuota variable, son sometidas a gravamen las primeras copias de escrituras y actas notariales⁸⁸, relegándose las matrices y las segundas y ulteriores copias autorizadas de escrituras y actas así como los testimonios notariales⁸⁹. En virtud de las exclusiones citadas, puede concluirse que el presupuesto de hecho sobre el que recae la modalidad de cuota variable diverge de la de cuota fija (matrices y copias de escrituras y actas así como testimonios notariales). A mayor abundamiento, debemos subrayar que, en este caso, no puede identificarse exclusivamente como manifestación de capacidad económica objetivada el especial beneficio que se obtiene por la formalización notarial, dado que, en el caso de que estuviésemos ante un impuesto sobre la expedición de documentos⁹⁰, también deberían ser gravadas las segundas y ulteriores copias. Por último, y atendiendo a la configuración de esta primera exigencia, debemos resaltar la no sujeción a esta modalidad de los documentos privados, tal y como ha señalado la DGT⁹¹, cuestión que reviste especial importancia tras las posibilidades que brinda la RDGRN de 7 de enero de 2004. Hasta la fecha, esta última praxis había sido y sigue siendo empleada fundamentalmente para ocultar la realización del hecho imponible en la modalidad de TPO⁹²; en cambio, en el caso de la cuota variable de AJD, había

⁸⁸ Únicamente, las primeras copias pueden ser empleadas a efectos de fundar una acción ejecutiva. En este sentido, el artículo 517.2.4 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil establece que «sólo tendrán aparejada ejecución los siguientes títulos:

4. Las escrituras públicas, con tal que sea primera copia; o si es segunda que esté dada en virtud de mandamiento judicial y con citación de la persona a quien deba perjudicar, o de su causante, o que se expida con la conformidad de todas las partes».

⁸⁹ La relegación de los testimonios se produce como consecuencia de su falta de aptitud para documentar actos y contratos y de la falta de valor añadido en cuanto a su garantía de autenticidad de los documentos a que se refieren. Vid. VILLARÍN LAGOS, M.: *La Tributación de los Documentos Notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*, Aranzadi, Madrid, 1997, págs. 105 y 106.

⁹⁰ CALVO ORTEGA, R.: «La tributación de la declaración de obra nueva», *Crónica Tributaria*, núm. 7, 1973, pág. 104; MENÉNDEZ, J.: «Situaciones urbanísticas que inciden en el Impuesto sobre los Actos Jurídicos Documentados», *Hacienda Pública Española*, núm. 2, 1970, pág. 113.

⁹¹ Vid. la Resolución de la DGT núm. 1925/2002, de 11 de diciembre (ref. Aranzadi JUR 2003/48341), en materia de redistribución de la responsabilidad hipotecaria, y la Resolución de la DGT núm. 966/2001, de 11 de diciembre (ref. Aranzadi JUR 2002/90791), en materia de cancelación de condición resolutoria explícita mediante instancia privada dirigida al Registrador de la Propiedad.

⁹² Así, la STS de 29 noviembre 1995 (ref. Aranzadi RJ 1995/9706) ha señalado que «desde la definitiva implantación de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, a principios de este siglo, la Hacienda Pública ha luchado contra el fraude, conseguido a través de las transmisiones formalizadas en documento privado, en cuatro frentes: 1. Estableciendo normas especiales de cómputo de la prescripción de la acción para liquidar el tributo, concretamente que ésta no corre, hasta el momento en que el documento se presenta a liquidación, salvo que se den los supuestos previstos en el artículo 1.227 del CC, y no todos, porque durante años no se admitió, a estos efectos, el fallecimiento de uno de los contratantes. 2. Negando eficacia jurídica a los documentos privados en tanto no se liquide el Impuesto, de ahí la obligación exigida a todos los Tribunales, Oficinas, Registro Públicos, etc., de no reconocer efecto alguno, ni dar curso a las demandas, acciones, peticiones, etc. en tanto que no se pague el Impuesto. 3. Liquidando como transmisiones onerosas los expedientes de dominio y actas de notoriedad, que podrían ser el medio de legalizar antiguas ocultaciones y acceder así al Registro de la Propiedad. 4. Mediante la acción investigadora. En cuanto al primer frente de actuación, a nadie se le puede ocultar que las transmisiones realizadas en documento privado, por su propia privacidad, pueden ser

sido generalmente desdeñada ante la imposibilidad de acceso al Registro mediante la citada formalización privada. A este respecto, cabe señalar que los efectos de determinadas operaciones se subordinan a su inscripción registral mediante escritura pública⁹³ como consecuencia del principio de titulación pública⁹⁴; éste es el caso, por ejemplo, de las segregaciones o agrupaciones de fincas. En materia de distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria y, en general, para la totalidad de operaciones inmobiliarias, debemos apuntar que hasta la fecha se empleaba escritura notarial para lograr el acceso al Registro de la Propiedad. No obstante, la ya mencionada RDGRN ha confirmado la existencia, en la legislación hipotecaria, de otras opciones al menos en los citados supuestos relativos a la distribución y redistribución de responsabilidad hipotecaria.

En segundo lugar, se exige como requisito necesario para su sometimiento a gravamen que el contenido de los citados documentos notariales sean actos o contratos⁹⁵. Prescindiendo de la discusión doctrinal sobre la amplitud o restricción con que deben entenderse estos términos⁹⁶, creemos que la cuestión a incidir en este punto es la relativa al problema que se plantea, en determinadas operaciones relacionadas con la actividad inmobiliaria, respecto a aquellos actos o actuaciones de los particulares que no producen directamente efectos jurídicos por constituir la ejecución de otros

fácilmente ocultas, sin que, por tanto, la Administración pueda ejercer su acción liquidadora. Si la prescripción corriera desde la fecha de otorgamiento del documento, la Hacienda Pública estaría en la mayoría de los casos, indefensa, por ello desde la Ley de 2 de marzo de 1900 se ha distinguido: a) documentos públicos, la prescripción corre desde su otorgamiento, y b) documentos privados, desde que se presentan a liquidación o se dan las circunstancias del artículo 1.227 del CC, pues en este último caso tienen eficacia frente a terceros, incluido, entre éstos, la Hacienda Pública». *Vid.* respecto a la polémica de la fecha de inicio del cómputo de la prescripción las SSTs de 30 de enero de 1989 (ref. Aranzadi RJ 1989/554), de 22 de julio de 1991 (ref. Aranzadi RJ 1991/6683), de 20 de octubre de 1995 (ref. Aranzadi RJ 1995/8902). A estos efectos, cabe indicar que el cómputo de la prescripción «empezará a contarse desde el día del devengo, debiendo considerarse que la obligación de contribuir en el ITPAJD nace con el otorgamiento del documento público y cuando se trate de documento privado en la fecha de su presentación o en el caso de que concurran las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del CC en la fecha de su incorporación, inscripción, fallecimiento o entrega».

⁹³ 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, pág. 248. El citado autor señala la documentación privada de estas y otras operaciones así como la elusión del impuesto, razón por la cual propone el sometimiento a gravamen también de estos documentos privados.

⁹⁴ Como hemos comentado, se trata de un principio relativo que admite excepciones. En este sentido, la legislación hipotecaria prevé varios supuestos en que se permite el acceso al registro del documento privado: inscripción de bienes a favor del heredero único y no exista ningún interesado con derecho a legítima, ni tampoco comisario o persona autorizada para adjudicar la herencia del solo título de la sucesión (arts. 14.3 de la LH y 76 y 79 del RH); la inscripción a favor de legatario de inmuebles determinados cuando toda la herencia se ha distribuido en legados y no existiere contador partidor, ni se hubiere facultado al albacea para la entrega; la inmatriculación de fincas mediante documento privado complementado con acta de notoriedad cuando en aquél no se acredite de modo fehaciente el título adquisitivo del transferente o enajenante; cancelación de condición resolutoria explícita mediante instancia privada dirigida al Registrador de la Propiedad; etc. *Vid.* BERMUDO VALERO, M.A.: «La distribución de la carga hipotecaria en documento privado y sus efectos. El artículo 216 del Reglamento Hipotecario. La Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado, de 7 de enero de 2004», *Revista crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 685, 2004, pág. 2.422.

⁹⁵ Un sector de la doctrina ha dudado de que las actas puedan contener actos o contratos, debiendo limitarse únicamente a los hechos. Respecto a la declaración de obra nueva, *vid.* MENÉNDEZ, J.: «Segregaciones, agrupaciones de fincas y declaraciones de obra nueva ante el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados», *Crónica Tributaria*, núm. 3, 1972, págs. 202 y ss.

⁹⁶ *Vid.*, por todos, CALVO ORTEGA, R.: «La tributación de la declaración de obra nueva», *Crónica Tributaria*, núm. 7, 1973, págs. 103 y 104.

actos previos que ya habían desplegado su eficacia con anterioridad. Además, suscitan problemas los títulos otorgados para completar los elementos negociales de actos previos que no pueden desplegar plena eficacia sin esta integración, al erigirse en necesarios para la efectividad del acto; éste sería el caso, por ejemplo, de la distribución de la responsabilidad hipotecaria respecto a la ampliación del préstamo hipotecario en el que inicialmente se han hipotecado varias fincas ⁹⁷.

En esta línea, el TS ha señalado que el hecho imponible del IAJD es, en el caso de la cuota variable, «una entidad compleja ⁹⁸, constituida, entre otros elementos, por la realización de ciertos actos o contratos (en virtud de los cuales es exigible dicha modalidad de impuesto). En efecto, sin un acto jurídico, o sea, sin un acto humano, voluntario, consciente y productor de efectos jurídicos, no puede materializarse dicho gravamen tributario; por ello, en general, la no producción de efectos jurídicos de ciertos actos, que constituyen una simple ejecución de otros actos previos que ya desplegaron anteriormente su eficacia, provoca que aquéllos, a pesar de cumplir los demás requisitos del presupuesto de hecho del Impuesto, queden fuera de su ámbito objetivo» ⁹⁹. De esta forma, es necesario que el acto o contrato en cuestión tenga una entidad propia y diferenciada de otros actos que hayan podido estar sujetos al ISD o a las modalidades de TPO, de OS e, incluso, del mismo IAJD ¹⁰⁰. En relación con la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria, y tal y como apuntábamos en el epígrafe 2 ¹⁰¹ y desarrollaremos a continuación, será necesario distinguir los supuestos de distribución voluntaria y necesaria a efectos de calificarlos, o no, como negocios jurídicos autónomos. En definitiva, podemos concluir que cualquier acto necesario, derivado de uno anterior para que este último pueda tener efectos, queda fuera del objeto de gravamen de este impuesto y, por tanto, no sujeto ¹⁰².

⁹⁷ En ocasiones, la constitución de la hipoteca y la distribución de la responsabilidad hipotecaria van unidas sin solución de continuidad. Como ejemplo, podemos indicar el de la constitución de hipoteca sobre una vivienda y un garaje que constituyen fincas registrales distintas. En este caso y como ya hemos apuntado, la normativa hipotecaria impone la obligación de concretar la responsabilidad hipotecaria de cada uno de los bienes hipotecados. Además, cabe señalar que la escritura se suele calificar como escritura de constitución de hipoteca sin referencia alguna a la distribución de la responsabilidad hipotecaria, a la que únicamente se dedica una cláusula que contiene la distribución entre las dos fincas antes citadas.

⁹⁸ RUBIO PILARTE, I.: «Tributación por el concepto de Actos Jurídicos Documentados de las distribuciones hipotecarias», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 2, 2004, págs. 13 y ss. Este autor ha subrayado «la deficiente determinación del hecho imponible del IAJD, que pocas garantías ofrece con su redacción vigente».

⁹⁹ Vid. por todas el FJ 7.º de la STS de 3 de noviembre de 1997 (ref. Aranzadi RJ 1997/8251).

¹⁰⁰ MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 520. En el caso de la declaración de obra nueva, el TEAC (Acuerdo del TEAC de 15 de diciembre de 1971) ha declarado que ésta constituye un acto jurídico independiente del contrato de ejecución de obra y, por tanto, gravable con independencia de la imposición que corresponda al contrato de ejecución de obra (comentado por MENÉNDEZ, J.: «Las escrituras de declaración de obra nueva y el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados», *Crónica Tributaria*, núm. 3, 1972, págs. 193 y 194). El citado autor señala en sentido contrario que una declaración de obra nueva es la constancia documental y subsiguiente de un anterior contrato de obras o de una construcción realizada directamente por el mismo declarante (MENÉNDEZ, J.: «Segregaciones, agrupaciones de fincas y declaraciones de obra nueva ante el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados», *Crónica Tributaria* núm. 3, 1972, pág. 202).

¹⁰¹ Vid. págs. 10 y ss.

¹⁰² Supuesto diferente es el de las actas de entrega de cantidades por las entidades financieras, en ejecución de escrituras de préstamo hipotecario, cuyo impuesto haya sido debidamente liquidado o declarada la exención procedente. En este caso, estamos otra vez ante un acto carente de autonomía respecto al préstamo hipotecario que cumple todos los requisitos fijados en el artículo 31.2 del TRLITPAJD para someterlo a gravamen por la cuota gradual. Sin embargo, para paliar un

Sin embargo, una muestra de que este criterio no siempre ha sido seguido por la Administración, lo encontramos, por ejemplo, en la Comunidad Autónoma de Extremadura. En concreto, podemos señalar como ejemplo paradigmático la voluntad administrativa de someter a gravamen las actas notariales de terminación de obra ¹⁰³, sin perjuicio de la tributación anterior de la declaración de obra nueva, atropello que ha sido corregido reiteradamente por el TSJ de la citada Comunidad ¹⁰⁴. Otro supuesto a indicar sería el de las escrituras notariales que contengan simultáneamente la división horizontal y la adjudicación de fincas, sin previa disolución de la comunidad de bienes ¹⁰⁵. En este caso, el criterio administrativo sostenido implicaba la tributación, en concepto de AJD, no sólo de la división de la propiedad horizontal sino también de la adjudicación de la mitad de los inmuebles que formaban la comunidad de bienes que se disolvía. Sin embargo, el TS ha entendido que la citada división es el paso previo para poder adjudicar las fincas y disolver el condominio ¹⁰⁶. Otro supuesto que la Administración sujetaba a gravamen era el de descripción del resto de finca en los supuestos de segregación, por la simple descripción del resto de la finca matriz para diferenciarla de la segregada. Sin embargo, la citada descripción no es sino uno de los requisitos que establece el artículo 47 del RH para poder inscribir la segregación, que es el acto o contrato sometido a gravamen ¹⁰⁷. En definitiva, y atendiendo a los criterios administrativos expuestos, se podría afirmar que únicamente se grava el documento con independencia del AJD y de la configuración jurídico-privada de este último.

posible supuesto de doble imposición interna, el artículo 45.I.B.4 del TRLITPAJD ha declarado la exención de las citadas actas. No obstante, juzgamos que técnicamente estamos ante un supuesto de no sujeción, dado que consideramos que no se ha realizado el hecho imponible por constituir un acto de ejecución del préstamo hipotecario.

¹⁰³ Las actas notariales de terminación de obra que no representa más que una mera exigencia formal para que la declaración de obra nueva y la división horizontal accedan al Registro de la Propiedad.

¹⁰⁴ *Vid.*, entre las más recientes, las SSTSJ de Extremadura de 21 de octubre de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2004/56534), de 20 mayo de 2003 (ref. Aranzadi JT 2003/199), de 10 de marzo de 2003 (ref. Aranzadi JT 2003/644) y, por último, de 22 de enero de 2003 (ref. Aranzadi JT 2003/306). En el caso del TSJ de Andalucía, *vid.* la Sentencia de 19 de diciembre de 1996 (ref. Aranzadi JT 1996/1757).

¹⁰⁵ Sentencia de la Audiencia Nacional, de 27 de junio de 2000 (ref. Aranzadi JUR 2000/276614).

¹⁰⁶ El TS, en sus Sentencias de 12 de noviembre de 1998 (ref. Aranzadi RJ 1998/8392) y de 4 de abril de 1977 (ref. Aranzadi RJ 1977/1494), ha entendido que «cuando la división horizontal va seguida, sin solución de continuidad, por la adjudicación de los diferentes pisos y locales de manera individualizada a los miembros de la comunidad de propietarios titular *proindiviso* del edificio, no es más que un antecedente inexcusable de la división material de la cosa común, integrándose en la figura que la ley asimila a la disolución de sociedad. En efecto, si resulta posible otorgar una escritura de división horizontal sin que se altere la titularidad común o exclusión del inmueble, no lo es practicar la división material del edificio y adjudicar los pisos y locales a los comuneros sin haber realizado antes de la división horizontal de los mismos y cuando ésta se produce en el mismo acto de disolución de la sociedad a que legalmente se equipara la disolución del condominio, no puede gravarse por ambos conceptos».

¹⁰⁷ A este respecto nuestros Tribunales han señalado que «la simple descripción del resto de la finca matriz para diferenciarla de la segregada no constituye un hecho imponible de este impuesto, ya que los actos jurídicos que produce todos los efectos jurídicos son los de segregación, declaración de obra nueva y constitución en propiedad horizontal de la finca segregada también liquidados. Incluso la servidumbre a que hace referencia la escritura, que afecta a las dos fincas, es consecuencia de dicha segregación y de la construcción que se proyecta ejecutar en ambas parcelas (segregada y resto de la finca matriz) y no de la descripción del resto de la finca matriz que se hace en la escritura, necesaria para realizar dicha segregación por exigencias de lo dispuesto en el artículo 47 del Reglamento Hipotecario que establece que siempre que se segregue parte de una finca inscrita para formar una nueva, se inscribirá la porción segregada con número diferente, expresándose esta circunstancia al margen de la inscripción de propiedad de la finca matriz así como la descripción de la porción restante cuando esto fuere posible o, por lo menos, las modificaciones en la extensión y lindero o linderos por donde se haya efectuado la segregación. En la inscripción de la nueva finca se expresará la procedencia de ésta y los gravámenes vigentes de la finca matriz» [*vid.* por todas la STSJ de Murcia, de 3 de junio de 1998 (ref. Aranzadi JT 1998/853)].

Llegados a este punto vamos a detenernos en los supuestos de distribución o redistribución de la responsabilidad hipotecaria, consecuencia de diversas operaciones relacionadas con la actividad inmobiliaria, para verificar su autonomía o dependencia respecto a la hipoteca originaria. Como ya hemos indicado anteriormente, la legislación hipotecaria no siempre impone la distribución o redistribución de la responsabilidad sino que, en ocasiones, queda subordinada al acuerdo entre las partes ¹⁰⁸. Por esta razón, juzgamos ineludible partir de la configuración jurídico-privada de las figuras de la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria, enfoque que no siempre ha sido secundado ni por los contribuyentes ni por Administración y Tribunales. Abundando en esta idea, consideramos que el citado enfoque constituye el presupuesto de hecho a tamizar con los requisitos del artículo 31.2 del TRLITPAJD a fin de determinar la sujeción o no a gravamen de las citadas operaciones.

En este sentido, algunos sujetos pasivos en sus alegaciones contra las liquidaciones relativas a los supuestos de distribución y redistribución han señalado que éstos no son «sino el elemento instrumental de atribución o fijación de responsabilidades sobre unidades hipotecarias en que el bien queda dividido, no constituyendo un negocio novedoso ni altera los términos de la hipoteca inicial que subsiste en los elementos nucleares que configuran su estructura ni puede aceptarse que sea acto de contenido económico evaluable» ¹⁰⁹, encontrándonos simplemente con una exigencia del principio de determinación o especialidad contenida en el artículo 216 del RH ¹¹⁰. En la misma línea, el TSJ de Extremadura y, en sentido similar, el TSJ de Castilla-La Mancha ¹¹¹, sobre la base de la doctrina del TS a este respecto (independencia o autonomía de los actos y negocios jurídicos), ha señalado que «la mera distribución de la responsabilidad hipotecaria no constituye por sí misma un acto sujeto al impuesto, ya que los actos jurídicos que produjeron efectos jurídicos fueron la concertación de los préstamos y la segregación de las fincas que ya fueron liquidadas» ¹¹². Aunque la idea latente en estos planteamientos es la ausencia de capacidad económica, la cual suscribimos plenamente, entendemos erróneo el enfoque de la cuestión al atacar el objeto del gravamen prescindiendo del análisis de la estructura de la distribución de la responsabilidad hipotecaria, dado que en el supuesto analizado ésta sí que produce efectos jurídicos distintos de la concertación del préstamo y de la segregación.

¹⁰⁸ Vid. el artículo 123 ya citado de la LH.

¹⁰⁹ Vid. el FJ 3.º de la STSJ de Extremadura de 24 de septiembre de 2002 (ref. Aranzadi JT 2003/73), siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Isaac Merino Jara. En sentido similar, vid. las alegaciones del recurrente en la STSJ de Aragón de 18 de junio de 2004 (ref. Aranzadi JT 2004/1353).

¹¹⁰ El artículo 216 del RH establece que «no se inscribirá ninguna hipoteca sobre varias fincas derechos reales o porciones ideales de unas y otros, afectos a una misma obligación, sin que por convenio entre las partes o por mandato judicial, en su caso, se determine previamente la cantidad de que cada finca, porción o derecho deba responder. Los interesados podrán acordar la distribución en el mismo título inscribible o en otro documento público, o en solicitud dirigida al Registrador firmada o ratificada ante él, o cuyas firmas estén legitimadas».

¹¹¹ No obstante, cabe señalar que, como ya indicaremos a continuación, el TSJ de Castilla-La Mancha en su Sentencia de 22 de enero de 2002 (ref. Aranzadi JT 2002/460) llega a la misma conclusión aduciendo más bien la falta de cosa evaluable. No obstante, sí que señala que «no existe acto novedoso que recaiga sobre objeto evaluable pues el contenido económico de la operación fue apreciado y puesto de manifiesto con ocasión de la escritura inicial de constitución del préstamo que ahora se redistribuye sobre las partes en que se ha dividido dicho inmueble. Por lo que ha de considerarse que el acto no queda sujeto a gravamen. De lo contrario tendríamos una doble imposición sobre un mismo contenido económicamente evaluable».

¹¹² Vid. el FJ 3.º de la STSJ de Extremadura de 24 de septiembre de 2002 (ref. Aranzadi JT 2003/73), siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

Analizando estos argumentos, juzgamos que nos encontramos ante un error de planteamiento derivado de la omisión de los aspectos jurídico-privados de la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria. En este sentido, pensamos que, incluso cuando no se produzca ninguna variación en el préstamo originario, en determinados supuestos –distribución y redistribución voluntaria ex art. 123 LH– estamos ante un negocio jurídico novatorio del préstamo hipotecario originario en cuya virtud la hipoteca se transforma de solidaria en distribuida. Este nuevo acto reúne los requisitos fijados por el artículo 31.2 del TRLITPJAD para su sometimiento a gravamen¹¹³, sin perjuicio de la inexistencia de capacidad económica y de desplazamiento patrimonial en la operación descrita. Planteada la cuestión, reputamos necesario recordar y distinguir los supuestos voluntarios e imperativos de distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria a efectos de determinar si nos encontramos o no ante un negocio jurídico autónomo sujeto al IAJD.

En el primer caso –distribución y redistribución voluntaria– y prescindiendo del análisis de la existencia o no de capacidad económica, fundamentamos la citada sujeción a gravamen en la conformación de la distribución voluntaria como un negocio jurídico autónomo que modifica la configuración de la hipoteca, dado que en ausencia de éste conservaría su carácter solidario. En este sentido, el artículo 123 de la LH establece que «si una finca hipotecada se dividiera en dos o más, no se dividirá entre ellos el crédito hipotecario, sino cuando voluntariamente lo acordaren el acreedor y el deudor», razón por la cual no se impone la determinación de la responsabilidad hipotecaria. El problema que, en especial en el sector de la construcción y promoción inmobiliaria, se plantea es que, en caso de no procederse a la redistribución, el artículo 123.2 de la LH dispone que el acreedor podrá repetir «por la totalidad de la suma asegurada contra cualquiera de las nuevas fincas en que se haya dividido la primera, o contra todas a la vez». Por consiguiente, podemos concluir que sin el consenso de ambas partes la hipoteca asumirá carácter solidario y se extenderá a la totalidad de las fincas. Este matiz hace, en la práctica, inviable la salida al mercado de las citadas viviendas, locales, etc., resultado de la división de la propiedad horizontal mientras no se produzca la distribución o redistribución de la responsabilidad hipotecaria, a fin de evitar la repetición reseñada. En definitiva, la citada distribución determina que cada una de las fincas tenga una responsabilidad hipotecaria independiente¹¹⁴, impidiendo que el acreedor pueda, en perjuicio de terceros, repetir por la totalidad de la suma asegurada contra cualquiera de las nuevas fincas en que se haya dividido la primera. A mayor abundamiento, permite bien la cancelación parcial de la hipoteca que grava las citadas viviendas y

¹¹³ En el mismo sentido, 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, pág. 151. No obstante, y al abordar el requisito relativo a la cantidad y cosa valuable, nos cuestionaremos la concurrencia de dicha circunstancia en determinados supuestos de distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria.

¹¹⁴ La STSJ de Cataluña de 29 septiembre de 2001 (ref. Aranzadi 2002/13713) afirma que «la formalización de la segunda operación –la de redistribución de la finca en unidades registrales independientes que asumen su porción correspondiente de crédito y garantía–, cumple sin duda la finalidad a la que va dirigida su actividad –la de construcción de la finca–, que materializa tanto física como jurídicamente a cada finca resultante con entidad propia e independiente, permitiendo entre otros efectos que cada unidad asuma su parte correspondiente de la hipoteca que aún pese sobre la finca matriz efectuando para ello la correspondiente distribución y formalizando la atribuida a cada finca en escritura pública que de este modo le proporciona frente a terceros la fe pública que le caracteriza. El objeto es evidente que varía por concreción y la dación de seguridad pública frente a terceros que proporciona de modo independiente a cada unidad registral esta segunda escritura notarial es distinto de aquel que sirvió en la otorgada en primer lugar para garantizar el crédito concertado sobre la finca matriz».

locales, una vez pagada la parte del crédito por la que respondiesen cada una de ellas individualmente, bien la liberación parcial de las mismas ¹¹⁵; operaciones ambas que juzgamos no determinan obligación tributaria alguna ¹¹⁶. Este criterio de sometimiento a gravamen basado en un análisis jurídico-privado, en los supuestos de distribución voluntaria, ha sido sostenido reiteradamente por la DGT en diversas contestaciones a consultas ¹¹⁷ así como por diversos Tribunales ¹¹⁸.

El segundo caso que debemos analizar es el de la distribución o redistribución necesaria de la responsabilidad hipotecaria. Como señalábamos en el epígrafe 2, existen supuestos tales como la ampliación de la responsabilidad hipotecaria o la liberación de gravamen de algunas fincas que constituyen negocios jurídicos novatorios de la relación jurídica hipotecaria que necesariamente integran como elemento ineludible del acto o contrato la redistribución de la responsabilidad hipotecaria. De tal forma que la omisión de esta circunstancia impide la plena eficacia de la operación y, obviamente, también su inscripción en el Registro ¹¹⁹.

¹¹⁵ Vid. el análisis jurídico-privado que se realiza en la STSJ de la Comunidad Valenciana de 5 de diciembre de 2002 (ref. Aranzadi JT 2003/471). En la citada sentencia se señala que la distribución de la responsabilidad hipotecaria constituye «una verdadera novación objetiva del negocio hipotecario, consistente en la alteración de su objeto. Dicha alteración ha consistido en sustituir una primitiva y única hipoteca, que recaía sobre un inmueble en construcción, en una pluralidad de nuevas hipotecas, cada una con un objeto diferente; y siendo ese distinto objeto, justamente, cada uno de los distintos pisos o locales en que se ha dividido el inmueble al sujetarse al régimen de propiedad horizontal. No estamos pues ante una simple concreción o especificación de la hipoteca primitiva, sino ante una auténtica sustitución de una única hipoteca, un único derecho real, por una pluralidad de hipotecas o derechos reales, independientes entre sí por razón de su distinto objeto. Por lo demás, no otra cosa se desprende de los artículos 119 y siguientes de la LH. Su artículo 120, en concreto, dispone que la división de la responsabilidad hipotecaria entre distintos inmuebles comporta que cada uno de ellos responderá sólo por la parte del crédito a que esté concretamente afecto; y su artículo 123 permite que, cuando se produzca la división de una finca hipotecada, el crédito hipotecario no se distribuya entre ellas; el crédito se distribuye sólo cuando exista acuerdo al respecto. Y la consecuencia es obvia: como señala el artículo 125, si el crédito no se ha distribuido entre las fincas resultantes, no se podrá pedir la liberación de ninguna de ellas hasta que el crédito haya sido totalmente satisfecho. No estamos pues ante una especificación, sino ante una novación objetiva de la hipoteca».

¹¹⁶ Téngase en este supuesto la distinta eficacia que puede tener la distribución de la responsabilidad hipotecaria según se contemple la relación *inter partes* y frente a terceros. Vid. págs. 21 y ss.

¹¹⁷ Sobre la base de la configuración jurídico-privada de las figuras de la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria, vid. las Resoluciones de la DGT de 13 de noviembre de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2004/21004), de 8 de abril de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2003/11889), de 14 de enero de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2003/58996) y de 4 de noviembre de 1999 (ref. Aranzadi JUR 2001/215914).

¹¹⁸ Sobre la base de la configuración jurídico-privada de las figuras de la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria, vid. la STSJ de la Comunidad Valenciana, de 5 de diciembre de 2002 (ref. Aranzadi JT 2003/471) y la STSJ de Cataluña de 29 septiembre de 2001 (ref. Aranzadi 2002/13713). No obstante, también cabe señalar sentencias que, prescindiendo del citado análisis jurídico-privado, han determinado el mismo resultado, vid. la STS de 24 de octubre de 2003 (ref. Aranzadi RJ 2003/7844) y entre otras las SSTSJ de Castilla-La Mancha de 7 de abril de 2004 (ref. Aranzadi JT 2004/1021), de 3 de marzo de 2004 (ref. Aranzadi JT 2004/665) y de 22 de enero de 2002 (ref. Aranzadi JT 2002/460), la STSJ de Galicia de 30 de mayo de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2003/268326), la STSJ de Andalucía de 28 de marzo de 2003 (ref. Aranzadi JT 2003/1380) y las SSTSJ de Extremadura de 24 de septiembre de 2002 (ref. Aranzadi JT 2003/73) y de 26 de septiembre (ref. Aranzadi JT 2002/265120).

¹¹⁹ En el mismo sentido, vid. FALCÓN Y TELLA, R.: «La distribución de la responsabilidad hipotecaria en documento privado: una alternativa legal para eludir un gravamen improcedente (Editorial)», *Quincena Fiscal*, núm. 16, 2004, págs. 3 y ss. Este autor distingue entre distribuciones simultáneas y posteriores a la constitución de la hipoteca, señalando que cuando son simultáneas se erigen en requisito para su constitución.

En primer término, vamos a abordar la ampliación del préstamo hipotecario, si bien a efectos de una mayor claridad expositiva vamos a hacer una breve referencia a la distribución de la responsabilidad hipotecaria como consecuencia de la constitución de una hipoteca sobre varias fincas. Con este *excursus* pretendemos demostrar que supuestos entre los que existe identidad de razón tienen tratamientos tributarios distintos. Así, en el caso de que se hipotequen varias fincas a la vez por un solo crédito, el artículo 119 de la LH exige que se determine «la cantidad o parte de gravamen de que cada una deba responder», no permitiendo, por tanto, la posibilidad de no especificar, de no distribuir, la responsabilidad hipotecaria de cada una de las fincas. Frente a la distribución voluntaria, aquí sí que nos encontramos ante una exigencia del principio de determinación de la responsabilidad hipotecaria, hasta el extremo de que el Registrador denegará la inscripción hasta que se subsane el citado defecto derivado de la indeterminación de la responsabilidad. En este caso, la Administración no gira liquidación por la distribución de la responsabilidad hipotecaria en el momento de constituirse la hipoteca sobre varias fincas sino únicamente por la citada constitución ¹²⁰. De esta forma, entiende que no estamos ante dos negocios independientes sino que la distribución es un «elemento», utilizando la terminología jurídico-privada, del negocio constitutivo de la hipoteca.

En cambio, este criterio es ignorado en los supuestos de ampliación de hipoteca constituida inicialmente sobre varias fincas, juzgando la Administración que concurren dos hechos imponderables diferenciados: la citada ampliación y la distribución o redistribución de la responsabilidad hipotecaria, prescindiendo del análisis jurídico-privado de este último instituto. A esta misma conclusión llega el TEAC en su Resolución de 20 de junio de 1996 ¹²¹. Sin embargo y a efectos registrales, entendemos que, en este supuesto, vuelve a ser ineludible la distribución de la responsabilidad hipotecaria, puesto que no puede existir una parte de la responsabilidad distribuida y otra solidaria, es decir, sin distribuir. Por estas razones, postulamos la no sujeción de estas operaciones al no constituir un negocio jurídico autónomo respecto a la ampliación de la hipoteca. Al igual que ocurre en el supuesto de constitución de hipoteca sobre varias fincas, juzgamos que estamos ante una única convención en función del carácter imperativo de la redistribución de la responsabilidad hipotecaria, a todas luces necesaria para que sea efectiva la ampliación del préstamo hipotecario. A la misma conclusión llega FALCÓN Y TELLÁ distinguiendo entre distribución simultánea –necesaria– y posterior a la constitución –voluntaria– de la responsabilidad hipotecaria ¹²².

Ahora bien, la práctica de la construcción y promoción inmobiliaria es mucho más rica en matices del supuesto *supra* planteado. Así, dentro del fenómeno de la ampliación debemos distinguir dos posibilidades: ampliación de hipoteca distribuida y ampliación de hipoteca solidaria. Tal y como planteábamos en el epígrafe 2 ¹²³, al constituirse la hipoteca sobre varias fincas y, ex artículo 119 de la LH, distribuirse la responsabilidad hipotecaria, no se produce, *inter partes*, ni la divi-

¹²⁰ Vid. por ejemplo la reconstrucción de la operación en el FJ 2 de la STSJ de Cataluña, de 21 de mayo de 2004 (ref. Aranzadi JUR 2004/224844), en un caso de constitución de hipoteca sobre varias fincas en la que sólo se liquidaba el IAJD por la constitución de la misma.

¹²¹ Ref. Aranzadi JT 1996/984.

¹²² Vid. FALCÓN Y TELLÁ, R.: «La distribución de la responsabilidad hipotecaria en documento privado: una alternativa legal para eludir un gravamen improcedente (Editorial)», *Quincena Fiscal*, núm. 16, 2004, págs. 3 y ss.

¹²³ Vid. págs. 10 y ss.

sión del préstamo ni la del crédito garantizado ¹²⁴. Sin embargo, la división de la hipoteca sí puede realizarse si las partes así lo acuerdan. En efecto, en ocasiones, las partes establecen en la escritura de constitución que ésta se considera dividida entre todas las fincas que son objeto de gravamen. Si bien aun existiendo créditos distintos garantizados con hipotecas diversas, se establecen unas condiciones financieras uniformes para los diversos préstamos divididos convencionalmente. Es evidente que en este último supuesto, cuando se amplía el préstamo hipotecario, en realidad, existen tantas ampliaciones como préstamos hipotecarios inicialmente constituidos. Por lo tanto, no se plantea en este caso realmente un problema de redistribución de la responsabilidad hipotecaria, puesto que no existe una hipoteca sobre una pluralidad de fincas sino que se reputa que existen una pluralidad de hipotecas; tantas como fincas sobre las que se producen individualmente las ampliaciones. Por ende, y a efectos fiscales, únicamente existe un hecho imponible sujeto al IAJD: la ampliación del préstamo hipotecario.

Distinto supuesto es la ampliación de un préstamo hipotecario solidario, en el que nos encontramos ante una situación de partida en la que inicialmente se constituye hipoteca sobre una única finca y, posteriormente, esa finca es dividida sin distribuir la responsabilidad hipotecaria pretendiéndose ahora ampliar el único préstamo inicial existente. Ante este presupuesto de hecho, caben dos formas de actuación que, como veremos, conllevan consecuencias fiscales totalmente distintas. Así, es posible que se proceda en primer lugar a la ampliación del préstamo hipotecario y, una vez ampliado ese préstamo inicial, se realice la distribución de la responsabilidad hipotecaria. En este caso, estamos evidentemente ante un supuesto de distribución voluntaria, cuyas consecuencias fiscales son las anteriormente señaladas, es decir, la existencia de dos hechos imponibles diferenciados: la ampliación del préstamo hipotecario y la distribución de la responsabilidad hipotecaria. A este respecto debemos diferenciar la base imponible de ambas operaciones. En la ampliación, ascendería únicamente al incremento de la responsabilidad hipotecaria; en cambio, en la distribución recaería sobre la total responsabilidad hipotecaria distribuida. Este planteamiento es el sostenido por la DGT y al cual nos adherimos completamente, al cumplirse, también a nuestro juicio, todos los requisitos del artículo 31.2 del TRLITPAJD, sin perjuicio de que juzguemos que no existe manifestación alguna de capacidad económica.

Otra posibilidad que cabe referir es aquella en la que la distribución de la responsabilidad hipotecaria se produce con anterioridad a la ampliación del préstamo. En este caso, primero se distribuye la responsabilidad del préstamo inicial y, posteriormente, se amplía el préstamo. Como consecuencia nos encontramos ante una ampliación de préstamo sobre hipoteca distribuida. Ante este presupuesto de hecho, la DGT, en la Resolución de 27 de noviembre de 2002 ¹²⁵, identifica dos hechos imponibles: distribución del préstamo inicial y su ampliación. Paradójicamente –atendiendo al criterio sostenido hasta la citada Resolución– omite un tercer hecho imponible: la redistribución

¹²⁴ Esta división únicamente tendrá lugar respecto de terceros como se desprende del artículo 120 de la LH que establece que «fijada en la inscripción la parte de crédito de que deba responder cada uno de los bienes hipotecados, no se podrá repetir contra ellos con perjuicio de tercero, sino por la cantidad a que respectivamente estén afectos y la que a la misma corresponda por razón de intereses, con arreglo a lo prescrito en los anteriores artículos».

¹²⁵ Resolución de la DGT de 27 de noviembre de 2002 (ref. Aranzadi JUR 2003/48274).

de la responsabilidad hipotecaria consecuencia necesaria de la ampliación del préstamo. El argumento esgrimido es que tras la distribución se ha producido a su vez la división tanto de la hipoteca como del crédito ¹²⁶. Aunque no compartimos la argumentación, puesto que ya hemos señalado que entendemos que no existe relación causa-efecto entre distribución de la responsabilidad y división de la hipoteca, coincidimos en el importe de las liquidaciones derivadas de este supuesto. En definitiva, la DGT considera que no existe redistribución ¹²⁷, mientras que nosotros defendemos la existencia de la misma pero excluyendo su sujeción por derivarse la citada operación de la ampliación de la hipoteca ¹²⁸, no constituyendo, por tanto, un negocio jurídico autónomo.

A continuación vamos a analizar la distribución y redistribución como consecuencia de operaciones de liberación de responsabilidad hipotecaria para dirimir la sujeción o no al IAJD de las primeras atendiendo a sus aspectos jurídico-privados. La liberación implica una modificación que afecta directamente a las fincas hipotecadas –novación modificativa– al sustraerlas de la relación hipotecaria y que conlleva necesariamente la redistribución de la responsabilidad hipotecaria, salvo cuando ésta se haga recaer sobre una única finca. En cuanto al tratamiento fiscal, podemos avanzar que, a nuestro juicio, la distribución o redistribución de la responsabilidad hipotecaria consecuencia de la liberación parcial quedan fuera del objeto de gravamen del IAJD. Nos encontramos ante un acto necesario, derivado de uno anterior (liberación) e imprescindible para que este último pueda tener efectos, razón por la cual debe quedar fuera del objeto de gravamen de este Impuesto y, por tanto, no sujeto. Sin embargo, este planteamiento generalmente no ha sido acogido por los Tribunales al juzgar que estamos ante un negocio que reúne todos los requisitos del artículo 31.2 del TRLITPAJD, prescindiendo del análisis jurídico-privado de la redistribución derivada de la liberación parcial de la responsabilidad hipotecaria ¹²⁹.

¹²⁶ Probablemente, creemos que, ante la desmesurada carga tributaria que este criterio conllevaba para el contribuyente, el Centro Directivo ha acogido un criterio más favorable para éste, sin que el mismo aparentemente se derive de forma necesaria de las circunstancias del supuesto planteado. A nuestro juicio, y aun existiendo jurisprudencia en sentido contrario, la división del préstamo hipotecario no se produce, como ya hemos apuntado, por la mera distribución de la responsabilidad hipotecaria.

¹²⁷ Así, la DGT (*vid.* nota 125) señala que «por último y en cuanto a esta segunda escritura de redistribución de hipoteca convendría precisar que la LH exige en su artículo 119 que "cuando se hipotequen varias fincas a la vez por un solo crédito, se determinará la cantidad o parte de gravamen de que cada una deba responder", no permitiendo, por tanto, la posibilidad de que se hipotequen conjuntamente varias fincas a la vez sin especificar la parte de responsabilidad hipotecaria que corresponde a cada una de ellas. Ello supone que si, como en hipótesis, se señala en el escrito de consulta, ya se ha procedido a la división horizontal de la finca en varios predios independientes, no parece probable que pueda constituirse una única hipoteca en garantía del importe del préstamo ampliado, 4.103.614,48 euros, para luego proceder a su redistribución, sino que ya desde el primer momento deberá determinarse "la cantidad o parte de gravamen" de que cada finca deba responder, lo que tiene una repercusión evidente en la tributación por el ITPAJD de la citada operación. En efecto, si en la segunda de las escrituras se procede a redistribuir la hipoteca existente en garantía del préstamo inicial y a ampliar la responsabilidad hipotecaria de cada una de las fincas independientes, las liquidaciones a practicar serán las siguientes: – Redistribución de hipoteca: igual que en el caso anterior procederá practicar liquidación por la cuota variable de DN de AJD, pero ahora sobre una base imponible correspondiente a la cantidad que se redistribuya, que si en conjunto es la misma dará el mismo resultado. – Ampliación del préstamo: se practicará liquidación por la cuota variable del documento notarial, sobre una base correspondiente a la cuantía del principal ampliado».

¹²⁸ Negando como hecho imponible la distribución de la responsabilidad hipotecaria en los supuestos de ampliación del préstamo hipotecario, *vid.* STSJ de Cantabria, de 25 de noviembre de 2002 (ref. Aranzadi JT 2002/1786).

¹²⁹ *Vid.* la STSJ de Murcia de 21 de mayo de 2003 (ref. Aranzadi 2003/63055).

Antes de abordar las diferentes posibilidades, es conveniente recordar que la liberación no supone modificación alguna de la responsabilidad hipotecaria sino únicamente del número de fincas hipotecadas. Así, nos vamos a centrar en la casuística derivada de la liberación de responsabilidad hipotecaria bien por segregación o revalorización de los bienes objeto de hipoteca bien por la cancelación parcial del préstamo hipotecario. Un primer supuesto sería el consistente en la segregación o división de una finca hipotecada acompañada de la liberación de cargas y gravámenes sobre las nuevas fincas creadas, recayendo la total responsabilidad hipotecaria sobre la matriz o sobre sólo una de las fincas resultantes de la división. En este caso, ni siquiera es necesaria la distribución de la responsabilidad hipotecaria al recaer, como acabamos de apuntar, la total responsabilidad hipotecaria sobre una única finca.

Un segundo supuesto sería aquel en que resultando varias fincas de la división o segregación sólo se libera la responsabilidad de alguna de ellas y se redistribuye la total responsabilidad entre las restantes, estamos ante un supuesto de redistribución necesaria y derivada de la citada operación de liberación. Otro supuesto similar sería el de liberación parcial en caso de que, por la revalorización de una o varias de las fincas objeto de hipoteca, fuese posible liberar alguna de ellas y redistribuir la responsabilidad hipotecaria entre las restantes. En estos casos, la redistribución de la responsabilidad hipotecaria deriva de forma ineludible del acto de liberación parcial al excluirse, sin alterar la responsabilidad hipotecaria total (salvo en el caso de cancelación parcial ¹³⁰), la garantía hipotecaria sobre las fincas liberadas. En definitiva, juzgamos que la distribución o redistribución es ineludible en los supuestos de liberación parcial de responsabilidad hipotecaria cuando el préstamo hipotecario esté constituido sobre varias fincas y, después de la liberación, queden como garantía hipotecaria más de una.

Empero, la DGT en aquellos casos de segregación de fincas hipotecadas en los que todo el gravamen hipotecario pasa a recaer sobre la finca matriz y se libera de responsabilidad hipotecaria a la porción o porciones segregadas ¹³¹ únicamente ha tomado en consideración los negocios de segregación y redistribución de la responsabilidad hipotecaria, ignorando y negando eficacia jurídica a la liberación de la responsabilidad hipotecaria. En consecuencia, juzga que sólo existen dos negocios autónomos y, por tanto, dos hechos imposables: segregación y redistribución (interpretando que la concentración de la total responsabilidad hipotecaria en la finca matriz es un supuesto de redistribución que da lugar a la liberación de la porción o porciones segregadas). En sentido similar, el TSJ de Extremadura, aludiendo a la doctrina del TS, prescinde del análisis jurídico-privado y examina de forma independiente y autónoma la distribución de la responsabilidad hipotecaria, descartando cualquier relación de la misma con la liberación de la responsabilidad hipotecaria ¹³² e

¹³⁰ En sentido contrario al que nosotros nos posicionamos, *vid.* la STSJ de Murcia de 21 mayo de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2003/163055).

¹³¹ *Vid.* la Resolución de la DGT núm. 1893/2003, de 13 de noviembre (ref. Aranzadi JUR 2004/21004). En concreto, se señala al final de la contestación que «en conclusión, la distribución de la garantía hipotecaria deberá tributar de forma separada e independiente de la segregación de la finca».

¹³² La STSJ de Extremadura, de 28 de julio (ref. Aranzadi JUR 2004/290274) señala, respecto a una escritura pública de reducción de hipoteca, liberación y distribución de responsabilidad hipotecaria, que ante «el documento considerado, que, recuérdese, contiene una nueva distribución del crédito hipotecario, la conclusión no puede ser otra que la de entender que esa nueva distribución estaba sujeta al IAJD».

incluso con la cancelación parcial en el caso del TSJ de Murcia ¹³³. En la misma línea podemos situar el planteamiento del TEAC al afirmar que «la liberación de algunas fincas ha implicado necesariamente la redistribución de la carga» hipotecaria ¹³⁴ en su totalidad sobre la finca matriz. Más tajante es la STSJ de Castilla y León de 25 septiembre de 2003 ¹³⁵ que señala que «por consiguiente distribuida la garantía hipotecaria del préstamo entre algunas de las fincas resultantes la simple descripción que se efectúa en la escritura de que las restantes fincas se hallan libres de responsabilidad hipotecaria no constituye un hecho imponible de este impuesto, ya que el acto jurídico que produce efectos jurídicos es el de división de la garantía hipotecaria por el que se ha liquidado, siendo consecuencia de dicha división el que algunas de las fincas resultantes se hallen libres de la garantía hipotecaria, sin que por tanto constituyan un hecho imponible». De forma más confusa, el TSJ de Castilla y León, precisando que la cuestión a enjuiciar es si la liberación de la responsabilidad hipotecaria está o no sujeta al IAJD, parece confundirla con la distribución de la responsabilidad hipotecaria al afirmar que la citada operación supone una modificación de la responsabilidad hipotecaria que conlleva una nueva distribución de la responsabilidad hipotecaria, fijando como base imponible la total responsabilidad hipotecaria y no la liberada ¹³⁶.

No obstante, también cabe señalar la existencia de otros criterios defendidos por otros TSJ –Cataluña, Galicia y Cantabria– en los que se somete a gravamen exclusivamente la liberación de la responsabilidad hipotecaria, asimilándola en cierta forma a la cancelación parcial de hipoteca antes de la previsión de su exención ¹³⁷, por un supuesto de modificación objetiva –reducción del número de fincas o liberación de parte de la finca hipotecada– aunque discrepando sobre la fijación de la base imponible. Llegados a este punto, debemos alinearlos con el TSJ de Cantabria ¹³⁸, que la esta-

¹³³ Vid. la STSJ de Murcia de 21 mayo de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2003/163055).

¹³⁴ Vid. la Resolución del TEAC, de 25 de febrero de 2004 (JUR 2004/175187). Este caso es siquiera más flagrante, dado que al recaer la hipoteca originaria sobre la finca matriz no había distribución de responsabilidad hipotecaria alguna.

¹³⁵ Ref. Aranzadi JUR 2004/240538.

¹³⁶ La STSJ de Castilla y León, de 17 de septiembre de 2004 (ref. Aranzadi JUR 2004/274336), dispone que «en efecto, entendemos que la liberación de la responsabilidad hipotecaria de la finca segregada supone de hecho una modificación de las hipotecas inicialmente constituidas sobre la finca matriz, lo que conlleva una nueva distribución de la responsabilidad hipotecaria previamente establecida que origina el tributo litigioso, por lo que la formalización notarial de esta operación está sujeta al Impuesto aquí controvertido». Cabe señalar que para llegar a este razonamiento se basa en la STS de 15 de junio de 2002 (ref. Aranzadi RJ 2002, 5917), que versa sobre un supuesto de distribución de responsabilidad hipotecaria. Vid. en sentido similar, pero extremadamente confusas por no relatar el supuesto de hecho, las SSTSJ de Cantabria, de 14 de mayo de 2004 (ref. Aranzadi 2004/173704) y de 12 de diciembre de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2004/109727).

¹³⁷ Vid. la STSJ de Cataluña, de 30 de abril de 2004 (ref. Aranzadi JUR 2004/194573), que afirma que «en el caso presente, en la escritura se procedió a segregar tres fincas de la matriz y se liberaron las mismas de la cuota de responsabilidad hipotecaria que pesaba sobre las fincas resultantes de la segregación, según convinieron las partes en la escritura», para luego añadir que «plantada así la cuestión es indudable que se ha producido una novación objetiva en el derecho real de hipoteca» y que «con independencia del *nomen* que se dé al negocio jurídico por las partes, lo cierto es que en la escritura se recogía un convenio para la cancelación parcial de la hipoteca sobre las fincas segregadas, que también constituían su objeto en el inicial negocio hipotecario, modificándose convencionalmente el objeto del derecho real de hipoteca». Sin embargo, juzgamos errónea la determinación de la base imponible, al fijarla en la total responsabilidad hipotecaria y no en la responsabilidad liberada y reasignada a las otras fincas, tal y como hace la STSJ de Cantabria, de 27 de enero de 2005 (ref. Aranzadi JUR 2005/63135). Asimismo, el TEAC realiza la citada equiparación entre liberación y cancelación [vid. la Resolución de 28 noviembre de 2002 (ref. Aranzadi JUR 2002/145962)].

¹³⁸ Vid. la STSJ de Cantabria, de 27 de enero (ref. Aranzadi JUR 2005/63135).

blece en la responsabilidad liberada y reasignada a las otras fincas y no en la total responsabilidad hipotecaria como los TSJ de Cataluña ¹³⁹ y Galicia ¹⁴⁰. A este respecto y atendiendo a los planteamientos del TEAC, debemos señalar que, en el supuesto de no existir distribución previa de dicha responsabilidad en el momento de efectuarse la segregación, sí que sería correcta la fijación de la base imponible en la total responsabilidad hipotecaria, tal y como resulta de lo dispuesto en los artículos 104, 122 y 123 de la LH ¹⁴¹. Sin perjuicio de que exceda del objeto de este trabajo, juzgamos que, en la actualidad y tras la previsión de la exención para las cancelaciones ¹⁴², la liberación parcial de responsabilidad hipotecaria debe considerarse como una operación no sometida a gravamen ¹⁴³.

En tercer lugar, se requiere que las primeras copias de escrituras y actas notariales tengan por objeto cantidad o cosa valuable. No obstante, y aunque del tenor del precepto parece inferirse una alusión a la escritura o al acta, juzgamos que la cantidad o cosa valuable se refiere al contrato o acto recogido en los citados documentos, dado que éstos en su vertiente formal no son susceptibles de valoración ¹⁴⁴. Éste es uno de los argumentos que invita a pensar a la doctrina que se grava el acto o negocio, dado que el documento no puede valorarse económicamente. A la hora de fijar el significado a atribuir a la expresión cantidad o cosa valuable, es necesario atender al artículo 30.3 del TRLITPAJD. *A sensu contrario* del tenor del precepto, entendemos que el acto o contrato cumplirá dicho requisito cuando en algún momento de su vigencia se pudiese determinar la cuantía de la base imponible ¹⁴⁵. Sin embargo, esta afirmación resulta insuficiente, dado que no precisa si es necesario que tenga un contenido económico directo o basta que el acto o contrato verse sobre un bien o derecho de carácter patrimonial.

Ante esta disyuntiva, la doctrina ha señalado la necesidad de que el acto o contrato tenga un contenido económico directo ¹⁴⁶, pues sólo en estos casos su realización puede constituir una manifestación de capacidad económica que pueda someterse a gravamen. Así, MENÉNDEZ ha afirmado que «no sería suficiente que constituya un objeto remoto, porque a la larga, muchos negocios, aunque sólo sea tangencialmente, se refieren a cosas tasables» ¹⁴⁷. En esta línea, CALVO ORTEGA distingue en función de que el acto o contrato tenga cosa o cantidad valuable o, por el contrario, conten-

¹³⁹ Vid. la STSJ de Cataluña, de 30 de abril de 2004 (ref. Aranzadi JUR 2004/194573).

¹⁴⁰ Vid. la STSJ de Galicia, de 28 de julio de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2004/11975).

¹⁴¹ Vid. la Resolución del TEAC, de 28 noviembre de 2002 (ref. Aranzadi JUR 2002/145962).

¹⁴² FALCÓN Y TELLA señala que la cancelación «se trata en realidad de un supuesto de no sujeción, pues la escritura de cancelación no es un acto jurídico en el sentido de que no tiene efectos jurídicos sustantivos (que se anudan al pago de la obligación garantizada) sino meramente registrales» (*Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Iustel, Madrid, 2005, pág. 117).

¹⁴³ Juzgamos que la liberación de responsabilidad hipotecaria constituye un supuesto de cancelación formal de la hipoteca.

¹⁴⁴ MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 520.

¹⁴⁵ Por esta razón, el precepto se completa estableciendo que si la base imponible no pudiese fijarse al celebrarse el acto, se exigirá el impuesto como si se tratara de objeto no valuable, sin perjuicio de que la liquidación se complete cuando la cuantía quede determinada.

¹⁴⁶ RUBIO PILARTE, I.: «Tributación por el concepto de Actos Jurídicos Documentados de las distribuciones hipotecarias», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 2, 2004, págs. 13 y ss.

¹⁴⁷ 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, pág. 23.

ga la manifestación de un hecho o la descripción de una situación. Respecto a esta última posibilidad sigue manteniendo que, aunque siempre se puede afirmar que la citada manifestación o descripción se refiere a una cosa valuable, juzgamos con él que el citado carácter valuable es más bien el contenido indirecto de la citada declaración de conocimiento ¹⁴⁸.

Por el contrario, la mayoría de nuestros tribunales junto a la Administración han entendido que se realiza el hecho imponible cuando el acto o contrato versa sobre un bien o derecho de carácter patrimonial, primando el contenido indirecto del acto o contrato, aunque el contenido directo no sea valuable ¹⁴⁹. No obstante, se empiezan a vislumbrar algunos posicionamientos jurisprudenciales que comienzan a señalar que el requisito de la valuabilidad debe referirse al contenido directo del acto o contrato y no a la cosa –contenido indirecto– sobre la que versa ¹⁵⁰. Así, cabría destacar la multitud de sentencias que han declarado que, en el cambio de la condición de nominativas al portador de las acciones, no cabría detectar cantidad o cosa valuable, con independencia de que contengan la expresión de la cifra del capital social o de la parte del mismo afectada ¹⁵¹. Asimismo, debemos añadir los supuestos de corrección de las cuotas de participación, siempre y cuando no se alteren superficies de los pisos y locales, dado que, en este caso, tampoco la escritura tendría por objeto cantidad o cosa valuable ¹⁵². En cambio, posteriormente, respecto a una escritura que «contenía una nueva distribución del crédito hipotecario, fuera cual fuera su causa, incluida la necesidad de subsanar omisiones anteriores derivadas de una incorrecta declaración de obra nueva y división horizontal, la conclusión no puede ser otra que la de entender que esa nueva distribución estaba sujeta al IAJD, aun cuando no hubiera variado la cifra total del capital del préstamo ni las cantidades estipuladas para intereses, costas y gastos» ¹⁵³.

¹⁴⁸ CALVO ORTEGA, R.: «La tributación de la declaración de obra nueva», *Crónica Tributaria*, núm. 7, 1973, pág. 104.

¹⁴⁹ Vid. la Resolución del TEAC de 22 de noviembre de 1996 (ref. Aranzadi JT 1996/1629) que señala que la citada referencia «equivale a decir que han de versar sobre dinero (cantidad) o sobre bienes o derechos (cosa valuable), en definitiva, que tengan naturaleza patrimonial».

¹⁵⁰ MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 521.

¹⁵¹ Vid. entre otras las SSTs de 8 de abril de 1995 (ref. Aranzadi RJ 1995/3650), dos de 3 de noviembre de 1997 (ref. Aranzadi RJ 1997/8251 y 1997/8252), 10 de junio de 2000 (ref. Aranzadi 2000/4472) y de 3 marzo de 2001 (ref. Aranzadi RJ 2001/3725). En la doctrina, vid. LOZANO SERRANO, C.: «¿Se sujeta a la cuota gradual del IAJD la modificación del número y valor nominal de las acciones sin variación del capital social?», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 1, 2001, págs. 19 a 22.

¹⁵² Vid. las Resoluciones de la Dirección General de Tributos núm. 477/2004, de 23 diciembre (ref. Aranzadi JT 2005/56) y núm. 1865/2002, de 29 de noviembre de 2002. La DGT en la primera resolución concluye que «la variación de las cuotas de participación de todas las propiedades en el edificio, derivada de la ampliación que ha supuesto la construcción de la vivienda y los trasteros de la tercera planta no supone el devengo de la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por todas y cada una de las propiedades cuya cuota se modifica, siempre que no se alteren las superficies de los pisos y locales que lo componen, al faltar el requisito de que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal es el valor real de coste de la obra nueva más el valor real del terreno, y éstos no son objeto de cambio o modificación alguna por el otorgamiento de la nueva escritura» y añade que «esta escritura se limita a recoger el acuerdo de subsanación o rectificación de los coeficientes de participación en la propiedad resultantes de la constitución original del edificio en régimen de propiedad horizontal, sin alteración de la superficie de los distintos elementos componentes de aquél».

¹⁵³ STSJ de Aragón de 18 de junio de 2004 (ref. Aranzadi JT 2004/1353). Ésta es la doctrina del TS, reflejada en sus sentencias de 24 octubre de 2003 (ref. Aranzadi RJ 2003/7844) y de 15 junio de 2002 (ref. Aranzadi RJ 2002/5917). Vid., en sentido similar, las SSTSJ de Castilla-La Mancha de 3 de marzo de 2004 (ref. Aranzadi JT 2004/665) y de 7 de abril de 2004 (ref. Aranzadi JT 2004/1021) y las SSTSJ de Aragón de 20 febrero de 2004 (ref. Aranzadi JUR 2004/230622) y de 14 enero de 2004 (ref. Aranzadi JT 2004/1262).

Respecto a la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria, el TSJ de Castilla-La Mancha, atendiendo al principio de capacidad económica, en diversas sentencias ha asumido el planteamiento del TS ¹⁵⁴, respecto a la alteración del carácter al portador de unas acciones a nominativas, «al exigir que para que el objeto de la escritura sea valuable a efectos del impuesto no basta con que el acto haga alusión o se refiera a un objeto valorable, sino que el acto en sí lo sea». Trasladándolo a las citadas operaciones, el citado TSJ manifiesta que «si la distribución superficial puramente interna del inmueble (y la proporcional de la responsabilidad hipotecaria) se reorganiza, no puede decirse que el acto por el que se hace sea valorable, sin perjuicio de que recaiga sobre un objeto que lo es (el inmueble), pero que ya ha sido valorado antes y ya ha dado lugar a una liquidación tributaria que gravó la capacidad contributiva puesta de manifiesto al respecto» ¹⁵⁵. Sin embargo, debemos discre-

¹⁵⁴ Vid. las SSTs de 9 de octubre de 2002 (ref. Aranzadi RJ 2002/10047), de 18 de febrero de 2002 (ref. Aranzadi RJ 2002/1354), de 20 de julio de 2001 (ref. Aranzadi RJ 2001/7108), de 11 de julio de 2001 (ref. Aranzadi RJ 2001/8369), de 17 de octubre de 2000 (ref. Aranzadi RJ 2001/8369) y de 8 de abril de 1995 (ref. Aranzadi RJ 1995/3650).

¹⁵⁵ La STSJ de Castilla-La Mancha de 22 de enero de 2002 (ref. Aranzadi JT 2002/460) señala que «la escritura aquí gravada (...) se limita a describir de nuevo un edificio, redistribuyendo la división horizontal que se hizo en la primera escritura (...) con la consiguiente redistribución de la responsabilidad hipotecaria en atención a las nuevas superficies realmente ejecutadas. Ahora bien, y esto es fundamental, todo ello se hace respetando el valor global del edificio y su volumen, cosa que la propia Administración reconoce en la resolución del recurso de reposición interpuesto por el hoy demandante, en la que se afirma que la base imponible coincide con el valor declarado en la escritura original, para la división horizontal no ha habido incremento de valor. Sentado lo anterior, la Administración pretende la sujeción del acto al impuesto con base en el siguiente argumento lógico: se otorga una escritura notarial [art. 27.1 a) de la Ley del Impuesto], la cual contiene una operación que recae sobre un objeto susceptible de valoración (arts. 29.3 y 31.2), luego la operación está sujeta y la base imponible es el valor de dicho objeto. Ahora bien, esta concepción adolece de un carácter excesivamente formalista, que en realidad niega que el impuesto venga a gravar una manifestación de riqueza y se centra en considerarlo de una forma que más se aproxima a lo que sería una tasa por prestación de un servicio [art. 26.1 a) LGT]; así, el señor Abogado del Estado señala que el IAJD es un tributo de naturaleza formal, cuyo objeto imponible es la especial protección que el Ordenamiento Jurídico otorga a determinadas formas jurídicas. Pero si el IAJD es un impuesto, como lo es, su hecho imponible habrá de responder a la concepción del mismo que luce en el punto c) del párrafo 1 del citado artículo 26, es decir, negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo. La capacidad contributiva que se pone de manifiesto en relación con una obra nueva y su división horizontal, con asunción y distribución de una determinada responsabilidad hipotecaria, se manifiesta de una vez, y una sola vez, en la valoración del inmueble que se construye o que se va a construir, siempre que la misma no se altere posteriormente. Ciertamente, el hecho imponible no es la construcción del inmueble, sino el otorgamiento de la correspondiente escritura pública, pero desde el momento en que la base imponible es el valor del acto contenido en la escritura gravada, la reflexión anterior resulta del todo aplicable al caso. Si la distribución superficial puramente interna del inmueble (y la proporcional de la responsabilidad hipotecaria) se reorganiza, no puede decirse que el acto por el que se hace sea valorable, sin perjuicio de que recaiga sobre un objeto que lo es (el inmueble), pero que ya ha sido valorado antes y ya ha dado lugar a una liquidación tributaria que gravó la capacidad contributiva puesta de manifiesto al respecto. Una concepción estrictamente formal del impuesto llevaría al gravamen repetido de una misma riqueza y una misma capacidad contributiva sobre la mera idea de que el hecho imponible es el otorgamiento de una escritura que haga alusión a un objeto valorable, aunque no añada ningún valor al mismo y aunque aquel valor ya haya sido tomado como base de cálculo de una liquidación anterior. La STS que con acierto cita el recurrente se orienta, aunque en un supuesto distinto, en una línea similar, al exigir que para que el objeto de la escritura sea valuable a efectos del impuesto no basta con que el acto haga alusión o se refiera a un objeto valorable, sino que el acto en sí lo sea (en el supuesto citado se trataba de la alteración del carácter al portador de unas acciones, haciéndolas nominativas). Siendo así las cosas, no puede sino afirmarse, con el actor, que la escritura de 7 de septiembre de 1993, que dio origen a la liquidación combatida, no estaba sujeta al IAJD. Dicha doctrina resulta perfectamente aplicable al caso ya que la escritura se limita a redistribuir entre las distintas viviendas en que ha sido objeto de división horizontal el inmueble la responsabilidad hipotecaria global pero no existe un acto novedoso que recaiga sobre objeto evaluable pues el contenido económico de la operación fue apreciado y puesto de manifiesto con ocasión de la escritura de inicial constitución del préstamo que ahora se redistri-

par de tal afirmación, dado que sí juzgamos que exista cosa valuable aunque coincidamos en que la operación de distribución de la responsabilidad hipotecaria no constituye una manifestación de capacidad económica ¹⁵⁶. En concreto, entendemos que el acto en sí es valorable, dado que permite que cada una de las fincas tenga una responsabilidad hipotecaria independiente, que el acreedor no pueda repetir por la totalidad de la suma asegurada y la posibilidad de cancelar parcialmente la hipoteca, una vez pagada la parte del crédito con que estuviesen gravadas las mismas ¹⁵⁷.

En definitiva, en «la opción por una u otra interpretación acerca del significado del requisito de la valuabilidad subyace la consideración de que se parta respecto al objeto del gravamen. Así, cuando se considera que el objeto del tributo es el documento notarial en su vertiente formal y la capacidad económica que se pretende gravar es la especial protección que el ordenamiento dispensa a este tipo de formalización se suele identificar el término "objeto" de la descripción del requisito de la valuabilidad con la cosa, bien o derecho a la que se refiere el acto o contrato formalizado notarialmente ¹⁵⁸. Por el contrario, cuando se parte de la idea de que el verdadero objeto del tributo es el acto o contrato en cuanto tal, como por otra parte señala expresamente el propio artículo 31.2 del TRLITPAJD, se requiere que la valuabilidad sea una cualidad del contenido, del efecto jurídico directo producido por el acto o contrato ¹⁵⁹, no bastando, para entender realizado el hecho imponible, con que el acto o contrato verse sobre cosa valuable» ¹⁶⁰. Por último, hay que advertir que, en todo caso, la magnitud elegida como base imponible coincide con una cualidad del acto o contrato documentado y no del documento.

buye sobre las partes en que se ha dividido el mismo inmueble. Por lo que ha de considerarse que el acto no queda sujeto a gravamen. De lo contrario tendríamos una doble imposición sobre un mismo contenido económicamente evaluable». Vid. asimismo las SSTSJ de Castilla-La Mancha de 28 septiembre de 2001 (ref. Aranzadi JUR 2001/328284) y de 16 febrero de 1998 (ref. Aranzadi JT 1998/382). No obstante, tras la STS de 24 de octubre de 2003 (ref. Aranzadi RJ 2003/7844) en recurso de casación en interés de ley, el TSJ de Castilla-La Mancha ha cambiado su criterio acatando la doctrina fijada por el TS [vid. la STSJ de Castilla-La Mancha de 3 de marzo de 2004 (ref. Aranzadi JT 2004/665)].

¹⁵⁶ En este sentido, no compartimos que la capacidad económica gravada sea la especial protección que se brinda al titular registral que defienden tanto nuestros Tribunales como nuestro legislador.

¹⁵⁷ En contra, vid. FALCÓN Y TELLA, R.: *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Iustel, Madrid, 2005, pág. 119, y YUSTE JORDÁN, A.: «¿Están sujetas al IAJD las escrituras públicas de división de préstamos hipotecarios? (Sentencia comentada STSJ Extremadura de 24 de septiembre de 2002 (JT 2002,73))», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 5, 2003, págs. 5 y ss.

¹⁵⁸ CALVO ORTEGA afirma que «la exigencia de que el acto o contrato tenga por objeto cantidad o cosa valuable es incompatible con un tributo sobre la expedición de documentos en que lo único relevante es la utilización del servicio público y, en consecuencia, el tributo a exigir debe ser una tasa» («La tributación de la declaración de obra nueva», *Crónica Tributaria*, núm. 7, 1973, págs. 103 y 104).

¹⁵⁹ MENÉNDEZ señala que documentos que tienen por objeto directo cantidad son aquellos en que una de las prestaciones inmediatas del acto jurídico es el dinero (préstamos, depósitos, etc.) y los que tienen por objeto directo cosa valuable pueden ser cualesquiera otros contratos en que la prestación en especie o en una cosa determinada pueda traducirse en un valor en metálico («Segregaciones, agrupaciones de fincas y declaraciones de obra nueva ante el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados», *Crónica Tributaria*, núm. 3, 1972, págs. 204 y 205).

¹⁶⁰ MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, págs. 522 y 523.

En cuarto lugar, se exige que los citados documentos notariales contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial. Atendiendo al tenor del precepto, cabe señalar que se grava la mera posibilidad de acceso al registro ¹⁶¹, con independencia de su inscripción efectiva y de su obligatoriedad ¹⁶². En este sentido, por acto inscribible se entiende todo aquel acto o contrato cuando potencialmente reúne los requisitos necesarios para acceder al registro público correspondiente, sin perjuicio de que la misma se solicite o no ¹⁶³, o incluso se obtenga o no ¹⁶⁴, aspecto que entronca con los supuestos de subsanación y rectificación que desarrollaremos seguidamente. Respecto a este cuarto requisito, la doctrina señala que debería gravarse cuando fuesen obligatoriamente inscribibles, no por la mera posibilidad de inscribirse ¹⁶⁵. Incluso, algún autor aboga por exigir el impuesto únicamente cuando se produzca el efectivo acceso al registro, dado que la especial seguridad se obtiene por su inscripción efectiva y no por la mera posibilidad de inscribir ¹⁶⁶. En relación con este requisito del carácter inscribible del acto o negocio, se plantea el problema de los posibles errores del documento notarial de subsanación necesaria ¹⁶⁷, dado que, en estos supuestos, nos encontramos ante documentos inscribibles pero sin acceso efectivo al registro por el error que contienen. Por esta razón, y como a continuación explicaremos, se prevé la exención para aquellas escrituras destinadas a salvar la ineficacia de otros actos anteriores por los que se hubiera satisfecho el impuesto y estuvieran afectados de un vicio que implique inexistencia o nulidad, incidencias que no deben confundirse con supuestos de novación modificativa. Esto determina que, por ejemplo, una escritura que contenga una agrupación o división de fincas que no surtan efectos registrales por no reunir los requisitos fijados por la normativa hipotecaria quede sometida al IAJD al cumplir los requisitos del artículo 31.2 del TRLITPAJD, sin perjuicio de la denegación del Registrador a inscribir. No obstante, y ante el interés de acceder a la protección que brinda la inscripción registral, nos encontraremos, probablemente, con una nueva escritura que, siempre y cuando sea posible, subsane los defectos que han impedido el acceso al Registro. Por esta razón, y para paliar los efectos apuntados del artículo 54 del TRLITPAJD, el artículo 45.I.B.13 del TRLITPAJD establece que están exentas las transmisiones y demás actos y contratos cuando tengan por exclusivo objeto salvar la ineficacia de otros actos anteriores por los que se hubiera satisfecho el impuesto y estu-

¹⁶¹ PALAO TABOADA, C.: «El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados a examen», *Revista Jurídica del Notariado*, núm. 4, 1992, pág. 182.

¹⁶² Vid., respecto al problema de la inscribibilidad de los préstamos y créditos bancarios en el Registro Mercantil, MARAVER SÁNCHEZ, E.: «Aproximación a la incidencia del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados en las operaciones bancarias de préstamo y crédito formalizadas en escritura pública», *Crónica Tributaria*, núm. 43, 1982, págs. 103 y ss.; y OTERO NOVAS, J.M.: «El crédito bancario formalizado en escritura notarial ante el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados», *Crónica Tributaria*, núm. 43, 1982, págs. 155 y ss.

¹⁶³ 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, pág. 27.

¹⁶⁴ Tal y como señala el TEAC, en su Resolución de 10 de febrero de 1994, el requisito de la inscripción en el Registro hace referencia a la posibilidad de inscribir la operación escriturada, con independencia tanto de los defectos como intrínsecos.

¹⁶⁵ TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «Los préstamos bancarios en escritura notarial y el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados», *Crónica Tributaria*, núm. 44, 1983, págs. 156 y 157.

¹⁶⁶ PALAO TABOADA, C.: «El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados a examen», *Revista Jurídica del Notariado*, núm. 4, 1992, pág. 190. Este último autor va más allá, vinculando el gravamen a la efectiva registración de los documentos.

¹⁶⁷ Vid. lo comentado en el epígrafe 2 (págs. 10 y ss.).

vieran afectados de vicio que implique inexistencia o nulidad ¹⁶⁸. Esta disposición tiene su razón de ser en la configuración de la cuota variable del IAJD y, en concreto, de su devengo ¹⁶⁹ que es previo a la calificación registral que determina la necesidad de subsanación de la escritura presentada.

Empero, una vez realizadas las precisiones anteriores, cabe subrayar que, bajo el amparo de esta disposición, no puede pretenderse la exención de escrituras que no contienen una verdadera subsanación sino que esconden una novación modificativa del negocio objeto de inscripción ¹⁷⁰. A estos efectos y respecto a la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria, vamos a distinguir dos supuestos; un primero en el que la escritura de rectificación o subsanación se deriva de un pretendido –por las partes– defecto en la propia distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria y un segundo en el que la presentación de una nueva escritura se deriva de un error en el negocio previo que conduce a la distribución y redistribución citada. En el primer caso, no puede sostenerse la aplicación de la exención en los casos en que, en realidad, se está produciendo una novación modificativa del negocio inicialmente planteado como, por ejemplo, en caso de sustitución de fincas ¹⁷¹, de incorporación de nuevas fincas ¹⁷² o de liberación parcial de responsabilidad

¹⁶⁸ La STSJ de Andalucía de 13 de junio de 2002 (ref. Aranzadi JT 2002/1151) señala, en un supuesto de subsanación de escritura de préstamo con garantía hipotecaria, que «la escritura originaria resultaba inadecuada para producir en plenitud los efectos jurídicos que le eran propios, y desde el punto de vista fiscal, el que nos interesa carecía de virtualidad para su inscripción registral, tal y como consta en la escritura de subsanación, cuya causa fue precisamente la imposibilidad de inscripción en el Registro de la Propiedad, lo que conllevaba el decaimiento de los requisitos contemplados en el artículo 31.2 antes transcrito. Si la tributación que nos ocupa se asienta no en la concreta operación realizada, esto es en el préstamo con garantía hipotecaria, sino sobre la seguridad y publicidad que le otorga la formalización en escritura y la inscripción en el Registro, la imposibilidad de acceder al Registro cuestiona la aplicación del propio gravamen puesto que la escritura, a los efectos que en éste interesa, carece de los requisitos para producir los efectos jurídicos que justifican aquél, como expresamente se recoge en la legislación aplicable. Por lo que si la primera escritura pública no podía tener acceso al Registro, siendo necesaria su subsanación a dichos efectos, sólo podrá sujetarse la escritura cuando se completen los requisitos legalmente exigidos; debiéndose entender que es con esta segunda escritura de subsanación de defectos cuando se completan la totalidad de los requisitos que tiene como virtualidad el generar el hecho imponible sujeto al impuesto. No existen dos actos sujetos, uno por cada escritura, sino uno solo en los términos vistos, por lo que sólo puede ser objeto de un gravamen; de ahí que liquidado, autoliquidado el primer documento, más la liquidación complementaria, sólo procedía girar otra liquidación por la diferencia entre lo ingresado y lo debido ingresar». Además, el TEAC, en su Resolución de 21 de octubre de 1992 (ref. Aranzadi JT 1992/592), ha señalado que, en caso de nulidad de anotación registral, procederá la devolución de lo ingresado en el Tesoro Público, tal y como establece, el artículo 60.1 del TRLITPAJD.

¹⁶⁹ El artículo 49.1 b) del TRLITPAJD establece que el IAJD se devengará en la modalidad de AJD, el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen; es decir la escritura o acta notarial correspondiente. Suficientemente ilustrativa es la STSJ de Cataluña de 26 enero de 2001 (ref. Aranzadi JT 2001/1377) que señala que «el hecho imponible se ha producido, con independencia de que posteriormente (no en un único acto integrado, cual se afirma en la demanda) se anule o deje sin efecto por escritura posterior el hecho que da origen al tributo (la distribución hipotecaria dicha). Tal es la «verdadera naturaleza jurídica» del otorgamiento inicial, luego anulado con posterioridad (art. 2 de la Ley del Impuesto)».

¹⁷⁰ Vid. la STSJ de Cataluña de 26 de enero de 2001 (ref. Aranzadi JT 2001/944).

¹⁷¹ La Resolución de la DGT de 29 diciembre (ref. Aranzadi JUR 2001/202755) señala que, en los casos de sustitución de la garantía hipotecaria, estamos ante un supuesto de cancelación de la responsabilidad hipotecaria establecida sobre una de las fincas originarias y la constitución de una nueva hipoteca sobre una finca distinta, aceptando el acreedor el referido cambio. Por tanto, se deriva la realización de dos hechos imponibles claramente diferenciados: la cancelación de una hipoteca anterior y la constitución de una nueva, por lo que, concurriendo en ambos hechos todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD, ambos constituyen hecho imponible por la modalidad AJD.

¹⁷² Vid. la STSJ de Madrid de 23 de julio de 2004 (ref. Aranzadi JUR) en la que se procedía a incorporar las hipotecas constituidas sobre los trasteros de forma independiente respecto a las viviendas.

hipotecaria mediante escritura de modificación de la distribución de la responsabilidad hipotecaria ¹⁷³. De esta forma, debe prescindirse de la calificación del documento –escritura de rectificación o de subsanación– y atender a la operación que se documenta para delimitar aquellos supuestos que no constituyen un error sino, por el contrario, una pura y dura modificación del negocio inicialmente planteado ¹⁷⁴.

En cambio, en el segundo, cuando practique una liquidación derivada de una distribución o redistribución de la responsabilidad hipotecaria sobre la base de un acto anterior –por ejemplo, división de la propiedad horizontal ¹⁷⁵– que adolece de algún defecto, juzgamos que la citada operación (distribución o redistribución), al igual que este último acto (división) cuando vuelvan a ser presentadas para su inscripción, deben ser considerarse exentas. En este sentido, el TEAC ha señalado que las escrituras que rectifican o subsanan errores materiales o de hecho no están sujetas al AJD; sin embargo si no existe tal error y lo que se está efectuando es una nueva declaración de voluntad sí que será procedente el citado gravamen ¹⁷⁶. Así, podríamos señalar por ejemplo aquellos documentos rectificadores –escritura de subsanación– de un error descriptivo de un inmueble ¹⁷⁷. Sin embargo, los Tribunales prescinden de las omisiones contenidas en el negocio previo –por ejemplo, obra nueva y división horizontal– y resuelven el sometimiento a gravamen de la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria al concurrir los requisitos del artículo 31.2 del TRLITPAJD ¹⁷⁸, dándose así más importancia al documento en que se formaliza ¹⁷⁹ por encima del acto documentado que ya ha sido objeto de gravamen previo. En concreto, en la STS de 15 de julio de 2002 (ref. Aranzadi RJ 2002/5917) se alegaba precisamente, por parte del contribuyente, la presentación de una escritura de rectificación en la que se procedía a realizar una nueva distribución de la responsabilidad hipotecaria corrigiendo la presentada anteriormente como consecuencia de la existencia de determinados errores en la escritura de obra nueva y de división horizontal. A estos efectos, el TS afirmó que nos encontrábamos ante una nueva distribución del crédito hipotecario, con independencia de que obedeciera a errores en la escritura de obra nueva y de división horizontal, y, por tanto, sometida al IAJD ¹⁸⁰.

¹⁷³ Vid. la STSJ de Aragón de 18 de junio de 2004 (ref. Aranzadi JT 2004/1353).

¹⁷⁴ Vid. asimismo la STSJ de Aragón de 20 de febrero de 2004 (ref. Aranzadi 2004/230622).

¹⁷⁵ Vid. la nota 152 (pág. 56).

¹⁷⁶ Resolución del TEAC de 23 de octubre de 1975 (citada por 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, pág. 22).

¹⁷⁷ 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, pág. 21.

¹⁷⁸ Vid. la STS de 15 de junio de 2002 (ref. Aranzadi RJ 2002/5917), la STSJ de Canarias de 24 de junio de 2004 (ref. Aranzadi JUR 2004/201848), la STSJ de Andalucía de 9 de abril de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2003/231608). En contra de la tributación de la subsanación pero realizando una interpretación principalista que excluye la aplicación de la exención del artículo 45 del TRLITPAJD, vid. la STSJ de Castilla-La Mancha de 16 de febrero de 1998.

¹⁷⁹ FERNÁNDEZ FLORES, F.: «El Impuesto y los Actos Jurídicos Documentados» en la obra colectiva *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, pág. 226.

¹⁸⁰ En la STS de 15 de julio de 2002 (ref. Aranzadi RJ 2002/5917) se alegaba precisamente, por parte del contribuyente, la presentación de una escritura de rectificación en la que se procedía a realizar una nueva distribución de la responsabilidad hipotecaria corrigiendo la presentada anteriormente como consecuencia de la existencia de determinados errores en la escritura de obra nueva y de división horizontal. A estos efectos, el TS afirmó que nos encontrábamos ante una nueva distribución del crédito hipotecario, con independencia de que obedeciera a errores en la escritura de obra nueva y de división horizontal, y, por tanto, sometida al IAJD.

En este orden de ideas y en íntima relación con el requisito de la inscribibilidad, cabe recordar que, atendiendo al artículo 54 del TRLITPAJD ¹⁸¹, ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá ni surtirá efecto en oficina o registro público sin que se justifique el pago, exención o no sujeción a aquel, salvo lo dispuesto en la legislación hipotecaria ¹⁸². Nos encontramos ante una previsión del legislador para asegurar tanto la declaración del hecho con posible trascendencia tributaria –a fin de evitar ocultaciones– como la recaudación de la deuda. No obstante, debemos subrayar que este control por parte del Registrador correspondiente no puede ir más allá de la simple constatación de la presentación del documento con la calificación que el contribuyente estime ¹⁸³, resultándole a aquél vedado, a efectos de inscripción registral, el enjuiciamiento de la corrección o incorrección de la declaración presentada, tal y como ha afirmado la DGRN en su Resolución de 21 de octubre de 1987 ¹⁸⁴.

En último lugar, se exige que no estén sujetos al ISD así como a las modalidades de TPO y de OS del ITPAJD. La doctrina ha señalado que esta «incompatibilidad se apoyaría, precisamente, en la identidad de la materia imponible gravada» por las citadas modalidades, es decir, el acto o

¹⁸¹ Este precepto ha sido desarrollado por los artículos 122 y 123 del Reglamento del ITPAJD. Así, el artículo 122 establece por una parte que «1. Los Registros de la Propiedad, Mercantiles y de la Propiedad Industrial no admitirán, para su inscripción o anotación, ningún documento que contenga acto o contrato sujeto al impuesto, sin que se justifique el pago de la liquidación correspondiente, su exención o no sujeción.

2. A los efectos previstos en el número anterior, se considerará acreditado el pago del impuesto, siempre que el documento lleve puesta la nota justificativa del mismo y se presente acompañado de la correspondiente autoliquidación, debidamente sellada por la oficina que la haya recibido y constando en ella el pago del tributo o la alegación de no sujeción o de la exención correspondiente.

3. En estos casos, se archivará en el Registro una copia de dicha autoliquidación y el registrador hará constar, mediante nota al margen de la inscripción, que el bien o derecho transmitido queda afecto al pago de la liquidación complementaria que, en su caso, proceda practicar. En dicha nota se expresará necesariamente el importe de lo satisfecho por la autoliquidación, salvo que se haya alegado la exención o no sujeción.

4. La nota se extenderá de oficio, quedando sin efecto y debiendo ser cancelada cuando se presente la carta de pago de la indicada liquidación complementaria y, en todo caso, transcurridos cinco años desde la fecha en que se hubiese extendido». Por otra parte, el artículo 123 dispone que «ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá ni surtirá efecto en oficina o registro público sin que se justifique el pago, exención o no sujeción a aquél, salvo lo previsto en la legislación hipotecaria. Los Juzgados y Tribunales remitirán a los órganos competentes para la liquidación del impuesto copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación».

¹⁸² MUÑOZ DEL CASTILLO, VILLARÍN LAGOS y DE PABLO VARONA concretan que «la no admisión, al menos en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial sólo se producirá para la inscripción o anotación del documento, pero el documento deberá admitirse para realizar el asiento de presentación preparatorio de una inscripción o anotación posterior» (*Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 798).

¹⁸³ Aunque entendemos que no es necesario, la praxis y, en concreto, algunas oficinas liquidadoras de distrito hipotecario exigen la presentación del modelo 600 incluso en el caso de que no esté sujeta a gravamen la operación a inscribir, como es el caso de la distribución de la responsabilidad hipotecaria en documento privado.

¹⁸⁴ La citada Resolución (ref. Aranzadi RJ 1987/7658) indica que «el artículo 254 de la LH impone al Registrador el deber de comprobar el pago de los impuestos que devengue todo acto que pretenda su acceso al Registro, como requisito previo para la práctica del asiento. Asimismo, es doctrina reiterada de este Centro Directivo que tal deber quedaba cumplido si el documento presentado contenía nota firmada por el liquidador del impuesto que acreditara su pago, prescripción o exención, no pudiendo en tal hipótesis suspender la inscripción so pretexto de error o deficiencia de la liquidación practicada y sin perjuicio de ponerlo en conocimiento de la Delegación de Hacienda respectiva». Vid. asimismo las Resoluciones de 26 y 29 de diciembre de 1930 (RJ 1930/1843 y RJ 1930/1845), 5 de enero de 1959 (RCL 1959/117), 11 de diciembre de 1974 (RJ 1974/5060) y 4 de mayo de 1982 (RJ 1982/2617).

contrato ¹⁸⁵. Asimismo, y aunque no se establece como requisito en el manido artículo 31.2 del TRLITPAJD, cabe señalar que, atendiendo a lo dispuesto por el artículo 4 del TRLITPAJD, no sería solución realizar, por ejemplo, operaciones de división de la propiedad horizontal o de segregación, junto a la distribución o redistribución de la responsabilidad hipotecaria en una única escritura ¹⁸⁶. En estos casos y dada la autonomía de ambas operaciones, podrían ser presentadas al Registro bien en un único documento bien en dos, simultánea o posteriormente. En este sentido, cabe recordar que el citado precepto establece que se girarán tantas liquidaciones como convenciones contenga el documento notarial, salvo que la regulación hipotecaria determine otra cosa. Un ejemplo de esta excepción sería el de préstamos con garantías que únicamente tributan por el concepto de préstamo siempre y cuando se realicen simultáneamente ¹⁸⁷. No obstante, y como ya hemos apuntado, esta disposición quedaría sin efecto en el caso de actos o contratos no autónomos realizados en ejecución de un acto o contrato anterior que es el que se somete a gravamen, se formalicen o no en el mismo documento.

Por consiguiente, y como hemos indicado anteriormente, si la distribución fuese necesaria su documentación se realizará, generalmente, en la misma escritura pública de la liberación de responsabilidad hipotecaria o ampliación de préstamo hipotecario. No obstante, en el infrecuente caso de que se documentasen las citadas operaciones en dos escrituras distintas, a efectos registrales, deberán presentarse necesariamente de forma simultánea, dado que, en caso contrario, el Registrador denegará la inscripción como consecuencia del defecto derivado de la indeterminación de la responsabilidad hipotecaria. Por esta razón, y a efectos de no generar confusiones acerca de la autonomía del negocio por parte de la Administración tributaria, sería conveniente hacerlo en la misma escritura que recoja la operación causante de la modificación de la hipoteca.

5. EL OBJETO DE GRAVAMEN Y LA MANIFESTACIÓN DE CAPACIDAD ECONÓMICA EN EL IAJD: ESPECIAL REFERENCIA A LA DISTRIBUCIÓN Y REDISTRIBUCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD HIPOTECARIA

Una vez analizados los diversos requisitos que conforman el hecho imponible de la cuota variable de los documentos notariales, vamos a estudiar las diferentes teorías existentes sobre el objeto de imposición de la citada modalidad para, a continuación, analizar la capacidad económica gravada por la misma. De esta forma, y atendiendo a la configuración descrita, la doctrina se ha planteado la disyuntiva del objeto del gravamen en esta modalidad del impuesto ¹⁸⁸, en el sentido de si se

¹⁸⁵ VILLARÍN LAGOS, M.: *La Tributación de los Documentos Notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*, Aranzadi, Madrid, 1997, pág. 23.

¹⁸⁶ En la doctrina y respecto a la tributación como una única convención de la declaración de obra nueva y división horizontal mediante escritura compleja, *vid.* IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «La injusta tributación separada, por ITPyAJD, de la escritura compleja de declaración de obra nueva y división horizontal», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 20/2002, págs. 3 y ss. En contra y sometiéndolo a tributación, *vid.* por todas la STSJ de Castilla-La Mancha de 13 noviembre de 1997 (JT 1997/1488).

¹⁸⁷ *Vid.* CARRASQUER CLARÍ, M.L. y COLOMER FERRÁNDIZ, C.: *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Universidad Cardenal Herrera-CEU, Moncada, 2003, pág. 96.

¹⁸⁸ Respecto a las contradicciones en la jurisprudencia, *vid.* RUBIO PILARTE, I.: «Tributación por el concepto de Actos Jurídicos Documentados de las distribuciones hipotecarias», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 2, 2004, págs. 13 y ss.

grava el propio documento notarial, es decir, el soporte escrito de la operación ¹⁸⁹; o si, por el contrario, se somete a tributación el negocio jurídico que se recoge en el documento notarial ¹⁹⁰. Una primera postura sería aquella que defiende la sujeción a gravamen de la documentación de ciertos actos y negocios, tal y como se deriva de la denominación AJD, dado que en la mente del legislador siempre ha pesado la documentación solemne del acto como motivo de gravamen ¹⁹¹. En concreto, cabe recordar que, en la Exposición de Motivos de la antigua Ley del ITPAJD, se afirmaba que debía situarse en primer plano, a efectos de determinar el objeto de gravamen, el aspecto documental del acto y no el propio acto en sí ¹⁹². A mayor abundamiento, debemos señalar que el Gobierno español ha defendido esta postura ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, subrayando que el impuesto controvertido «grava, pues, el documento, no la operación en sí misma, la cual no resulta gravada» ¹⁹³.

A este respecto, TEJERIZO LÓPEZ ha afirmado que, en esta modalidad, «predomina el acto o negocio formal sobre el sustrato económico, aunque éste se tome en cuenta para medir el *quantum* del tributo», para añadir que estamos ante «el embrión de un impuesto sobre el tráfico jurídico o más concretamente sobre la registración» ¹⁹⁴. Asimismo, FALCÓN Y TELLA ha afirmado que «la cuota variable viene así a cumplir una función de cierre asegurando un mínimo de gravamen cuando no se aplican otros conceptos impositivos» ¹⁹⁵. Abundando en esta idea, el Libro Blanco para la Reforma del Sistema Tributario de 1977 señalaba que nos encontrábamos ante un impuesto no demostrativo de capacidad económica, cuya pervivencia se justificaba reconduciéndolo al marco de garantías que el Estado ofrece para proteger la seguridad jurídica de la propiedad, a través de los servicios públicos suministrados por Notarios y Registradores ¹⁹⁶. En esta línea, la STS de 24 de octubre de 2003 ¹⁹⁷ afirma que «la inscripción en los Registros Públicos otorga al titular registral un conjunto de garantías que el ordenamiento jurídico concede a determinados actos en razón de la forma notarial adoptada y que constituyen –dichas especiales garantías registrales– la finalidad del gravamen de AJD, sin que esa justificación lo convierta en una tasa ¹⁹⁸ por la prestación de un servicio».

¹⁸⁹ Vid. FERRERIRO LAPATZA, J.J.: «Régimen fiscal de los préstamos sin garantía real concertados por una entidad de crédito con un empresario y formalizados en escritura pública notarial», *Crónica Tributaria*, núm. 44, 1983, págs. 35 y ss.

¹⁹⁰ CALVO ORTEGA, R.: «La tributación de la declaración de obra nueva», *Crónica Tributaria*, núm. 7, 1973, págs. 104 y 105.

¹⁹¹ IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «La cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados desde una interpretación principalista», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 186, 1998, pág. 90.

¹⁹² Vid. la Exposición de Motivos de la Ley 32/1980, de 21 junio (BOE 27 junio 1980, núm. 154, págs. 14.639 y ss.).

¹⁹³ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas Luxemburgo (Sala Sexta), de 5 marzo 1998 (TJCE 1998/41).

¹⁹⁴ TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: ¿Unidad de tributo o impuestos distintos?» en la obra colectiva *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, pág. 57.

¹⁹⁵ *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Iustel, Madrid, 2005, pág. 101.

¹⁹⁶ AA.VV.: *Sistema tributario español. Criterios para su reforma*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 1976.

¹⁹⁷ Referencia Aranzadi RJ 2003/7844.

¹⁹⁸ Esta precisión adquiere relevancia, dado que, en el caso de configurarse como una tasa, su importe no podría superar el del coste del servicio, es decir, de la inscripción en el Registro de la Propiedad correspondiente.

En definitiva, podemos concluir que el legislador decidió gravar la especial protección que el ordenamiento jurídico concede a la forma y solemnidad de los documentos notariales¹⁹⁹ y de la que se beneficia el titular registral que inscribe dichos actos recogidos en los citados documentos²⁰⁰. Sin embargo, toda esta teoría decae desde el momento en que se admite, aunque sea excepcionalmente, el acceso a los Registros Públicos de determinados documentos privados con las mismas garantías, produciéndose una discriminación del documento público frente al privado²⁰¹. E incluso añadiríamos que estamos ante una economía de opción imprevisible, indeseada y de imposible corrección por parte del legislador tributario, salvo que decida transformar radicalmente el IAJD, transformándolo en un «impuesto sobre la registración»²⁰².

Para hacer efectivo el sistema de protección de la seguridad jurídica no contenciosa, debe recordarse que el coste de estas operaciones inmobiliarias está integrado no sólo por el IAJD –cuota variable– sino que al mismo se suman los aranceles notariales y registrales²⁰³. Por esta razón, podría afirmarse que la citada protección resulta doblemente sufragada por los importes tanto de la modalidad de cuota fija del IAJD como de los aranceles de los mencionados funcionarios públicos²⁰⁴, salvo que se convenga que recaen sobre objetos distintos²⁰⁵. En este último caso, cabría preguntarse si la especial protección que hemos apuntado y que deriva de la potencial inscripción registral constituye o no una verdadera manifestación de capacidad económica, dado que generalmente se han identificado como índices de la misma la renta, el patrimonio y el gasto o consumo. Sin embargo, debe destacarse que, en la actualidad, los agentes económicos, con la finalidad de evitar el coste tributario de estas operaciones, están renunciando a la fuerza ejecutiva de los instrumentos públicos para documentar ciertos negocios jurídicos²⁰⁶; bien ocultando la realización del hecho imponible bien utilizando el documento privado y obteniendo las mismas garantías que las derivadas de la formalización de la escritura pública²⁰⁷.

¹⁹⁹ Vid. nota 192 (pág. 64).

²⁰⁰ TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «Los préstamos bancarios en escritura notarial y el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados», *Crónica Tributaria*, núm. 44, 1983, págs. 156 y 157.

²⁰¹ FALCÓN Y TELLA, R.: «La incompatibilidad entre la actual regulación de AJD y el ordenamiento comunitario», *Quincena Fiscal*, núms. 14 y 15, 1997, págs. 3 y ss.

²⁰² Como ya desarrollaremos en el epígrafe núm. 6, la citada economía de opción es provocada por la interpretación que realiza del artículo 216 del RH la DGRN, excediendo del ámbito de actuación del Derecho tributario. La única posibilidad existente es modificar radicalmente el IAJD y transformarlo para extender el gravamen también a los documentos privados que se benefician de esa especial protección que se señala como capacidad económica gravada.

²⁰³ IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «La injusta tributación separada, por ITPAJD, de la escritura compleja de declaración de obra nueva y división horizontal», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 20, 2002, pág. 5. Vid. también NAVARRO GÓMEZ, R.: *El arancel de los funcionarios públicos: un estudio de Derecho Tributario*, Tesis Doctoral inédita, Barcelona, 2002 (disponible en <http://www.tdx.cesca.es/>).

²⁰⁴ IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «La cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados desde una interpretación principialista», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 186, 1998, pág. 103.

²⁰⁵ A este respecto, CALVO ORTEGA señala que los aranceles de notario y registradores gravarían la utilización de los servicios públicos notariales derivados de la formalización en documento público y los registrales derivados de la inscripción («La tributación de la declaración de obra nueva», *Crónica Tributaria*, núm. 7, 1973, pág. 109).

²⁰⁶ TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: ¿Unidad de tributo o impuestos distintos?», en la obra colectiva *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, pág. 57.

²⁰⁷ Éste es el caso del objeto de este trabajo mediante la utilización del documento privado para los supuestos de distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria, dado que la citada operación mediante la formalización privada también puede ser objeto de inscripción.

En cambio, una segunda posición doctrinal sería aquella que postula que el objeto del gravamen no es propiamente el documento sino el acto o contrato documentado. En esta línea, se ha señalado que «formalmente se exige por razón de la formalización del acto o contrato, pero recae sobre la operación reflejada en el documento»²⁰⁸, dado que el objeto que se toma en consideración para su sometimiento a gravamen y posterior cuantificación²⁰⁹ no es el instrumento notarial sino el acto o contrato contenido en el mismo»²¹⁰. Por esta razón, y como ya hemos visto, se prevé la liquidación de tantas convenciones como el documento contenga, siendo indiferente a efectos de esta concreta modalidad impositiva la existencia de una única escritura o varias que recojan separada o unitariamente los actos o contratos a formalizar²¹¹, realizándose la naturaleza sustantiva y no sólo documental de esta modalidad de gravamen. No obstante, esta argumentación pierde consistencia desde el momento en que el documento privado queda fuera del hecho imponible de la cuota variable aunque recoja un acto o contrato susceptible de beneficiarse de las mismas garantías que el formalizado en escritura pública. A mayor abundamiento, y como ya hemos apuntado al analizar el hecho imponible de la cuota fija, debemos subrayar que en este caso no puede identificarse exclusivamente como manifestación de capacidad económica objetivada el especial beneficio que se obtiene por la formalización notarial, dado que, en el caso de que estuviésemos ante un impuesto sobre la expedición de documentos²¹², también deberían ser gravadas las segundas y ulteriores copias.

Por esta razón, juzgamos que el hecho imponible de la cuota variable viene integrado por un supuesto complejo en que se somete a tributación el acto o contrato siempre y cuando éste se documente²¹³ y cumpla los restantes requisitos fijados por el artículo 31.2 del TRLITPAJD. De esta forma, se pondría en primer plano de la imposición el acto o contrato como elemento prevalente del hecho imponible, relegándose la documentación a la categoría de *conditio sine qua non* de carácter complementario²¹⁴. En definitiva, nos encontraríamos ante un tributo híbrido en que no se somete a gravamen solamente el documento sino que el mismo se extiende hasta el acto en él reflejado²¹⁵, que además debe cumplir con los requisitos fijados en el artículo 31.2 del TRLITPAJD. En esta línea, la ya citada STS de 3 de noviembre de 1997²¹⁶ afirma que «el hecho imponible es, en tal caso, una

²⁰⁸ MARTÍN GONZÁLEZ, F.: «Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Aspectos litigiosos», en la obra colectiva *Cuadernos de Derecho judicial. Aspectos sustantivos del Derecho Tributario*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1995, pág. 199.

²⁰⁹ La doctrina ha indicado que del aspecto material del hecho imponible se derivan e, incluso, dependen los restantes elementos estructurales del tributo y, entre ellos, los de cuantificación y, fundamentalmente, la base imponible.

²¹⁰ MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 513.

²¹¹ El TEAC, en su Resolución de 30 de enero de 1997 (ref. Aranzadi JT 1997/232), ha señalado que, en su modalidad de cuota proporcional es «un gravamen sobre actos jurídicos documentados, no sobre documentos».

²¹² CALVO ORTEGA, R.: «La tributación de la declaración de obra nueva», *Crónica Tributaria*, núm. 7, 1973, pág. 104; MENÉNDEZ, J.: «Situaciones urbanísticas que inciden en el Impuesto sobre los Actos Jurídicos Documentados», *Hacienda Pública Española*, núm. 2, 1970, pág. 113.

²¹³ CONDE CONDE, M.: «La declaración de obra nueva y la división horizontal como actos sujetos al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados», *Crónica Tributaria*, núm. 8, 1974, pág. 230.

²¹⁴ PIQUERAS BAUTISTA, J.A.: «Impuesto General sobre Actos Jurídicos Documentados. Sujeto pasivo en escritura única de agrupación y venta de fincas», *Crónica Tributaria*, núm. 16, 1976, pág. 250.

²¹⁵ 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. 26 y 27.

²¹⁶ Ref. Aranzadi RJ 1997/8251.

entidad compleja, constituida, entre otros elementos, por la realización de ciertos actos o contratos (en virtud de los cuales es exigible dicha modalidad de impuesto). En efecto, sin un acto jurídico, o sea, sin un acto humano, voluntario, consciente y productor de efectos jurídicos, no puede materializarse dicho gravamen tributario; por ello, en general, la no producción de efectos jurídicos de ciertos actos, que constituyen una simple ejecución de otros actos previos que ya desplegaron anteriormente su eficacia, provoca que aquéllos, a pesar de cumplir los demás requisitos del presupuesto de hecho del impuesto, queden fuera de su ámbito objetivo»²¹⁷. De este modo, podríamos concluir que resultan gravadas las manifestaciones instrumentales siempre que reflejen negocios sustantivos²¹⁸. Siguiendo esta construcción, sería lógico mantener la necesidad de realizar tantas liquidaciones como convenciones se contengan en el documento. No obstante, y como intentaremos demostrar a continuación, seguimos considerando que nos encontramos ante un gravamen aplicable a ciertos negocios jurídicos o actos puramente formales, sin que en ningún caso se pueda hablar de una verdadera manifestación de capacidad económica que no haya sido ya gravada²¹⁹ o vaya a ser objeto de gravamen.

Una vez analizado el hecho imponible de la cuota variable del IAJD y las diferentes teorías sobre el objeto del citado gravamen, procederemos a localizar la capacidad económica que es objeto de detracción. En concreto, analizaremos si efectivamente existe, en determinadas operaciones inmobiliarias y, en especial, en los supuestos de distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria, una manifestación de riqueza susceptible de ser configurada como fuente de imposición. De esta forma, vamos a contrastar, a renglón seguido, los postulados de justicia tributaria y, en particular, el principio de capacidad económica, contenidos en nuestra Norma Suprema con la cuota variable del IAJD, para comprobar su ajuste a la misma. A estos efectos, el artículo 31.1 dispone que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. Del tenor del precepto podemos inferir cómo el establecimiento del deber de contribuir se hace con arreglo a determinados principios constitucionales de justicia tributaria²²⁰. Asimismo, se desprende que la efectividad de la misma pasa por el establecimiento de un sistema tributario que se erija en instrumento para la obtención de ingresos suficientes con los que sufragar los gastos públicos. Sin embargo, no conviene olvidar que esa detracción patrimonial deberá imputarse del valor de justicia presente en todo el ordenamiento²²¹.

²¹⁷ A continuación, el TS añade que «junto a esa mencionada naturaleza de acto jurídico, deben comprenderse, como otros elementos necesarios para la sujeción impositiva, primero, el tener por objeto cantidad o cosa valuable, segundo, el no encontrarse sujetos a las modalidades de TPO y OS del ITPAJD, ni al ISD, tercero, el formalizarse en documento notarial consistente en escritura o acta, y, cuarto, resultar inscribible en los Registros de la Propiedad, Mercantil o de la Propiedad Industrial».

²¹⁸ MENÉNDEZ, J.: «Segregaciones, agrupaciones de fincas y declaraciones de obra nueva ante el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados», *Crónica Tributaria*, núm. 3, 1972, pág. 202.

²¹⁹ CALVO ORTEGA, R.: «La tributación de la declaración de obra nueva», *Crónica Tributaria*, núm. 7, 1973, págs. 109 y 110; IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «La cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados desde una interpretación principialista», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 186, 1998, pág. 88.

²²⁰ Vid. la Sentencia del Tribunal Constitucional (en adelante, STC) 182/1997, de 28 de octubre (FJ 6). En el mismo sentido, vid. entre otras, las SSTC 27/1981, de 20 de julio (FJ 4), 37/1987, de 26 de marzo (FJ 13), 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 4), 134/1996, de 22 de julio (FJ 6), y 173/1996, de 31 de octubre (FJ 3). Vid. también CORTÉS DOMÍNGUEZ, M. y DELGADO MARTÍN, J.M.: *Ordenamiento tributario...*, cit., págs. 97 a 100.

²²¹ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «Artículo 31...», cit., pág. 425.

En definitiva, cabe afirmar que la CE ha querido fijar aquellos criterios de justicia vinculantes para el legislador en la creación de los tributos, y entre ellos se encuentra el principio de capacidad económica ²²². Abundando en esta idea, el TC, en la Sentencia 182/1997, de 28 de octubre, ha ido más allá al afirmar que correlativo al deber de contribuir es el derecho a que el citado deber sea configurado en cada caso por el legislador según la capacidad económica. No obstante, debemos señalar que el citado Tribunal también ha indicado en la citada sentencia que la Constitución conecta el citado deber con el criterio de la capacidad económica y lo relaciona, a su vez, claramente, no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario. Frente a una pretendida discrecionalidad ilimitada en la configuración del sistema tributario, la doctrina ha destacado cómo el principio de capacidad económica se erige en límite para el legislador a la hora de fijar el presupuesto, el parámetro y el límite máximo de la contribución al sostenimiento de los gastos públicos ²²³. A mayor abundamiento, y pese al planteamiento del TC, juzgamos que la presencia de capacidad económica debe darse en todas las figuras tributarias y, en mayor medida, en los impuestos ²²⁴. De esta forma, cabe apuntar que el citado principio presenta dos vertientes: fuente o sustrato de la imposición y criterio para la contribución de los gastos públicos ²²⁵. No obstante y respecto a las citadas vertientes, debemos precisar que, en este trabajo, únicamente nos interesa la primera, dado que enjuiciamos la procedencia del gravamen, prescindiendo de su cuantificación.

Siguiendo a CASADO OLLERO, juzgamos que la capacidad económica debe ser entendida como «la titularidad de una riqueza o la obtención de un beneficio, siendo el contenido jurídicamente necesario la fuerza o potencialidad económica del sujeto pasivo» ²²⁶. De este modo, difícilmente puede exigirse un tributo si el contribuyente no ostenta una mínima riqueza, de donde realizar la detracción coactiva. Esta vertiente del principio de capacidad económica se erige en presupuesto lógico que vincula al legislador en el ejercicio del poder tributario ²²⁷, tal y como ha señalado el TC, en su expresión de «exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra» ²²⁸.

²²² Respecto al pretendido agotamiento del contenido de la Justicia tributaria por dicho principio, *vid.* las SSTC 27/1981, de 20 de julio (FJ 4) y 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 4). Esta última señala que la capacidad económica «no asegura, por sí sola, un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad» ha originado múltiples polémicas doctrinales, que se han saldado con la constatación de la existencia de otros principios y criterios que contribuyen a su efectividad (MARTÍN DELGADO, J.M.: «El control constitucional...», cit., pág. 1.577). En este sentido, no representa más que uno de los principios rectores del sistema tributario, junto a los de generalidad, igualdad y progresividad [en la jurisprudencia destaca la STC 27/1981, de 20 de julio. *Vid.* también la STC 54/1993, de 15 de febrero (FJ 1)], destacando el carácter instrumental de todos ellos para la efectiva consecución de la Justicia (*vid.* MARTÍNEZ LAGO, M.A.: «Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad», *GF*, núm. 81, 1990, pág. 138. *Vid.* también ALGUACIL MARÍ, P.: «La capacidad económica...», cit., pág. 590).

²²³ MARONGIU, G.: «Il principio di capacità...», cit., pág. 8; MOSCHETTI, F.: «Profili generali», cit., pág. 10.

²²⁴ HERRERA MOLINA, P.M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, 1998, págs. 505 y ss.

²²⁵ Esta distinción es recogida, entre otros, por ALGUACIL MARÍ, P.: «La capacidad económica...», cit., págs. 584 y 585; CASADO OLLERO, G.: «El principio de capacidad...», cit., pág. 190; MOSCHETTI, F.: «Profili generali», cit., pág. 8.

²²⁶ «El principio de capacidad...», cit., pág. 191.

²²⁷ STC 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 4). En la doctrina, *vid.* MARTÍN DELGADO, J.M.: «El control constitucional...», cit., págs. 1578 y 1579.

²²⁸ *Vid.* las SSTC 27/1981, de 20 de julio (FJ 4), 150/1990, de 4 de octubre (FJ 9), y 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 4).

Con relación a esta cuestión, se ha planteado un conflicto acerca de qué riqueza debía ser objeto de gravamen: sólo la efectiva o también la potencial. En este punto, han chocado doctrina y jurisprudencia, ya que la primera sólo se muestra partidaria de la tributación de las manifestaciones reales y efectivas de riqueza ²²⁹; en cambio, el TC ha abogado por someter también capacidades meramente potenciales, cuando se persigan determinados fines de política económica ²³⁰. Por esta razón, cabe afirmar que la inserción de desviaciones con respecto al principio de capacidad económica como criterio de contribución debe obedecer a la existencia de otros valores constitucionales que requieran un sacrificio de las exigencias del primero para conseguir la satisfacción de estos últimos. Sin embargo, descartamos que las justificaciones recaudatorias puedan y deban comportar el sacrificio de una tributación acorde con la capacidad económica realmente manifestada.

Realizado el planteamiento abstracto del principio en cuestión, nos serviremos de esta interpretación principalista ²³¹, cuya validez queda fuera de duda, para constatar la presencia o ausencia de capacidad económica en determinadas operaciones inmobiliarias y, en particular, en los supuestos de distribución y redistribución de responsabilidad hipotecaria. A estos efectos, cabe señalar que la mayoría de la doctrina ha puesto en duda la adecuación al principio de capacidad económica de esta modalidad de gravamen ²³². En concreto, NEUMARK ha afirmado que la relación del IAJD con la capacidad contributiva del obligado a su pago es extraordinariamente problemática y, en todo caso, altamente tenue e incorrecta, añadiendo que, de hecho, el único fundamento perceptible para estos gravámenes es de naturaleza puramente fiscal ²³³. Esta afirmación encuentra su razón de ser, a nuestro juicio, en la separación por parte del impuesto objeto de estudio de los tradicionales índices de capacidad económica –posesión de un patrimonio, circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta– para gravar la especial protección que el ordenamiento jurídico concede a la forma y solemnidad de los documentos notariales, y de la que se beneficia el titular registral al poder inscribir dichos actos o contratos documentados en un Registro Público, sin perjuicio de su efectiva inscripción. Por esta razón y ante el coste tributario de la formalización pública de determinadas operaciones inmobiliarias, algunas de éstas vienen realizándose en documento privado para evitar el tributo objeto de estudio, entorpeciendo así el tráfico jurídico y desvaneciéndose la anhelada seguridad en el mismo.

²²⁹ ALGUACIL MARÍ, P.: «La capacidad económica...», cit., pág. 622. Vid. la STC 194/2000, de 19 de julio (FJ 8).

²³⁰ SSTC 37/1987, de 26 de marzo (FJ 13), 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 4), 186/1993, de 7 de junio (FJ 4), y 14/1998, de 22 de enero (FJ 11). Vid. la matización que realiza MARTÍN DELGADO, J.M.: «El control constitucional...», cit., págs. 1.598 a 1.607.

²³¹ Vid. CALVO ORTEGA, R.: «La tributación de la declaración de obra nueva», *Crónica Tributaria*, núm. 7, 1973, págs. 109 y 110.

²³² Vid. por todos VILLARÍN LAGOS, M.: *La Tributación de los Documentos Notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*, Aranzadi, Madrid, 1997, págs. 27 y 60. Esta autora señala la dificultad de «encontrar un objeto imponible susceptible de comprender a todos los supuestos sobre los que recae el gravamen, ya que éstos obedecen a características muy heterogéneas difícilmente reconducibles a un único objeto imponible, lo cual implica a su vez la indeterminación de la manifestación de capacidad contributiva que se pretende gravar».

²³³ NEUMARK, F.: *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974. Recopilando las diferentes teorías, vid. PALAO TABOADA, C.: «El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados a examen», *Revista Jurídica del Notariado*, núm. 4, 1992, págs. 173 y ss.

En este sentido, podemos constatar, junto al supuesto de la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria, la existencia de multitud de operaciones inmobiliarias en las que no tiene lugar un desplazamiento patrimonial y que quedan sujetas a AJD: declaración de obra nueva, segregación y agrupación de fincas, división propiedad horizontal, etc.²³⁴ Estos negocios constituyen ejemplos flagrantes de situaciones no indicativas de capacidad económica, pero que generalmente son necesarias para poner a la venta los inmuebles resultado de la construcción y promoción inmobiliaria. Como ya hemos indicado, FALCÓN Y TELLA ha señalado que «la cuota variable viene así a cumplir una función de cierre asegurando un mínimo de gravamen cuando no se aplican otros conceptos impositivos»²³⁵. En cambio, como ya hemos apuntado, nuestros Tribunales y, en particular, nuestro TS en su Sentencia de 24 de octubre de 2003²³⁶, han intentado conectar la capacidad económica sujeta a gravamen en este impuesto, prescindiendo de los tradicionales índices de capacidad económica, a que «la inscripción en los Registros Públicos otorga al titular registral un conjunto de garantías que el ordenamiento jurídico concede a determinados actos en razón de la forma notarial adoptada y que constituyen –dichas especiales garantías registrales– la finalidad del gravamen de AJD, sin que esa justificación lo convierta en una tasa por la prestación de un servicio». A renglón seguido, sostiene que «la edificación, los préstamos otorgados para financiarla y su distribución entre los pisos y locales, como el otorgamiento de las escrituras y su inscripción registral forman parte del tráfico jurídico inmobiliario, cuya seguridad beneficia a todos y especialmente a cuantos intervienen en él, participando en la riqueza que produce». Frente a esta afirmación, debemos subrayar que la citada riqueza, prescindiendo de la seguridad apuntada, ya está gravada por otras figuras tributarias como consecuencia bien de su transmisión²³⁷ bien del beneficio obtenido²³⁸.

Pasando ahora a analizar el negocio jurídico de la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria mediante escritura pública vamos a intentar detectar, reconstruyendo el *iter* notarial, registral y fiscal, la capacidad económica sometida a gravamen en el IAJD y contrastarla con el planteamiento jurisprudencial citado. En primer lugar, cabe señalar que la opción por la escritura pública determina la intervención del Notario, en su condición de fedatario público, y el empleo de papel timbrado. La citada actuación no está gravada por la cuota variable del IAJD sino que determina la obligación de pago de los correspondientes aranceles notariales²³⁹ tanto por la dación de fe como por el control de legalidad en la propia elaboración notarial del Derecho plasmada en la confección del instrumento público e, incluso, por el asesoramiento técnico-jurídico y

²³⁴ COLOMER FERRÁNDIZ, C. y CARRASQUER CLARÍ, M.L.: *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Fundación Universitaria San Pablo-CEU, 2003, pág. 156.

²³⁵ *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Iustel, Madrid, 2005, pág. 101.

²³⁶ Ref. Aranzadi (RJ 2003, 7844).

²³⁷ La STS de 21 de junio de 1991 (ref. Aranzadi RJ 1991/4976) dispone, refiriéndose a TPO y AJD, que son dos tributos distintos que incluso pueden gravar un mismo negocio jurídico, dado que uno de ellos grava el hecho de la transmisión y el otro grava su vestidura documental.

²³⁸ Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, etc.

²³⁹ Vid. los artículos 45 de la Ley Orgánica del Notariado, de 28 de mayo de 1962, y 63 del Reglamento Notarial aprobado por el Decreto de 2 de junio de 1944. En concreto, el artículo 63.1 del citado Reglamento establece que «la retribución de los notarios estará a cargo de quienes requieran sus servicios por el arancel notarial», disponiéndose en su párrafo segundo que será el Gobierno el que lo apruebe mediante Decreto, a propuesta del Ministerio de Justicia, «previo informe de la Junta de Decanos de los Colegios Notariales y con audiencia de la Comisión Permanente del Consejo de Estado». En la actualidad, está vigente el Arancel de 1989, aprobado por el Real Decreto 1426/1989, de 17 de noviembre.

de consejo humano ²⁴⁰. Asimismo, y como ya hemos apuntado, el empleo del papel timbrado determina el gravamen por la cuota fija del IAJD –tributo documental– en función de los pliegos o folios que contenga la escritura. En segundo lugar, y a mitad de camino entre estos conceptos indicados y la intervención del Registrador, se devenga la cuota variable del IAJD al cumplirse todos los requisitos establecidos en el ya manido artículo 31.2 del Texto Refundido. En tercer y último lugar, se produce, en caso de solicitud de inscripción registral, la intervención del Registrador de la Propiedad que también conlleva el pago del arancel correspondiente por los asientos a realizar ²⁴¹. En concreto, el artículo 334 de la LH establece que «los registradores cobrarán los honorarios ²⁴² de los asientos que hagan en los libros y de las certificaciones que expidan, con sujeción estricta al arancel que acompaña a esta ley». Respecto a los citados aranceles y al margen de constituir uno de los ejemplos paradigmáticos de parafiscalidad ²⁴³, NAVARRO GÓMEZ considera que estamos ante una prestación patrimonial pública que podría reconducirse a la categoría de tributo y, concretamente, de tasa debido a su similitud ²⁴⁴.

Ahora bien, después de las precisiones efectuadas, cabe plantearse cuál es la manifestación de capacidad económica gravada por la cuota variable del IAJD en la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria que justifica su existencia. Porque como ya hemos apuntado, debemos recordar que las citadas figuras, junto a otras operaciones inmobiliarias, no conllevan desplazamiento patrimonial alguno y, por tanto, no pueden considerarse una manifestación de capacidad económica en cuanto no suponen ni un consumo ni la obtención de una renta ²⁴⁵. En este sentido, y siguiendo el planteamiento del TSJ de Castilla-La Mancha, si el IAJD es un impuesto, su hecho imponible habrá de responder a la concepción del mismo y, por tanto, deberá estar constituido por negocios, actos o hechos que pongan de manifiesto la capacidad económica del contribuyente ²⁴⁶. El citado Tribunal afirma que «una concepción estrictamente formal del impuesto llevaría al gravamen repetido de una misma riqueza y una misma capacidad contributiva sobre la mera idea de que el hecho imponible es el otorgamiento de una escritura que haga alusión a un objeto valorable, aunque no añada ningún valor al mismo y aunque aquel valor ya haya sido tomado como base de cálculo de una liquidación anterior» ²⁴⁷. Planteamiento este último que, precisamente, sostiene el

²⁴⁰ Vid. NAVARRO GÓMEZ, R.: *El arancel de los funcionarios públicos: un estudio de Derecho Tributario*, Tesis Doctoral inédita, Barcelona, 2002, pág. 78 (disponible en <http://www.tdx.cesca.es/>).

²⁴¹ El artículo 274 de la LH establece que «los registradores percibirán los honorarios que establezcan en su arancel, que aprobará el Ministerio de Justicia, y costearán los gastos necesarios para el funcionamiento y conservación de los Registros». Al amparo de la habilitación concedida por este artículo, el Gobierno aprobó dos aranceles registrales que precedieron al actual arancel de 1989, aprobado por el Real Decreto 1427/1989, de 17 de noviembre; el Arancel de 1951, aprobado por Decreto de 8 de julio de 1989, 17 de noviembre de 1951, y el Arancel de 1971, aprobado por el Decreto 3234/1971, de 23 de diciembre.

²⁴² El artículo 312 de la LH dispone que «los registradores percibirán los honorarios que se establezcan por esta ley y costearán los gastos necesarios para conservar y llevar los registros».

²⁴³ Vid. la obra de MATEO RODRÍGUEZ, L.: *La tributación parafiscal*, Colegio Universitario de León, León, 1978.

²⁴⁴ NAVARRO GÓMEZ, R.: *El arancel de los funcionarios públicos: un estudio de Derecho Tributario*, Tesis Doctoral inédita, Barcelona, 2002, págs. 286 y ss. (disponible en <http://www.tdx.cesca.es/>). El citado autor señala la vulneración del artículo 31.3 de nuestra Constitución y, concretamente, del principio de reserva de ley por esta figura en la actualidad.

²⁴⁵ HERRERA MOLINA, P.M.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, 1998, págs. 505 y ss.

²⁴⁶ El artículo 2.2 c) de la nueva LGT establece que «impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente».

²⁴⁷ Vid. la STSJ Castilla-La Mancha, de 16 febrero 1998 (ref. Aranzadi JT 1998/382).

TSJ de La Rioja que ha manifestado, negando la ausencia de capacidad económica, que «no se grava la capacidad contributiva sino un nuevo acto inscribible y que tiene por objeto una cosa valuable, y que además tal y como argumenta el TEAR el objeto sobre el que recae la hipoteca ha cambiado (de parcela a pisos y locales en régimen de propiedad horizontal) y la cantidad de que responde cada uno de los referidos elementos que va a ser determinante en la posterior enajenación de los mismos que es el fin que persigue la parte demandante»²⁴⁸.

Llegados a este punto, debemos destacar que, si bien es cierto que estamos convencidos de la concurrencia de todos los requisitos que fija el artículo 31.2 del TRLITPAJD en los supuestos de distribución voluntaria anteriormente apuntados, no podemos localizar ninguna manifestación de capacidad económica que justifique el IAJD. Al parecer el legislador tributario²⁴⁹, tal y como ha señalado reiteradamente nuestro TS, ha querido someter a tributación la formalización de un acto o contrato con contenido valuable en instrumento notarial y la susceptibilidad de su inscripción en un registro público, localizando aquí el índice demostrativo de capacidad económica y configurándolo como presupuesto de hecho del IAJD²⁵⁰. En particular, se afirma que la concreta manifestación de capacidad económica es la especial protección que el ordenamiento jurídico concede a la forma y solemnidad de los documentos notariales (ya gravada por la cuota fija del IAJD y por los aranceles notariales) y de la que se beneficia el titular registral al poder inscribir dichos actos o contratos documentados en un Registro Público, sin perjuicio de su efectiva inscripción. Éste sería el cuarto concepto –junto a la cuota fija y los aranceles del Notario y del Registrador– que determinaría una obligación del pago para aquel agente económico que realizase, mediante escritura pública, alguna de las citadas operaciones inmobiliarias que hemos señalado.

En definitiva, cabría objetar que si, efectivamente ésta es la capacidad económica gravada, no tendría sentido la cuantificación que de la deuda tributaria se realiza, por ejemplo, en los supuestos de distribución o redistribución de la responsabilidad hipotecaria tras la ampliación de un préstamo hipotecario. En concreto, en estos supuestos, a la hora de determinar la base imponible, se toma *ex* artículo 30 del TRLITPAJD²⁵¹ la total responsabilidad hipotecaria²⁵², a diferencia de la ampliación del préstamo²⁵³, desdeñando el hecho de que parte de la misma –cuantía inicial garantizada– haya

²⁴⁸ Vid. la STSJ de La Rioja de 5 julio de 2001 (ref. Aranzadi JUR 2001/250710).

²⁴⁹ Vid. nota 192 (pág. 64).

²⁵⁰ IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «La cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados desde una interpretación principalista», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 186, 1998, pág. 98.

²⁵¹ El artículo 30.1 del TRLITPAJD establece que «en las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. La base imponible en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses».

²⁵² Vid. las contestaciones a Consulta núms. 1366/2000, de 3 de julio (ref. Aranzadi JUR 2001/218143), 1785/2002, de 21 noviembre (ref. Aranzadi JUR 2003/48201), 1858/2002, de 27 de noviembre (ref. Aranzadi JUR 2003/48274) y 1925/2002, de 11 de diciembre (ref. Aranzadi JUR 2003/48341).

²⁵³ Vid. las Resoluciones de la DGT de 13 de diciembre de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2003/48361), de 29 de noviembre de 2002 (ref. Aranzadi JUR 2003/48282), de 27 de noviembre de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2003/48274), de 21 de noviembre de 2002 (ref. Aranzadi JUR 2003/48201), de 21 de septiembre de 2001 (ref. Aranzadi JUR 2002/120727) y de 3 de julio de 2000 (ref. Aranzadi JUR 2001/218143).

tributado ya por la cuota variable del IAJD y se haya beneficiado ya de esa especial protección ²⁵⁴. A este respecto, el TSJ de Cataluña ha afirmado, haciendo referencia a la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria, que, a efectos de la base imponible, «no se trata de liquidar el valor de la operación en sí para captar la capacidad contributiva que demuestra la realización de la operación, sino el parámetro que su valor representa para la tributación de su documentación en atención a la obtención de la fe pública que se extiende a toda la operación». Para añadir posteriormente que «la fe pública que obtiene afecta a la totalidad del documento y a todo su contenido, lo que no implica que se produzca una doble imposición sobre la operación en sí, sino sobre su documentación –como ya se ha indicado–, pero en momentos distintos y respecto a documentos distintos e independientes plenamente eficaces, sobre los que se ha obtenido la fe pública registral en cada caso» ²⁵⁵. A estos efectos, juzgamos que sobre la cuantía inicialmente garantizada se produciría un fenómeno de doble imposición respecto a la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria ²⁵⁶ al gravarse la especial protección de la que se beneficia el titular registral sobre la total responsabilidad hipotecaria aunque parte de ella haya sido ya distribuida con motivo de la constitución ²⁵⁷. En consecuencia, se produce una quiebra entre el criterio de determinación de la base imponible configurado normativamente y la capacidad económica –especial protección del titular registral– gravada.

Tal y como hemos ya afirmado, en «la opción por una u otra interpretación acerca del significado del requisito de la valuabilidad subyace la consideración de que se parte respecto al objeto del gravamen. Así, cuando se considera que el objeto del tributo es el documento notarial en su vertiente formal y la capacidad económica que se pretende gravar es la especial protección que el ordenamiento dispensa a este tipo de formalización se suele identificar el término "objeto" de la descripción del requisito de la valuabilidad con la cosa, bien o derecho a la que se refiere el acto o contrato formalizado notarialmente ²⁵⁸. Por el contrario, cuando se parte de la idea de que el verdadero objeto del tributo es el acto o contrato en cuanto tal, como, por otra parte, señala expresamente el propio artículo 31.2 del TRLITPAJD se requiere que la valuabilidad sea una cualidad del contenido, del efecto jurídico directo producido por el acto o contrato ²⁵⁹, no bastando, para entender realizado el hecho imponible con que el acto o contrato verse sobre cosa valuable» ²⁶⁰.

²⁵⁴ RUBIO PILARTE, I.: «Tributación por el concepto de Actos Jurídicos Documentados de las distribuciones hipotecarias», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 2, 2004, págs. 13 y ss.

²⁵⁵ STSJ de Cataluña de 29 septiembre de 2001 (ref. Aranzadi JUR 2002/13713).

²⁵⁶ FALCÓN Y TELLA, R.: «La incompatibilidad entre la actual regulación de AJD y el ordenamiento comunitario», *Quincena Fiscal*, núms. 14 y 15, 1997, págs. 3 y ss.

²⁵⁷ No obstante, debemos señalar que, como vimos en el epígrafe 4, la DGT parece estar matizando este criterio al considerar que la ampliación de préstamo hipotecario cuando la hipoteca está inicialmente distribuida no genera un nuevo hecho imponible consistente en distribución por considerar implícitamente que el préstamo ha quedado dividido como consecuencia de la distribución inicial.

²⁵⁸ Vid. la nota 158 (pág. 58).

²⁵⁹ MENÉNDEZ señala que documentos que tienen por objeto directo cantidad son aquellos en que una de las prestaciones inmediatas del acto jurídico es el dinero (préstamos, depósitos, etc.) y los que tienen por objeto directo cosa valuable pueden ser cualesquiera otros contratos en que la prestación en especie o en una cosa determinada pueda traducirse en un valor en metálico («Segregaciones, agrupaciones de fincas y declaraciones de obra nueva ante el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados», *Crónica Tributaria*, núm. 3, 1972, págs. 204 y 205).

²⁶⁰ MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, págs. 522 y 523.

En suma, juzgamos que las operaciones citadas –distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria y resto de operaciones inmobiliarias apuntadas anteriormente– no revelan capacidad económica alguna, gravándose exclusivamente por su solemnidad y con manifiesta ausencia de exteriorización de riqueza alguna que pueda justificar la imposición ²⁶¹. A este respecto, el TS ha señalado, en su Sentencia de 18 de febrero de 2002 ²⁶², que «el devengo del IAJD exigía un aumento, disminución, desplazamiento o modificación de un patrimonio, que fuera traducible en una cantidad que entrañase, precisamente, una cifra cognoscible y tasable». En los supuestos de distribución y redistribución –sea necesaria o voluntaria– se constata una manifiesta ausencia de desplazamiento patrimonial y de manifestación y obtención de riqueza, e, incluso, no podemos indicar supuesto alguno de modificación patrimonial, dado que los mismos se derivan, en todo caso, de los supuestos de división de propiedad horizontal, segregación, agrupación, etc. De esta forma, una distribución de la responsabilidad hipotecaria en sí misma no implica manifestación alguna de capacidad económica, dado que no supone en ningún caso incremento de la responsabilidad hipotecaria. Respecto al requisito de la valuabilidad, que frecuentemente ha sido conectado con la capacidad económica, creemos que nos encontramos ante un supuesto diferente a los de cambio de denominación de acciones –del portador a nominativas– y de corrección de cuotas de participación, dado que como ya hemos indicado en los casos de responsabilidad hipotecaria sí que se da, a nuestro juicio, el requisito de la cosa valuable ²⁶³. Sin embargo, esto no es suficiente para entrever una manifestación de capacidad económica, ya que no juzgamos que la manida especial protección pueda considerarse un índice de capacidad económica. Además, cabe subrayar que ésta no es brindada por el documento público sino únicamente por la inscripción en el Registro de la Propiedad, sin perjuicio de que en la mayoría de los casos sólo tengan acceso los documentos públicos y, entre ellos, los notariales.

No obstante, podría pensarse que la cuota variable del IAJD cumple una finalidad extrafiscal que pueda justificar la existencia del tributo. En este sentido, el TS ha señalado que los tributos con fines no fiscales son «instrumentos de la actividad administrativa de fomento, con un contenido económico y signo negativo, para evitar o al menos obstaculizar indirecta o sesgadamente, sin el uso de la coacción, determinadas conductas no convenientes o inadecuadas respecto al interés general, y en tal sentido actúan como factores de disuasión» ²⁶⁴. En consecuencia, juzgamos que debe desecharse como citada finalidad la especial protección que brinda el ordenamiento al titular registral, dado que la misma únicamente se origina por la efectiva inscripción en el Registro de la Propiedad. A mayor abundamiento, consideramos que la citada protección ya ha originado la obligación de pago de la cuota fija del IAJD así como de los aranceles de Notario y Registrador correspondientes ²⁶⁵. En esta línea, algunos autores no sólo han rechazado la citada finalidad extrafiscal sino que han afirmado que «prácticamente todos los gravámenes de esta clase producen efectos negativos desde el

²⁶¹ Vid. la STSJ de Castilla-La Mancha de 22 de enero de 2002 (JT 2002/460). FALCÓN Y TELLÁ, R.: «La distribución de la responsabilidad hipotecaria en documento privado: una alternativa legal para eludir un gravamen improcedente», *Quincena Fiscal*, núm. 16, 2004, págs. 3 y ss.

²⁶² Ref. Aranzadi RJ 2002/1354.

²⁶³ RUBIO PILARTE, I.: «Tributación por el concepto de Actos Jurídicos Documentados de las distribuciones hipotecarias», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 2, 2004, págs. 13 y ss.

²⁶⁴ Vid. las SSTs de 19 de septiembre de 1988 (ref. Aranzadi RJ 1988/7194) y de 2 de marzo de 1996 (ref. Aranzadi RJ 1996/2088).

²⁶⁵ IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «La cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados desde una interpretación principista», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 186, 1998, pág. 89.

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»²⁶⁶ e, incluso, que provocan «graves distorsiones en la circulación de bienes y en los mercados de capitales»²⁶⁷, abogando por su supresión. Abundando en la idea del carácter extrafiscal de este impuesto, algunos autores han apuntado que el mismo cumpliría una función de control, si bien esta afirmación puede ser cierta respecto a la modalidad de TPO pierde peso en cuanto a la modalidad de AJD dado que la capacidad económica gravada no implica gasto, patrimonio o renta del que no se tenga o se vaya a tener constancia mediante tributos ya existentes.

En consecuencia, y tal y como han indicado algunos autores, este gravamen puede, además de vulnerar el principio de capacidad económica, ser contrario a otros fines constitucionales al entorpecer el tráfico jurídico²⁶⁸ y obligar al constructor a repercutir vía precio el coste fiscal de todas estas operaciones inmobiliarias sujetas a AJD o a evitar la utilización del documento público. En este último caso, podría pensarse que las partes están perdiendo la fuerza ejecutiva de los instrumentos jurídico-públicos en que se documentan estos negocios jurídicos inmobiliarios²⁶⁹; argumento que decae desde el momento en que se admite la inscripción en el Registro de documentos privados²⁷⁰. Por este motivo y como intentaremos demostrar, esta construcción de la protección de la seguridad jurídica se desmorona por completo desde el momento en que el documento privado puede acceder a las mismas garantías sin ser sometido a tributación. Razón por la cual creemos que se produce una vulneración de los principios de capacidad económica y de igualdad ex artículo 31.1 de nuestra Constitución, dado que la misma manifestación de capacidad económica conlleva tratamientos tributarios diferenciados en virtud del tipo de documento –público o privado– sin que exista una justificación objetiva y razonable. En este sentido, y tal y como ha señalado el TC, «la igualdad ante la ley –ante la Ley Tributaria, en ese caso– resulta, pues, indisociable de los principios (generalidad, capacidad, justicia y progresividad, en lo que ahora importa) que se enuncian en el último precepto constitucional citado. En la misma línea, hemos destacado que «la igualdad que se reclama en el artículo 31 de la CE va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad»²⁷¹.

²⁶⁶ NEUMARK, F.: *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

²⁶⁷ PALAO TABOADA, C.: «El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados a examen», *Revista Jurídica del Notariado*, núm. 4, 1992, págs. 171 y ss.

²⁶⁸ TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: ¿Unidad de tributo o impuestos distintos?», en la obra colectiva *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983, pág. 57.

²⁶⁹ Véase nota anterior.

²⁷⁰ No obstante, algunas entidades financieras se muestran reacias a la instrumentación mediante documento privado de la distribución de la responsabilidad hipotecaria por considerar que esta opción puede conllevar problemas en materia de ejecución hipotecaria. En particular, señalan que el artículo 681 de la Ley de Enjuiciamiento Civil exige que el precio en el que los interesados tasan la finca hipotecada figure en la «escritura de constitución». Sin embargo, nosotros juzgamos que dicho precepto debe ser interpretado en el sentido de que para proceder a la ejecución hipotecaria es necesario que se haya fijado convencionalmente el valor de tasación del bien y que éste figure en la inscripción. Obviamente para ello será necesario que dicho valor se establezca en el título constitutivo, pero no hay ningún obstáculo para que aparezca privado que subsana o complementa el citado título.

²⁷¹ Vid. la STC 134/1996, de 22 de julio.

En este orden de ideas y siguiendo la doctrina del TC ²⁷², cabe señalar que si bien el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración de los diferentes tributos que integran nuestro sistema tributario, en ocasiones, las soluciones arbitradas no siempre son las más correctas técnicamente. A mayor abundamiento, podemos señalar que, incluso, pueden sobrepasar los citados márgenes de libertad que se derivan de los principios en materia tributaria contenidos en el artículo 31.1 de nuestra Constitución. Es doctrina reiterada del TC que la igualdad ante o en la ley impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación ²⁷³. Por último, cabe recordar que la recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula también a los poderes públicos ²⁷⁴ que están obligados, en principio, a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación. Se trata, a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional –el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas– que implica una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre ²⁷⁵.

En el caso de la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria y realizando un paralelismo con la doctrina del TC, la no aplicación del IAJD a los documentos privados y, por lo tanto, el diferente régimen tributario de unas y otras formalizaciones, no puede explicarse de modo alguno puesto que una y otra recogen las mismas realidades y comportan las mismas garantías, sin beneficio alguno adicional más que el ahorro fiscal. En definitiva, al mismo supuesto de hecho en función de la formalización le corresponde pues diferente régimen jurídico fiscal ²⁷⁶. *A fortiori* y siguiendo el planteamiento de la STC 46/2000, esta configuración técnica conduce, no en un caso aislado, sino en una generalidad indeterminada, a un resultado pernicioso, vulnerándose el principio de igualdad tributaria en términos de capacidad económica reconocido constitucionalmente en el artículo 31.1 de la CE. No obstante, el TC ha señalado que «hay que hacer notar, además, que los alegatos de discriminación se apoyan en circunstancias ajenas a las normas; es decir, la discriminación nace, no de lo que la norma dice, sino del hecho de no contener previsiones específicas, por lo que tan sólo podría corregirse si ella misma incorporara previsiones que hoy no contiene. Como quiera, no obstante, que sólo cuando la Constitución impone al legislador la necesidad de dictar normas de desarrollo constitucional y éste no lo hace le es exigible un tal pronunciamiento, no parece que quepa admitir que la inconstitucionalidad pueda fundarse en la omisión de previsiones en la norma» ²⁷⁷. En definitiva, juzgamos que los principios de generalidad, capacidad económica e igualdad no se

²⁷² Vid. los Fundamentos Jurídicos 6 y 7 de la STC 46/2000, de 17 de febrero.

²⁷³ Vid. las SSTC 3/1983, 6/1984, 209/1988, 76/1990, 214/1994, 9/1995, 164/1995, 134/1996, 117/1998, 46/1999.

²⁷⁴ STC 76/1990, de 26 de abril (FJ 3).

²⁷⁵ SSTC 27/1981, de 20 de julio (FJ 4), 150/1990, de 4 de octubre (FJ 9), 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 4) y 233/1999, de 16 de diciembre (FJ 14).

²⁷⁶ STC 194/2000, de 19 de julio.

²⁷⁷ Véase nota anterior.

respetan al no preverse el mismo tratamiento para las diferentes posibilidades de documentación de la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria y excluirse de gravamen la misma en el caso de utilización de instancia privada.

En este orden de ideas, se plantea la problemática de la sujeción al AJD de los documentos privados, incluso en aquellas ocasiones en que se produce su acceso al registro. En estos casos, cabe afirmar la no sujeción de estos documentos a AJD, dado que no se realiza el hecho imponible del impuesto, al no tratarse de documentos notariales (primeras copias de escrituras y actas notariales). Hasta la fecha, la Hacienda Pública siempre ha luchado contra el fraude, conseguido a través de las formalizaciones en documento privado, destacando, entre otras medidas, la «negación de eficacia a los documentos privados en tanto no se liquide el impuesto, de ahí la obligación exigida a todos los Tribunales, Oficinas, Registros Públicos, etc., de no reconocer efecto alguno, ni dar curso a las demandas, acciones, peticiones, etc. en tanto que no se pague el impuesto»²⁷⁸. Paradójicamente, en este caso el documento privado resulta favorecido frente a las escrituras públicas beneficiándose de las mismas garantías registrales que los citados documentos notariales, pese a la opacidad y falta de fehaciencia de los primeros²⁷⁹ frente a aquéllas. De esta forma y en determinados supuestos concretos como es el que nos ocupa, debemos descartar que el hecho de no formalizarlo en escritura pública conlleve un perjuicio para el interesado ante la imposibilidad de inscribirlo en el Registro público oportuno, tal y como sucede en la modalidad de TPO.

Empero, en ocasiones, es la propia normativa registral la que permite el acceso al Registro de documentos privados, sin relevancia en la modalidad de TPO²⁸⁰ pero sí en la de AJD, dando al traste con la teoría de la especial protección sustentada para fundamentar la adecuación a derecho de la cuota variable. En este caso, no puede justificarse el gravamen en la eficacia jurídica que puede conseguir con la documentación pública, dado que también mediante documento privado se alcanza idéntico resultado sin menoscabo de garantía alguna y con un considerable ahorro fiscal. En este último supuesto, cabe precisar que el acceso efectivo al Registro no está gravado por la cuota variable del IAJD, sino que, por el contrario, la inscripción registral de la distribución o redistribución de la responsabilidad hipotecaria determina el pago del arancel registral²⁸¹, sin que se devengue ni la cuota fija del IAJD ni el arancel notarial. Por esta razón, algunos autores han esgrimido que cuando se consiguiesen los resultados anhelados –inscripción– deberían someterse a gravamen –cuota variable del IAJD– todos los documentos, con independencia de su carácter público o privado²⁸². En

²⁷⁸ Vid. la STS de 29 de noviembre de 1995 (ref. Aranzadi 1995/9706). El problema generalmente planteado es el de la alegación de una prescripción adquirida torticeramente respecto a una transmisión patrimonial onerosa realizada en documento privado y que posteriormente se decide elevar a documento público, intentando eludir el ITPAJD aduciendo la prescripción del Impuesto. A estos efectos, nuestros Tribunales de Justicia han señalado que el cómputo del plazo para la prescripción se inicia desde la fecha de presentación del documento privado y no desde su otorgamiento.

²⁷⁹ 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, pág. 248.

²⁸⁰ Generalmente, porque en las TPO, el requisito de la escritura pública es ineludible para el acceso al Registro de la Propiedad.

²⁸¹ Vid. la nota 241 (pág. 71).

²⁸² Respecto al documento privado, 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, pág. 249.

cambio, la actual configuración del hecho imponible del IAJD únicamente considera que, a efectos tributarios, se produce la citada protección en caso de la documentación pública, lo que demostraría que no es el acto o contrato en sí objeto de gravamen, siendo necesaria además la documentación pública. En suma, un contrato privado que no se elevase a escritura pública por decisión de los contratantes y que fuese susceptible de inscripción en el Registro, no estaría sujeto al IAJD ²⁸³ por lo que mal podría argumentarse que el acto que contiene el contrato conforma el hecho imponible del impuesto, siendo, por el contrario, la combinación de los requisitos fijados en el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

A tenor de lo expuesto y en el concreto caso de la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria, juzgamos que en el hecho de la documentación pública o privada no puede localizarse el hecho indicativo de capacidad económica. Por tanto, si el objeto del tributo gira en torno al sistema de protección de la seguridad jurídica, debería gravarse el efectivo acceso al Registro prescindiendo del tipo de formalización escogida por el interesado, dado que cualquier otra opción es, a nuestro juicio, contraria a los más elementales principios de justicia tributaria. Y esto porque los contratos privados son opacos al control del Fisco frente a las escrituras públicas que son transparentes a dicho control ²⁸⁴. En definitiva, podemos concluir que, en la actualidad, se grava un acto por su solemnidad y no porque exteriorice capacidad económica alguna ²⁸⁵.

Por esta razón, juzgamos que, en todo caso, debería conformarse más que como un impuesto sobre el tráfico jurídico como un impuesto sobre la «registración», subordinado al efectivo acceso de cualquier tipo de documento al Registro. Esta configuración zanjaría cualquier problema de discriminación entre documento público y privado y, al menos, haría evidente el gravamen de esa especial protección jurídica de la que se beneficia el titular registral aun en ausencia de manifestación de capacidad económica. En la actualidad, la construcción vigente quedaría justificada si el principio de titulación pública no admitiera excepción alguna, afirmación que no se corresponde con nuestra legislación hipotecaria que admite el acceso a los Registros Públicos de documentos privados no sujetos al gravamen de cuota variable ²⁸⁶. Este planteamiento lo asemejaría a un impuesto sobre la «registración» y cuya existencia se fundamentaría, incluso, en ausencia de desplazamiento patrimonial. A este respecto, la doctrina ²⁸⁷ y algunos TSJ ²⁸⁸ han apuntado que, en este caso, la figura tributaria a emplear sería la tasa –tasa de registro– y que, en consecuencia, la deuda tributaria nunca podría superar el coste del servicio. Mediante el citado tributo se garantizaría públicamente el conjunto de seguridades jurídicas inherentes al derecho de propiedad. Empero, la doctrina ha señalado que este gravamen ya existe y que estos derechos de registros, a semejanza de los «droits d'enregis-

²⁸³ Vid. la contestación a Consulta núm. 1925/2002, de 11 de diciembre (ref. Aranzadi JUR 2003/48341).

²⁸⁴ IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «La cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados desde una interpretación principalista», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 186, 1998, pág. 97.

²⁸⁵ En el mismo sentido, CALVO ORTEGA, R.: «La tributación de la declaración de obra nueva», *Crónica Tributaria*, núm. 7, 1973, pág. 110.

²⁸⁶ Vid. nota 94 (pág. 44).

²⁸⁷ RUBIO PILARTE, I.: «Tributación por el concepto de Actos Jurídicos Documentados de las distribuciones hipotecarias», *Jurisprudencia Tributaria* núm. 2, 2004, págs. 13 y ss. Vid. asimismo la nota 68 (pág. 39).

²⁸⁸ Vid. la STSJ de Castilla-La Mancha de 22 de enero de 2002 (ref. Aranzadi JT 2002/460).

trement» franceses, no son otros que los aranceles de Notarios y Registradores ²⁸⁹. Ante tal posibilidad, la jurisprudencia ya ha destacado en reiteradas ocasiones que «la inscripción en los Registros Públicos otorga al titular registral un conjunto de garantías que el ordenamiento jurídico concede a determinados actos en razón de la forma notarial adoptada y que constituyen –dichas especiales garantías registrales– la finalidad del gravamen de AJD, sin que esa justificación lo convierta en una tasa ²⁹⁰ por la prestación de un servicio» ²⁹¹.

No obstante, y a pesar de todas las disquisiciones doctrinales expuestas, tras la STS de 24 de octubre de 2003 ²⁹² en casación de ley, la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria –derivada de la división de la propiedad horizontal– mediante escritura pública constituye un acto que cumple los requisitos fijados por el artículo 31.2 del TRLITPAJD y que, en cualquier caso, las diferentes oficinas liquidadoras y los Tribunales ²⁹³ deben someter a gravamen como negocio independiente, sin perjuicio de que no exista desplazamiento patrimonial ni manifestación de capacidad económica. A mayor abundamiento, cabe señalar que no es solución incluirlo en una misma escritura con otras operaciones por la aplicación del artículo 4 del citado texto legislativo. Por esta razón, y ante la ausencia de declaración de inconstitucionalidad por vulneración del artículo 31.1 de la CE y, en concreto, del principio de capacidad económica, planteamos como alternativa para sortear el citado gravamen –que juzgamos no ajustado al derecho– el empleo del documento privado para realizar distribuciones y redistribuciones de responsabilidad hipotecaria. Esta posibilidad será la que analizaremos en el epígrafe siguiente como supuesto de economía de opción para evitar tanto la cuota variable como la fija del IAJD.

6. LA DISTRIBUCIÓN Y REDISTRIBUCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD HIPOTECARIA MEDIANTE DOCUMENTO PRIVADO: UN SUPUESTO DE ECONOMÍA DE OPCIÓN

Como ya veremos, nuestro TC ha reconocido el derecho de los contribuyentes a planificar fiscalmente su actividad empresarial confiados en la legislación que se hallaba vigente ²⁹⁴. Sin embargo, a la hora de proyectar cualquier operación, cabe señalar que la libertad de los agentes económicos para lograr el mayor ahorro fiscal posible tiene el límite de determinadas figuras previstas por el ordenamiento para evitar transgresiones del deber de contribuir. Éstas son principalmente el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, la simulación y las infracciones directas de la norma. Por consiguiente, en el caso de que el contribuyente incurra en alguno de estos supuestos, el orde-

²⁸⁹ IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «La cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados desde una interpretación principalista», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 186, 1998, pág. 93.

²⁹⁰ Esta precisión adquiere relevancia, dado que, en el caso de configurarse como una tasa, su importe no podría superar el del coste del servicio, es decir, de la inscripción en el Registro de la Propiedad correspondiente.

²⁹¹ Vid. por todas la STS de 24 de octubre de 2003 [ref. Aranzadi (RJ 2003/7844)].

²⁹² Ref. Aranzadi RJ 2003/7844.

²⁹³ Vid. por todas, las SSTSJ de Castilla-La Mancha de 3 de marzo de 2004 (ref. Aranzadi JT 2004/665) y de 7 de abril de 2004 (ref. Aranzadi JT 2004/1021).

²⁹⁴ Vid. el Fundamento Jurídico 2 de la STC 137/1996, de 31 de octubre.

namiento reaccionará reconstruyendo la situación original con arreglo a derecho²⁹⁵ y liquidando correctamente el negocio u operación realizada. En caso contrario y dentro de la libertad de planificación fiscal de los ciudadanos, ordenamiento y Administración admitirán la citada operación y el tratamiento tributario dado a la misma, detectándose un supuesto de economía de opción. Generalmente, la localización de estos supuestos conlleva un conocimiento pormenorizado no sólo de todas y cada una de las posibilidades que ofrece el sistema tributario sino, en ocasiones, también de las interrelaciones del mismo con el ordenamiento jurídico privado. Éste es el caso de la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria mediante documento privado.

Llegados a este punto y a pesar de considerar que la tributación por AJD de las citadas operaciones no procede bien por vulnerar el principio de capacidad económica bien por constituir, en ocasiones, un supuesto de no sujeción al no erigirse la misma un negocio jurídico independiente, juzgamos que resulta, desde una postura totalmente pragmática y realista, más conveniente aprovechar otras oportunidades que nos brinda el ordenamiento para sortear el citado gravamen más allá de su impugnación en la vía económico-administrativa y, seguramente, también en la jurisdicción contencioso-administrativa o, incluso, ante el TC. A raíz de la RDGRN de 7 de enero de 2004 y, en particular, de la posibilidad de inscribir en documento privado la distribución o redistribución de la responsabilidad hipotecaria en el Registro de la Propiedad, podemos prescindir del documento notarial para realizar tal operación, revelándose un interesante supuesto de economía de opción. Ante esta contingencia y la ausencia de la citada formalización documental, no realizaríamos el hecho imponible del IAJD²⁹⁶ al no poder equipararse el documento privado a ninguno de los documentos –notariales, administrativos o mercantiles– que dan lugar al citado gravamen, sin perjuicio de que el mismo sea inscribible. En suma, el citado gravamen –en ambas modalidades– se eludiría al no realizarse el hecho imponible previsto en el artículo 27 del TRLITPAJD, sin que por ello renunciemos a la inscripción en el Registro de la Propiedad de las operaciones de distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria y todas las garantías que aquella conlleva.

Como hemos señalado, la citada RDGRN trae causa en una distribución de responsabilidad hipotecaria mediante contrato privado entre la entidad bancaria y la empresa constructora, una vez declarada la obra nueva y realizada la división horizontal en escritura pública. En concreto, obedece a la presentación del citado documento privado, en que constaba la legitimación notarial de las firmas, en el Registro de la Propiedad de Sevilla. Los términos de la controversia entre el Registrador y la empresa constructora se centran en la interpretación del artículo 216 del RH que establece que las partes interesadas podrán acordar la distribución de la responsabilidad bien en el mismo título inscribible o en otro documento público, bien en solicitud dirigida al Registrador firmada o ratificada ante él, o cuyas firmas estén legitimadas. En suma, el problema radica en determinar el carácter absoluto o relativo del principio de titulación o documentación pública y, por tanto, en la admisibilidad de excepciones en que el documento privado sea título válido y suficiente para la inscripción registral de distribuciones y redistribuciones de la responsabilidad hipotecaria, más allá de meros supuestos subsanatorios.

²⁹⁵ ROLDÁN PÉREZ, D.R.: «Fraude de ley, negocios indirectos y economías de opción», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 48, 2000, pág. 82.

²⁹⁶ Vid. la ya mencionada contestación a Consulta núm. 1925/2002, de 11 de diciembre (ref. Aranzadi JUR 2003/48341).

Frente a la inicial nota de denegación del Registrador al empleo del documento o instancia privada ²⁹⁷, la DGRN revocó la citada nota señalando que la distribución de la responsabilidad hipotecaria puede inscribirse en virtud de documento privado ratificado ante el Registrador en virtud del artículo 216 del RH ²⁹⁸ e, incluso, añade que «sin que a tal conclusión pueda objetarse el que algunas de las fincas resultantes queden libres de toda responsabilidad, pues, no se ve por qué ha de ser distinto el tratamiento en las hipótesis de reducción parcial y en las de reducción total cuando, en definitiva, lo relevante es que la suma de las responsabilidades a que quedan afectas las distintas fincas resultantes sea igual a la de la originaria finca matriz» ²⁹⁹. En definitiva, la RDGRN confirma la posibilidad de inscripción registral la distribución de la responsabilidad hipotecaria sobre la base de documento privado con legitimación notarial de las firmas. A mayor abundamiento, parece señalar que incluso es posible la exoneración parcial de responsabilidad, siempre y cuando la suma de responsabilidades a que quedan afectas las distintas fincas resultantes como consecuencia de la distribución o redistribución sea igual a la de la originaria finca matriz.

Por tanto, y como ya hemos apuntado, la citada Resolución nos brinda un manifiesto supuesto de economía de opción, en el que la elección del tipo de documento para formalizar las operaciones de distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria puede conllevar un considerable ahorro al eludirse la realización del hecho imponible del IAJD, sin además perder, como ya indicábamos, ninguna de las garantías registrales ni transgredir disposición tributaria alguna. A estos efectos, es interesante uno de los argumentos realizados por el Registrador, constatando que la documentación privada del citado negocio de distribución de la responsabilidad hipotecaria frente al empleo de escritura pública conlleva la obtención de las mismas garantías registrales, mediante un medio no gravado por el IAJD y plenamente admitido por el Derecho e, incluso, por la propia Administración tributaria. A pesar de la veracidad de esta afirmación, juzgamos que no corresponde al Registrador realizar apreciación alguna, debiéndose limitar como ya hemos apuntado a comprobar si el documento presentado contiene nota firmada por el liquidador del impuesto que acredite el pago, no sujeción, prescripción o exención de la operación presentada, no pudiendo suspender la inscripción so pretexto de error o deficiencia de la liquidación practicada y sin perjuicio de que

²⁹⁷ El argumento principal es que el citado contrato privado no era documento formal idóneo para realizar la distribución de la responsabilidad hipotecaria, siendo necesario el otorgamiento de escritura pública. Además, curiosamente añade, entre diferentes defectos subsanables, la falta de presentación del documento a liquidación del ITPAJD, para su pago o declaración de exención o no sujeción, a fin de prevenir que esta operación pueda escapar al citado gravamen.

²⁹⁸ La empresa constructora rebatía en el correspondiente recurso gubernativo la argumentación del Registrador amparándose en una distinta interpretación del artículo 216 del RH que permitiría la inscripción de la distribución de la responsabilidad hipotecaria mediante documento privado. En particular, afirma que el citado precepto introduce una de las diversas excepciones al principio de documentación pública que se contienen en la legislación hipotecaria –ley y reglamento– y que permiten el acceso al Registro de documentos privados. Abundando en esta línea, justifica la citada interpretación basándose en los criterios generales de interpretación contenidos en el artículo 3.1 del CC. De esta forma, señala que, atendiendo a la interpretación gramatical, sistemática y doctrinal, procede su inscripción, dado que el documento privado con la legitimación notarial de las firmas reúne todas las condiciones de autenticidad exigidas por la legislación hipotecaria requiere para acceder al Registro y garantizar la seguridad en el tráfico jurídico a pesar de no ser un documento público. A mayor abundamiento, cabe señalar que, tal y como afirma la recurrente, el principio de fe pública registral no queda desvirtuado por el hecho de que, excepcionalmente, algunos asientos registrales se practiquen sobre la base de simples documentos privados, dado que son las propias disposiciones legales las que les atribuyen eficacia registral.

²⁹⁹ Fundamento único de la RDGRN de 7 de enero de 2004 (Ref. Aranzadi RJ 2004/4881).

pueda ponerlo en conocimiento de la Delegación de Hacienda respectiva ³⁰⁰. En todo caso, corresponde a la Administración tributaria enjuiciar el ajuste a derecho de este supuesto de economía de opción, cuestión que está resuelta tras la contestación a consulta núm. 1925/2002, de 11 de diciembre, realizada por la DGT ³⁰¹ señalando la no sujeción derivada del empleo de documento privado. A mayor abundamiento, juzgamos que el citado juicio de valor y, en concreto, la eliminación de esta indeseada economía de opción correspondería exclusivamente al legislador; opción que conllevaría en todo caso la modificación radical del impuesto para someter a gravamen también los documentos privados, con el consiguiente riesgo de aproximarlos a la figura de la tasa.

Llegados a este punto, cabría pensar que existe la posibilidad de toparnos con la resistencia de los Registradores. Sin embargo y como ya hemos apuntado, el artículo 327 de la LH establece que, una vez se publique en el Boletín Oficial del Estado la resolución expresa por la que se estime el recurso, ésta tendrá carácter vinculante para todos los Registros mientras no se anule por los Tribunales. En consecuencia, ningún Registrador podrá denegar la inscripción del documento privado en cuya virtud se distribuya o redistribuya la responsabilidad hipotecaria, sea ésta necesaria *ab initio* o voluntaria y posterior a la constitución de la hipoteca. Razón por la cual se despeja cualquier duda sobre la viabilidad de esta economía de opción, dado que no vislumbramos ninguna otra causa que pueda entorpecer su consecución que no sea la anulación por los Tribunales.

A renglón seguido, pretendemos contrastar la adecuación al ordenamiento tributario del empleo del documento privado a efectos de la formalización de las citadas operaciones relativas a la responsabilidad hipotecaria. En este orden de ideas y a efectos de diferenciar la economía de opción de otras figuras contrarias al ordenamiento, cabe señalar que el citado término fue acuñado por LARRAZ para distinguirlo de la figura del fraude de ley (actualmente, sustituida por el conflicto en aplicación de la norma) ³⁰², señalando que la primera no atenta contra el espíritu de ninguna norma frente a la segunda que sí lo hace. De esta forma, la economía de opción supone que, ante diversas opciones, los ciudadanos escogen aquellas de mayor ahorro por estar fiscalmente mejor tratadas, sin que se produzcan deformaciones anómalas del negocio jurídico ni se viole el espíritu de la ley ³⁰³. A este respecto algunos autores han señalado que no era necesaria que dicha posibilidad de actuar en función de los costes tributarios de las operaciones o negocios jurídicos fuese designada con un término especial ³⁰⁴.

³⁰⁰ Vid. la nota 184 (pág. 62).

³⁰¹ Ref. Aranzadi JUR 2003/48341.

³⁰² Estas dos figuras presentarían como característica común la coincidencia entre lo formalizado y la realidad así como en no contrariar la letra legal y en procurar un ahorro tributario. PALAO TABOADA ha definido: «en el ámbito tributario, el fraude de ley supone que un determinado resultado económico, que realizado a través de los medios jurídicos considerados como normales produce el nacimiento de una deuda tributaria, se consigue indirectamente a través de otros medios jurídicos que natural y primeramente tienden al logro de fines diversos y que no están gravados o están en una medida más reducida» («El fraude de ley en el Derecho Tributario», *RDFHP*, núm. 63, 1966, pág. 679). En el artículo 24 de la antigua LGT se fijaban como requisitos el propósito de eludir el tributo, que se usen normas dictadas con distinta finalidad y que se obtenga un resultado equivalente.

³⁰³ LARRAZ, J.: *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1952, págs. 61 a 63.

³⁰⁴ PALAO TABOADA, C.: «El fraude de ley en el Derecho Tributario», *RDFHP*, núm. 63, 1966, pág. 679.

Este planteamiento ha sido reconocido por nuestros Jueces y Tribunales e, incluso, por nuestro TC, *ex* Sentencias 173/1996, de 31 de octubre, y 182/1997, de 28 de octubre, que han reconocido el derecho de los ciudadanos a planificar su actividad empresarial de acuerdo con la legislación vigente; añadiendo la STC 214/1994, de 14 de julio, que «la ley configura un marco dentro del cual el sujeto pasivo puede ordenar razonablemente sus relaciones económicas con terceros, ya que una gestión prudente de su patrimonio» es la que permite el logro de la economía de opción. En este orden de ideas, la doctrina ha señalado que «la opción, pues, por un negocio, acto, contrato operación económica válido, lícito y real es jurídicamente intachable, aunque se haya elegido, en comparación con otros, por su resultado equivalente y su menor o nula carga fiscal»³⁰⁵. A mayor abundamiento, PONT CLEMENTE ha señalado que «actuar de esta forma, lejos de constituir una aberración, es un síntoma de racionalidad económica»³⁰⁶. Ante la disyuntiva del tipo de documentación a adoptar, los agentes económicos deciden no realizar el hecho imponible del IAJD al formalizar la distribución o redistribución de la responsabilidad hipotecaria mediante documento privado³⁰⁷, obteniendo las mismas garantías que si hubiesen empleado la escritura notarial. Así, GARCÍA NOVOA ha afirmado que «el derecho a la planificación fiscal no es nada más que la consecuencia del ejercicio de la libertad económica por parte del ciudadano. El ciudadano tiene derecho a ejercer esa libertad por medio de la libertad de contratación, y de acudir a los negocios que estime oportunos sin que la motivación fiscal deba considerarse relevante»³⁰⁸.

A renglón seguido, una vez justificada la legitimidad de este comportamiento, vamos a trasladar este planteamiento teórico al supuesto que nos ocupa con el propósito de descartar la aplicación de otras figuras limítrofes contrarias al deber de contribuir. Como es sabido, en el mundo del derecho, para obtener un determinado resultado, los agentes económicos deben operar bien sobre los hechos bien sobre las normas. En este último caso, las posibilidades se limitan a defender una interpretación del precepto en cuestión que sea aceptada por la Administración o, en última instancia, por nuestros Jueces y Tribunales. En cambio, en el primer caso las opciones que se barajan son la ocultación de los negocios o actos jurídicos, la presentación de unos actos o negocios distintos a los realizados (simulación) o el cambio del acto o negocio forzando la aplicación de otros diferentes a efectos de no utilizar los corrientes para evitar un tratamiento tributario más gravoso (conflicto en aplicación de la norma tributaria o antiguo fraude de ley).

En la distribución mediante documento privado, debemos descartar las figuras de la ocultación y la simulación³⁰⁹, dado que nos encontramos ante un negocio jurídico válido, real y lícito. En

³⁰⁵ FERREIRO LAPATZA, J.J.: «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2001, págs. 9 y ss.

³⁰⁶ «La economía de opción», *Documentos de estudios de la AEDAF*, núm. 6, 2002, pág. 1.

³⁰⁷ FALCÓN Y TELLA ha señalado que no cabe dar un tratamiento tributario distinto en función de meras conjeturas sobre si quien no ha realizado el hecho imponible, lo habría realizado o no de no existir el gravamen («El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 31, 1995, pág. 64).

³⁰⁸ «El derecho del contribuyente a la tipicidad», *ILADT* (disponible en www.iladt.org). Además, añade que «el derecho a la planificación fiscal lícita significa derecho a aprovechar las economías de opción que se deriven del ordenamiento tributario, incluso las implícitas, que son las que habrá que presumir cuando la ley no grave expresamente un supuesto que, hay que deducir, podría haber gravado».

³⁰⁹ El artículo 16 de la nueva LGT establece que «1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

concreto, en ningún momento se constata divergencia alguna entre la voluntad interna de los sujetos y la voluntad declarada por ellos, coincidiendo, por el contrario, en todo momento, al desear y realizar efectivamente la distribución o redistribución de la responsabilidad hipotecaria. A mayor abundamiento y a efectos de descartar también la ocultación, cabe señalar que la citada operación, formalizada en documento privado, sólo producirá efectos si se presenta al Registro de la Propiedad correspondiente a efectos de obtener su inscripción adjuntando documento en el que se señale su no sujeción, tal y como exige el artículo 54 del TRLITPAJD. La ocultación del hecho imponible mediante documento privado, más corriente en el ámbito de las TPO, no se da en los casos de inscripción registral de dicho documento.

Por último, vamos a encuadrar la utilización del documento privado para los negocios de distribución y redistribución en el ámbito de la economía de opción para desechar categóricamente la apreciación de un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En el caso que nos ocupa, podemos apreciar como la RDGRN citada, mediante la doctrina fijada, confirma dos opciones documentales —pública y privada— para inscribir en el Registro de la Propiedad con las mismas garantías negocios de distribución y redistribución de responsabilidad hipotecaria. Generalmente, el ordenamiento no suele prever, para un mismo efecto jurídico, tratamientos fiscales diferentes entre los que se pueda optar y, en mayor medida, son raros los supuestos en que un hecho revelador de capacidad económica no se halla tipificado ³¹⁰. Sin embargo, en el caso que nos ocupa se dan ambos fenómenos, dado que su documentación pública o privada determina tratamientos diversos, al no gravarse el documento privado aunque reúna los restantes requisitos y se beneficie de las mismas garantías.

A diferencia del conflicto en la aplicación de la norma tributaria ³¹¹ (figura que sustituye al fraude de ley), aquí no es necesario variar la realidad cambiando el negocio, dado que es el propio ordenamiento, tras la RDGRN, el que permite, sin ningún género de dudas, utilizar ambas modalidades de documentación sin que varíen los efectos registrales. En esta línea, la elusión del gravamen

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente».

³¹⁰ HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA, J.M.: «La conformación artificiosa de la realidad en el ámbito tributario: ¿por qué lo llamamos conflicto cuando queremos decir fraude», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 593, 2003, págs. 1 y ss.

³¹¹ El artículo 15 de la nueva LGT establece que «1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones».

por la no realización del hecho imponible no se deriva de la realización de actos o negocios notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, dado que se produce una efectiva distribución o redistribución de la responsabilidad hipotecaria. A mayor abundamiento, cabe descartar que de su utilización no resultan efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios, siendo aquí la instancia privada empleada totalmente adecuada para obtener el fin económico perseguido.

En conclusión, la formalización privada no puede merecer reproche alguno por la economía de opción que se genera frente a la escritura pública. De este modo, no sólo se obtiene un considerable ahorro tributario por la elusión legal de la modalidad de cuota variable sino también de la modalidad de cuota fija así como de los correspondientes aranceles notariales. En definitiva, se produce un resultado equivalente en materia de garantías registrales pero con consecuencias fiscales sustancialmente diferentes al eludirse legalmente el pago del impuesto y aranceles citados, sin que las ventajas tributarias de esta opción no revelen ninguna intención contraria a derecho ³¹². Por el contrario, se obtiene un tratamiento fiscal más ventajoso, beneficiándose de la normativa vigente, aplicándola e interpretándola en función de la verdadera naturaleza jurídica del hecho imponible y con total respeto a los principios constitucionales tributarios. En este sentido, y tal y como ha afirmado el legislador, las normas tributarias no pueden suponer ninguna limitación a la libertad de actuación de los individuos para adoptar sus decisiones teniendo en cuenta sus consecuencias tributarias ³¹³.

Por tanto, la utilización del documento privado a efectos de formalizar la distribución o redistribución de la responsabilidad hipotecaria constituye la elección menos gravosa entre las distintas opciones lícitas –prevista por el art. 216 del RH– sin que la forma adoptada sea anómala en relación con el fin perseguido. En concreto, no se realiza ningún acto tendente a eludir el impuesto, sino que, por razones fiscales, se elige un determinado modo de formalización en lugar de otro, apostando por una conducta legítima que determina la no realización del hecho imponible. De esta forma, se evita, con plena adecuación a la legalidad vigente, el devengo de la cuota gradual del IAJD, sin que se produzca violentación alguna ni del espíritu ni de la finalidad tanto de la norma reguladora del citado impuesto como de la normativa hipotecaria. Como señala PÉREZ ROYO «podríamos decir que en la economía de opción o elección de vía fiscal más ventajosa, no existe ninguna anomalía en la causa, sino que la consideración fiscal influye sólo en los motivos (jurídicamente irrelevantes) del negocio; se elige tal tipo negocial con preferencia a otro por la sola razón de que es más ventajoso fiscalmente» ³¹⁴.

Llegados a este punto, debemos señalar que esta economía de opción es consecuencia directa de la actual configuración del hecho imponible del IAJD e íntimamente relacionada con las excepciones al principio de titulación pública previstas por la legislación hipotecaria. El componente histórico que ha justificado el mantenimiento de este tributo hasta la fecha es la causa de esta economía

³¹² FERREIRO LAPATZA, J.J.: «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2001, págs. 9 y ss.

³¹³ Vid. la Exposición de Motivos de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación de la LGT.

³¹⁴ *Derecho financiero y tributario*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, págs. 105 y ss.

de opción indeseada cuya corrección únicamente corresponde al legislador, sin que puedan pretender enmendarla ni Administración ni Jueces y Tribunales. En definitiva, podemos afirmar que «el legislador tiene la facultad de tipificar el hecho imponible con la amplitud que desee con el fin de evitar las posibilidades del contribuyente de acogerse a negocios no gravados, a través de los hechos imponibles subrogatorios, pero cuando no lo hace y quedan hechos sin tipificar se está ante una economía de opción implícita»³¹⁵. Así, podría pensarse que el legislador hubiera querido gravar igualmente el hecho «equivalente» realizado y que hoy por hoy no está gravado y si no lo ha hecho es porque quizás no ha podido o simplemente no ha querido³¹⁶. En el caso concreto que nos ocupa y tal y como hemos apuntado, juzgamos que esta imposibilidad deriva del objeto de gravamen, defendido a ultranza por legislador y Tribunales, consistente en la especial protección derivada de la documentación notarial de la citada operación y de la posibilidad de acceso al Registro público correspondiente, siendo ésta la única manifestación de capacidad económica que podía ser aducida para justificar este gravamen. Sin embargo, y como ya hemos defendido, juzgamos que la misma no puede ser considerada como una manifestación de riqueza susceptible de fundamentar la detracción patrimonial que ha constituido el objeto de este trabajo.

7. CONCLUSIONES

Tras las consideraciones expuestas, podemos resumir las ideas desarrolladas de la siguiente forma:

- a) En el caso de que se vayan a hipotecar varios bienes en garantía de una misma obligación, es necesario distribuir la responsabilidad hipotecaria entre las diversas fincas gravadas. La distribución debe realizarse en el título constitutivo de la hipoteca, pero si es omitida en dicho título, podrá hacerse bien en otro documento público bien en documento privado con los requisitos del artículo 216 del RH. En este caso, la distribución es necesaria y se realiza con posterioridad al otorgamiento del título constitutivo, ya sea en documento público o privado. Estos documentos tienen meramente carácter subsanatorio. Por esta razón, la distribución no se erige en negocio jurídico autónomo y, en consecuencia, no hay dos convenciones desde el punto de vista fiscal.
- b) En los casos de modificación de la relación jurídica hipotecaria como consecuencia de actos tales como la ampliación de préstamo, ampliación de hipoteca o liberación de la responsabilidad hipotecaria, si la hipoteca originariamente constituida afecta a varias fincas, las operaciones reseñadas obligarán a redistribuir la responsabilidad hipotecaria. La citada redistribución se erige en acto necesario, que deberá realizarse en el título modificativo de la relación jurídico-registral, dado que, en caso contrario, éste no será inscribible. No obs-

³¹⁵ PONT CLEMENTE, J.F.: «La economía de opción», *Documentos de estudios de la AEDAF*, núm. 6, 2002, pág. 1.

³¹⁶ En sentido similar, FALCÓN Y TELLA, R.: «El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 31, 1995, pág. 70.

tante, el defecto podrá subsanarse por el cauce formal del artículo 216 del RH: documento público o privado. En este caso, la redistribución, necesaria, tampoco constituye un negocio autónomo e independiente del título de modificación de la relación jurídico-real que la determina. En este caso tampoco cabe identificar a efectos fiscales dos convenciones.

Como supuesto excepcional, cabría destacar el de ampliación de hipoteca solidaria sobre el conjunto de pisos, locales y garajes derivados de la división horizontal de la finca inicialmente hipotecada, respecto de los cuales la distribución de la responsabilidad hipotecaria no se ha producido. En este caso, juzgamos que la distribución de la responsabilidad hipotecaria, simultánea o posterior a la ampliación del préstamo, constituye un negocio autónomo e independiente de la ampliación del préstamo y en ningún caso derivado de la misma, dado de su carácter voluntario, a semejanza del supuesto que describimos a continuación.

- c) En el caso de división de la finca hipotecada (al igual que en la segregación o división de la propiedad horizontal), los interesados en la relación jurídico-hipotecaria pueden optar entre mantener la hipoteca con carácter solidario sobre las diversas fincas resultantes o distribuir entre ellas la total responsabilidad hipotecaria. En este último caso, la distribución de la responsabilidad hipotecaria es meramente voluntaria, *ex* artículo 123 de la LH, y constituye un negocio autónomo frente a la división o segregación. En consecuencia, nos encontramos ante dos convenciones distintas sujetas al IAJD. No obstante, y a efectos de eludir este impuesto, la formalización de la distribución de la responsabilidad hipotecaria puede hacerse en documento privado, tal y como prevé el artículo 216 del RH y confirma la RDGRN de 17 de febrero de 2004. Como hemos demostrado, desde el punto de vista fiscal, estamos ante un supuesto de economía de opción.
- d) Un supuesto que merece especial atención es el siguiente: constituida inicialmente una hipoteca sobre una sola finca, posteriormente se procede a la división de la finca hipotecada y a la distribución de la responsabilidad hipotecaria entre las fincas resultantes. Una vez distribuida la hipoteca, se procede a la ampliación del préstamo hipotecario. A nuestro juicio y como hemos apuntado en las conclusiones anteriores, en este caso se realizan los siguientes hechos imposables: división de la finca hipotecada, distribución voluntaria de la responsabilidad hipotecaria y ampliación del préstamo hipotecario. Además, cabe localizar un supuesto de redistribución necesaria de responsabilidad hipotecaria derivada de la ampliación de hipoteca distribuida que no constituye un negocio autónomo respecto a la citada ampliación, y, por lo tanto, no sujeto.

En este mismo supuesto, la DGT igualmente considera que existen tres hechos imposables: división, distribución y ampliación. Asimismo, excluye el sometimiento a gravamen de la redistribución de la responsabilidad hipotecaria, si bien partiendo de un planteamiento distinto. En concreto, entiende que como consecuencia de la distribución voluntaria de la responsabilidad hipotecaria se ha producido la división de la hipoteca en tantas hipotecas como fincas resultaron de la división de la finca inicialmente hipotecada. Por esta razón, entiende que no se produce posteriormente la redistribución de la responsabilidad hipotecaria sino tantas ampliaciones de hipoteca como fincas existentes. Este planteamiento no puede ser

compartido puesto que como hemos visto con anterioridad la distribución de la responsabilidad hipotecaria no afecta a la unidad ni del crédito ni de la hipoteca; razón por la cual no puede entenderse automáticamente dividida. No obstante, convencionalmente las partes pueden atribuir ese efecto divisorio de la hipoteca a la distribución de la responsabilidad hipotecaria. En este último supuesto, sí que cabe entender que no existe redistribución de la responsabilidad hipotecaria, sino tantas ampliaciones como fincas hipotecadas.

Partiendo de este planteamiento jurídico-privado debemos inferir el tratamiento tributario que corresponde a la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria. En los supuestos de la letra a) y b), juzgamos que las citadas operaciones no están sujetas al IAJD por no concurrir el requisito de la autonomía e independencia del acto o contrato documentado que fija el artículo 31.2 del TRLITPAJD. En estos casos, estamos ante meros elementos ineludibles del negocio jurídico constitutivo o modificativo de la hipoteca que es el que estará, en su caso, sujeto a gravamen. En cambio, la distribución descrita en la letra c) constituye un negocio jurídico independiente respecto a los actos de división que, voluntariamente, llevan al propietario a distribuir la responsabilidad hipotecaria, razón por la cual deben quedar sujetos a gravamen.

Sin perjuicio de la validez de estas afirmaciones, en la actualidad el empleo de escritura pública para documentar las operaciones de distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria no es nada aconsejable. A partir de la RDGRN de 7 de enero de 2004 y a efectos de evitar controversias con la Administración tributaria postulamos el empleo del documento privado en cualquier caso.

Con independencia de todo lo señalado anteriormente y por las razones expuestas juzgamos que este gravamen es contrario al principio de capacidad económica, dado que no alcanzamos a localizar manifestación de riqueza alguna de la que realizar la detracción patrimonial. En este sentido, entendemos que la especial protección jurídica de la que se beneficia el titular registral no es indicativa de capacidad económica.

TRIBUTACIÓN	EL NUEVO REGLAMENTO GENERAL DE DESARROLLO DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA EN MATERIA DE REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA	Núm. 60/2005
-------------	--	-----------------



J. ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Extracto:

EN el presente trabajo se da cuenta de las novedades que supone la aprobación del Real Decreto 520 / 2005, de 13 de mayo, y de cada uno de los siete procedimientos que desarrolla en cumplimiento de las previsiones de la propia LGT: 1) Procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho; 2) Procedimiento de declaración de lesividad; 3) Procedimiento de revocación; 4) Procedimiento de rectificación de errores; 5) Procedimiento de devolución de ingresos indebidos; 6) Recurso de reposición; y 7) Reclamación económico-administrativa.

Sumario:

- I. Introducción. Las remisiones reglamentarias de la nueva Ley General Tributaria.

- II. Los aspectos más reseñables de la normativa reglamentaria.
 - II.1. Procedimientos especiales de revisión.
 - II.2. El recurso de reposición.
 - II.3. La reclamación económico-administrativa.
 - II.4. Reembolso del coste de las garantías.

I. INTRODUCCIÓN. LAS REMISIONES REGLAMENTARIAS DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

El pasado 27 de mayo veía la luz, a través de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, el Real Decreto 520/2005, del 13 del mismo mes. Se trata del segundo cuerpo normativo (tras la promulgación del Reglamento del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por RD 2063/2004, de 15 de octubre) encargado de desarrollar las previsiones contenidas en la Ley General Tributaria (LGT) atinentes a la materia revisora y a los que seguirán otros dos en materias tan relevantes como la recaudación y la gestión e inspección.

Su entrada en vigor (de conformidad con su disp. final única) se produjo el 27 de junio, salvo en lo atinente a las competencias de los órganos del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) respecto a las reclamaciones pendientes (disp. trans. única), cuya vigencia principió el día siguiente al de la misma publicación del reglamento, es decir, el 28 de mayo último ¹.

La aprobación de este reglamento supone la derogación de otras tantas disposiciones reglamentarias que, sin embargo, seguirán siendo de aplicación (ultraactividad) para los procedimientos que se iniciaron antes de la entrada en vigor de la nueva LGT. Tales disposiciones son las siguientes: a) El Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamentaba el recurso de reposición previo al económico-administrativo; b) El Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regulaba el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, excepto los artículos 8, 9, 10, 11, 13, 14, la disposición adicional tercera y el apartado 3 de la disposición adicional quinta; c) El Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprobaba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA); d) El Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, por el que se desarrollaba parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en lo relativo al reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias y al régimen de actuaciones de la inspección de los tributos y se adaptaba a las previsiones de dicha ley el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

¹ En tal sentido, la citada disposición transitoria única dispone expresamente: «A los efectos previstos en la disposición transitoria quinta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en tanto deba continuar aplicándose el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, a las reclamaciones o recursos interpuestos con anterioridad al 1 de julio de 2004, las competencias atribuidas en éste a los vocales del TEAC pasarán a ser ejercidas por el Secretario del citado Tribunal, excepto las previstas en los párrafos c) y d) del apartado 1 y en el apartado 2 del artículo 14 del citado reglamento, en su artículo 21 y, en general, las funciones de asistencia y votación en las Salas y en el Pleno del Tribunal, que continuarán siendo ejercidas por los vocales».

En realidad, la derogación formal de las disposiciones colacionadas con anterioridad no implica que el nuevo reglamento haga tabla rasa respecto de la normativa que deroga, toda vez que la propia LGT incorporó buena parte de aquélla, elevando a rango legal lo que con anterioridad eran simplemente previsiones reglamentarias. Esto último explica en buena medida la discreta extensión del reglamento (tan sólo 79 artículos) frente a la de sus predecesores (el RD 391/1996, ocupándose únicamente de las reclamaciones económico-administrativas tenía más de 125 artículos), así como su naturaleza eminentemente procedimental.

Con todo, las habilitaciones o llamadas específicas de la LGT al nuevo reglamento para completar el desarrollo de determinados aspectos aludidos por el Título V de aquélla eran abundantes y pueden ser sistematizados en los preceptos que siguen: a) El artículo 33 atinente al reembolso de los costes de las garantías dispone en su apartado 1 que «reglamentariamente se regulará el procedimiento de reembolso y la forma de determinar el coste de las garantías» (*vid.* arts. 75 a 79 del RD 520/2005); b) El artículo 219.3 relativo al procedimiento de revocación remite al reglamento para determinar el órgano competente para declararla que, en todo caso, debería ser distinto del órgano que dictó el acto objeto de la revisión (*vid.* art. 10 del RD 520/2005); c) El artículo 221.1 y 2, relativo al procedimiento para la devolución de ingresos indebidos en sus aspectos de desarrollo del procedimiento y ejecución de la devolución, habilita la entrada reglamentaria (*vid.* arts. 17 a 20 del RD 520/2005); d) El artículo 224.1 relativo a la suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición se remite al desarrollo reglamentario de la materia (*vid.* art. 25 del RD 520/2005); e) El artículo 229, relativo a las competencias de los Tribunales Económico-Administrativos remite a la disposición reglamentaria en cuanto a la fijación de la cuantía de la reclamación, a efectos de la determinación de las referidas competencias, así como la posibilidad de crear salas desconcentradas en el ámbito territorial con las competencias que se fijan en la norma de desarrollo (*vid.* arts. 28 y 30 del RD 520/2005); f) El artículo 231.3, 4 y 5, relativo al funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos, remite a una amplia habilitación reglamentaria en cuestiones de nombramiento de Presidente de Sala a favor de alguno de los Vocales, de actuación a través de órganos unipersonales y de composición, organización y funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos (*vid.* arts. 30 y 32 del RD 520/2005); g) El artículo 233.1 relativo a la suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa dispone que «la ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que se establezcan reglamentariamente». Asimismo, el apartado 12 del citado precepto se remite al reglamento en cuanto a la regulación de los requisitos, órganos competentes y procedimiento para la tramitación y resolución de las solicitudes de suspensión (*vid.* arts. 39 y ss. del RD 520/2005); h) El artículo 234.4 y 5 prevé la posibilidad de exigir al reclamante el sufragio de las costas del procedimiento según los criterios que se fijan reglamentariamente (*vid.* art. 51 del RD 520/2005); i) El artículo 236, relativo a la tramitación del procedimiento económico-administrativo en única o primera instancia, dispone en su apartado 3 que reglamentariamente se establezcan los supuestos en los que el informe del órgano que dictó el acto impugnado deba tener carácter preceptivo (*vid.* art. 57 del RD 520/2005); j) El artículo 245 que regula el ámbito de aplicación del procedimiento abreviado ante órganos unipersonales realiza una amplia remisión a la norma reglamentaria en sus apartados primero, segundo y tercero (*vid.* arts. 64 y 65 del RD 520/2005); k) Las disposiciones adicionales duodécima y decimotercera, relativas a la composición de los Tribunales Económico-Administrativos y a la partici-

pación de las Comunidades Autónomas en éstos, también realizan sendas remisiones reglamentarias satisfechas por los artículos 30 y 31 del Real Decreto 520/2005; l) Por fin, la disposición adicional decimocuarta establece que «con efectos para las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan a partir de la entrada en vigor de esta ley, las cuantías a las que se refieren los párrafos a) y b) del apartado 2 del artículo 10 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el RPREA, quedarán fijadas en 150.000 y 1.800.000 euros, respectivamente, hasta que se apruebe un nuevo reglamento de desarrollo en materia económico-administrativa» (el art. 36 del RD 520/2005 mantiene las cuantías indicadas para el recurso de alzada ordinario, añadiendo que si el acto o actuación fuese de cuantía indeterminada, puede interponerse recurso de alzada ordinario en todo caso).

II. LOS ASPECTOS MÁS RESEÑABLES DE LA NORMATIVA REGLAMENTARIA

La sistemática del reglamento de revisión es clara y se inspira en los mismos criterios expositivos de la LGT en su Título V, dictando en primer lugar unas normas comunes a todos los procedimientos de revisión, para luego pasar a regular cada uno de los siete procedimientos previstos en la propia ley: 1) Procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho; 2) Procedimiento de declaración de lesividad; 3) Procedimiento de revocación; 4) Procedimiento de rectificación de errores; 5) Procedimiento de devolución de ingresos indebidos; 6) Recurso de reposición; y 7) Reclamación económico-administrativa. Rompiendo un tanto esta sistemática, el reglamento concluye con un título relativo al reembolso del coste de garantías, regulada en la LGT no en su Título V sino en su Título II relativo a los tributos (art. 33).

Uno de los criterios generales del nuevo reglamento ha sido la de evitar las menciones a órganos concretos en los distintos procedimientos, con el fin de facilitar el desarrollo de la facultad de organización de las distintas Administraciones Tributarias, quedando este extremo supeditado a lo que en un futuro se vaya estableciendo en normas de organización de rango inferior. Tal extremo fue criticado por la práctica totalidad de los órganos que informaron sobre el proyecto de reglamento (especialmente todas las Comunidades Autónomas), así como por el propio Consejo de Estado que consideraba deseable un mayor grado de concreción en este aspecto competencial con el fin de evitar una indeseable situación de dispersión normativa contraria a la seguridad jurídica ².

La propia Exposición de Motivos del reglamento enfatiza sobre sus aspectos más remarcables. Así y con relación al procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, se recogen las diversas formas de inicio y la solicitud de informe al órgano que dictó el acto, dando audiencia a los interesados con el fin de que éstos puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que consideren oportunos. Asimismo, en la fase de resolución se insiste en la necesidad del dictamen del Consejo de Estado u órgano equivalente de la Comunidad Autónoma.

² El proyecto de reglamento, al que frecuentemente vamos a referirnos para valorar mejor los cambios introducidos por el Real Decreto 520/2005, puede consultarse en la Undécima edición del *Código Tributario* de la Editorial Aranzadi, Navarra, 2004, págs. 531 a 561.

En el procedimiento de declaración de lesividad se establece la obligación de solicitar informe al órgano con funciones de asesoramiento jurídico del órgano administrativo correspondiente. En el procedimiento de revocación se recoge la posibilidad de que el órgano que hubiera dictado el acto o cualquier otro órgano de la misma Administración pueda proponer el inicio del procedimiento. Por su parte, en el procedimiento de rectificación de errores lo más reseñable se centra en la concreción de ciertos aspectos procedimentales. Por fin, en la devolución de ingresos indebidos, ha de resaltarse la ampliación de los supuestos de legitimación para solicitar la devolución de los ingresos indebidos a las personas o entidades que hubiesen soportado la retención, el ingreso a cuenta o la repercusión, permitiéndose instar la rectificación de la autoliquidación a través de la cual se hubiese realizado el ingreso indebido.

Por lo que se refiere al recurso de reposición regulado en el Título III del Real Decreto 520/2005, sus aspectos más reseñables se centran en las cuestiones procedimentales, aclarándose que el escrito de interposición debe contener necesariamente las alegaciones, así como la prohibición de examinar el expediente una vez presentado aquél. Se aclara además que la garantía necesaria para poder solicitar con éxito la suspensión de la ejecutividad del acto tributario impugnado puede tener la vigencia que solicite el recurrente, así como la posibilidad de que abarque únicamente la tramitación del recurso de reposición, pues de otra forma debe cubrirse toda la duración de la vía económico-administrativa, pudiendo extender sus efectos a la vía contencioso-administrativa hasta tanto se adopte la decisión procedente por el propio órgano judicial.

En lo atinente a las reclamaciones económico-administrativas, se prevé la existencia de dependencias provinciales en sustitución de las secretarías delegadas previstas por la anterior normativa, fijándose la composición de la Sala Especial que en su caso pudiera crearse en virtud del oportuno convenio entre el Ministerio de Economía y Hacienda y la Comunidad Autónoma respectiva. Además, el reglamento regula acabadamente los órganos unipersonales y la Sala Especial para la Unificación de Doctrina.

Por otra parte, se nombra expresamente el procedimiento para determinar en caso de duda aquellos titulares de derechos o intereses legítimos que pudieran resultar afectados por la resolución de la reclamación económico-administrativa. Asimismo, y en relación con la suspensión de la ejecutividad del acto recurrido, se aclaran tres extremos. En primer lugar, que ésta cobra efecto desde la fecha de la solicitud, estableciéndose las consecuencias oportunas en caso de denegación de la misma. En segundo término, que el Tribunal Económico-Administrativo es el competente en caso de que la petición se funde en un error aritmético, material o de hecho. Por fin, que en el caso de que la solicitud de suspensión se base en la existencia de perjuicios de difícil o imposible reparación, su presentación supone que si la deuda se encuentra en período voluntario en el momento de la solicitud, se suspende cautelarmente el procedimiento de apremio, con el fin de que la Administración no pueda realizar actuaciones mientras el Tribunal adopte la decisión de admitirla o inadmitirla a trámite y en ambos casos con efectos divergentes, toda vez que la inadmisión a trámite supondría que la solicitud se tiene por no presentada, mientras que la admisión a trámite comporta que los efectos suspensivos se entiendan producidos desde el momento mismo de la solicitud, debiéndose mantener hasta la resolución de ésta.

Resulta destacable también la regulación reglamentaria del recurso de anulación, introducido como novedad en el apartado 6 del artículo 239 de la LGT. Pero quizá, en materia de regulación reglamentaria de los recursos, destacan dos extremos. En primer término, el establecimiento de un

plazo de tres meses para la interposición del recurso extraordinario para la unificación de doctrina. En segundo lugar el desarrollo del procedimiento abreviado ante órganos unipersonales, concretándose los casos en que resultará aplicable por razón de la cuantía. El reglamento realiza una remisión al procedimiento general en todos los aspectos no previstos de forma expresa, permitiendo que determinados acuerdos puedan ser dictados por el Secretario del Tribunal aun cuando no pudiera reputarse el órgano unipersonal competente para la resolución del procedimiento abreviado.

La disposición adicional segunda establece la aplicación supletoria del propio reglamento de revisión a las devoluciones de ingresos indebidos de deudas aduaneras (que se rigen en primer lugar por el Código Aduanero Comunitario y su reglamento de desarrollo) y a la devolución de otros ingresos de naturaleza pública indebidamente ingresados. Por su parte, la disposición adicional tercera permite la remisión de expedientes entre órganos administrativos por medios electrónicos o telemáticos. Por fin, las disposiciones transitorias primera a tercera se ocupan: a) de la regulación del régimen aplicable a las solicitudes de suspensión presentadas antes de la entrada en vigor del propio reglamento; b) del recurso extraordinario de revisión para la unificación de doctrina al efecto de permitir su presentación para las resoluciones notificadas desde la entrada en vigor de la ley hasta la entrada en vigor del reglamento; y c) del régimen transitorio para la aplicación de la cuantía que se toma como límite para la tramitación de las reclamaciones por el procedimiento abreviado.

Conviene señalar que la disposición derogatoria única del reglamento declara derogadas las normas del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regulaba el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, excepto sus artículos 8, 9, 10, 11, 13, 14, la disposición adicional tercera y el apartado 3 de la disposición adicional quinta. La razón no es otra que dejar incólumes los preceptos apuntados hasta tanto su contenido no se incorpore al futuro reglamento de desarrollo del Título III de la LGT, relativo a la aplicación de los tributos. Sin embargo, y como apuntó el Consejo de Estado cuando tuvo ocasión de informar el proyecto de reglamento, los artículos 8 y 9 del citado Real Decreto 1163/1990 contemplan supuestos de devolución de ingresos indebidos y el procedimiento para llevarlo a efecto, y puesto que se trata de devoluciones que proceden de la solicitud de rectificación de una declaración-liquidación o de la solicitud de devolución de cantidades retenidas o repercutidas, bien pudieran haberse regulado tales supuestos en el nuevo reglamento de revisión, toda vez que éstos son supuestos contemplados en el artículo 221.4 de la LGT, por lo que hubiera resultado posible y conveniente (evitándose así una dispersión innecesaria, con la posible merma de seguridad jurídica que ello pudiera acarrear) la regulación de estas modalidades de devolución en el apartado relativo al procedimiento general de devolución de ingresos indebidos. Análogos razonamientos podrían verse en relación a los artículos 10, 11, 13 y 14 del Real Decreto 1163/1990 e incluso con el apartado 3 de la disposición adicional quinta del meritado cuerpo reglamentario. Otra cosa cabe señalar en lo que respecta a la disposición adicional tercera de ese Real Decreto 1163/1990, pues la misma no se refiere a un supuesto puro de devolución de ingresos indebidos, sino a solicitudes o rectificaciones formuladas por el propio obligado tributario cuando considere que su autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos sin dar lugar a la realización de un ingreso indebido, pues en tal caso lo lógico es que tales supuestos se regulen y resuelvan en el futuro reglamento de aplicación de los tributos. Sea como fuere, lo cierto y verdad es que el nuevo reglamento de revisión no va a ocuparse de estos supuestos de devolución de ingresos indebidos y de ahí la expre-

sa declaración de vigencia de las referidas normas de un real decreto que por el resto de su articulado sí se entiende derogado, rompiéndose así el perfecto paralelismo que guardaba la LGT y los procedimientos de revisión en ella previstos con los supuestos regulados en el nuevo reglamento de revisión.

Por fin, tres previsiones contenidas en las disposiciones transitorias del reglamento merecen ser reseñadas. En primer término, las solicitudes de suspensión que se hubieran presentado con anterioridad a la entrada en vigor del reglamento habrán de tramitarse hasta su conclusión conforme a la normativa vigente en el momento de su presentación (disp. trans. primera). En segundo lugar, el plazo de tres meses previsto para la interposición del Recurso Extraordinario para la Unificación de Doctrina (art. 61.4 del reglamento) principiará a partir de la entrada en vigor del reglamento para las resoluciones notificadas desde la fecha de entrada en vigor de la LGT hasta la entrada en vigor del Real Decreto 520/2005 (disp. trans. segunda). Por fin, hasta el 30 de abril de 2006, las reclamaciones económico-administrativas se tramitarán por el procedimiento abreviado ante órganos unipersonales cuando sean de cuantía inferior a 2.000 euros, o de 24.000 si se tratase de reclamaciones contra bases o valoraciones, y en los demás supuestos establecidos en el artículo 245.1 de la LGT (disp. trans. tercera) ³.

II.1. Procedimientos especiales de revisión.

a) Disposiciones generales.

El artículo 2 del Real Decreto 520/2005 se ocupa del contenido de la solicitud o escrito de iniciación de los procedimientos de revisión, añadiendo un punto 2 completamente novedoso respecto del proyecto inicial de reglamento y en cuya virtud si la solicitud de iniciación no reuniese los requisitos normativos exigidos habría de requerirse al interesado para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, pueda subsanarse la falta o acompañarse los documentos preceptivos con indicación de que la falta de atención a dicho requerimiento determinará el archivo de las actuaciones, teniéndose por presentada la solicitud o el escrito. Probablemente, no hubiera podido ser otra la solución aplicable, por remisión tanto a la LGT como a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC), pero no obstante, no está de más que los redactores del reglamento hayan procedido a la oportuna rectificación introduciendo esta previsión allí donde nada decía el proyecto de reglamento inicial.

b) Procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho.

Como sabemos, la LGT regula esta cuestión con análogos criterios a la Ley 30/1992. En tal sentido, pueden ser objeto de declaración de nulidad de pleno derecho tanto los actos declarativos de derechos favorables al contribuyente o al resto de obligados tributarios, como aquéllos de grava-

³ *Vid. infra.*

men o perjudiciales a sus intereses. Como hiciera la LGT, el Real Decreto 520/2005 reitera la posibilidad de que la iniciación del procedimiento pueda hacerse de oficio, atribuyendo la competencia al órgano que dictó el acto o a su superior jerárquico o a instancia de parte, pues no debe olvidarse que el procedimiento de revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho constituye una verdadera acción de nulidad (SSTS de 14 de enero de 1999, 12 de septiembre de 2001 y 20 de diciembre de 2002). El artículo 4.2 del Real Decreto 520/2005 desarrolla las previsiones legales contenidas en el artículo 217.3 de la LGT en lo relativo a la inadmisión a trámite de las solicitudes de nulidad formuladas por los interesados. La aportación del reglamento se centra en la especificación del órgano competente para decidir sobre dicha inadmisión, que no es otro que el competente para la tramitación del procedimiento –órgano que el art. 5 del reglamento no especifica remitiéndose al que establezca la norma de organización específica–, el cual, directamente y en uso de sus facultades, podrá resolver la inadmisión de forma motivada. Frente a la redacción vigente, el proyecto de reglamento se inclinaba por considerar al órgano tramitador del procedimiento de revisión como mero proponente de la inadmisión con el fin de que el competente para su resolución se pronunciase definitivamente sobre aquella. Asimismo, el artículo 5 del Real Decreto 520/2005 reitera, con buen criterio, la necesidad de dar trámite de audiencia al interesado y al resto de personas a las que el acto hubiera reconocido derechos o cuyos intereses resultaron afectados con el fin de que aleguen lo que a su derecho convenga. Decimos con buen criterio porque curiosamente la LRJPAC guarda silencio al respecto aunque no pueda ser otra la solución por aplicación de las normas generales del procedimiento administrativo común y más en concreto de su artículo 84. El reglamento especifica cómo debe contarse ese plazo de 15 días, mejorando en este punto el proyecto de reglamento inicial (a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo). Por fin, el artículo 6 del Real Decreto alude a la necesidad de contar con dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano equivalente de la Comunidad Autónoma. El reglamento se mueve en este punto en los mismos términos que la LGT, por lo que suscita algunas dudas producto del acarreo sucesivo de reformas operadas tanto en la normativa tributaria como en la general administrativa. Como se sabe, la LGT de 1963 sólo configuraba dicho dictamen como preceptivo, pero no exigía su carácter favorable a la revisión. De esta manera se sostenía que el referido dictamen únicamente revestía el carácter de vinculante cuando era contrario a la revisión del acto pero no en caso contrario. A eso había que añadir que el artículo 109 de la LPA del año 1958 empleaba el tiempo verbal «podrá», de lo que se infería que en el ámbito administrativo general se defendía la posibilidad de apartarse del dictamen del Consejo de Estado siempre que se hiciera de forma motivada. La Ley 30/1992 mantuvo la expresión «podrá», pero la reforma operada en la misma a través de la Ley 4/1999 introdujo una modificación al respecto corrigiendo el verbo en imperativo sustituyendo el «podrá» por «declararán». Por su parte la vigente LGT torna a la redacción original de la Ley 30/1992 empleando la expresión «podrá» (art. 217.1) ⁴. El reglamento se limita a reproducir el contenido del artículo 217.4 de la LGT sin aclarar definitivamente si el dictamen del Consejo de Estado debe entenderse como vinculante en todo caso

⁴ Como señala PÉREZ TORRES, E. «Revisión de actos en vía administrativa: nulidad de pleno derecho y declaración de lesividad», en AA.VV. *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2005, pág. 897, la expresión potestativa puede explicarse en el sentido de que la Administración no está obligada a iniciar un procedimiento a solicitud de persona no legitimada que únicamente pretenda denunciar una posible nulidad para que el procedimiento se ponga en marcha de oficio, pero en ningún caso se restringe la legitimación de los interesados ni el carácter reglado del procedimiento. Para el autor «no tendría sentido el reconocimiento del carácter reglado de los actos de aplicación de los tributos e imposición de sanciones (art. 6 de la ley) y desconocerlo en las potestades de revisión de tales actos».

o no. Sin embargo, y atendida la potestad de revisión como una revisión reglada no cabe más remedio que interpretar como vinculante el dictamen del Alto Órgano Consultivo del Estado o de la Comunidad Autónoma. En tal sentido, y como prueba de lo que acaba de apuntarse, el proyecto de reglamento en su artículo 6 señalaba expresamente lo que sigue: «1. Para declarar la nulidad, se solicitará dictamen del Consejo de Estado u órgano equivalente de la Comunidad Autónoma, si lo hubiera. 2. Recibido el dictamen, el órgano competente para resolver dictará resolución. 3. En el ámbito de competencias del Estado, la resolución corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda». Como puede apreciarse, la redacción original del precepto se inclinaba por la mera solicitud del dictamen en sintonía con lo dispuesto en la antigua LGT, sin embargo, las observaciones del Consejo de Estado en este punto resultaron determinantes para que la redacción definitiva del precepto volviera a la ortodoxia de lo preceptuado por la LGT —que a pesar de ello no resulta, como hemos dicho, todo lo clara que debiera—. Parece no obstante, que la modificación operada a instancia del Consejo de Estado y la naturaleza reglada del procedimiento de revisión deben ser argumentos suficientes para entender que la vinculación del dictamen resulta determinante para la adopción de la resolución administrativa que haya de adoptarse finalmente ⁵. Ahora bien, la redacción tanto de la LGT como de su reglamento de desarrollo en este punto nos recuerdan que la declaración de nulidad requiere dictamen favorable previo, pero que aun existiendo éste, la nulidad no tiene por qué ser acordada. La Administración podría discrepar del parecer del Alto Órgano Consultivo, porque de llegar a otra conclusión, el órgano asesor se habría convertido en puro ejecutor. Si esa discordancia de pareceres se produjera entre el Ministro de Economía y Hacienda y el Consejo de Estado, la resolución del procedimiento simplemente pasaría al Consejo de Ministros, según lo establecido por el artículo 2.5 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado. Nada dice el reglamento, al igual que tampoco lo hace la LGT, en torno al plazo en el que puede ejercitarse la potes-

⁵ En tal sentido, el Consejo de Estado llega a señalar lo siguiente: «La LGT incorpora, en definitiva, la fórmula utilizada en el artículo 102 de la Ley 30/1992, una fórmula que ha sido tradicionalmente interpretada en el siguiente sentido: para declarar la nulidad de pleno derecho del acto impugnado, la Administración debe contar con un dictamen previo favorable a esa declaración de nulidad; sin embargo, nada impide al órgano competente desestimar la solicitud de revisión aun cuando el dictamen sea favorable a declarar ésta. En resumen, si el dictamen concluye que no procede declarar la nulidad, la Administración deberá necesariamente concluir en este mismo sentido, pues no contaría con el necesario "dictamen favorable previo" para declararla; por el contrario, si el dictamen concluye que procede declarar la nulidad, la Administración podrá hacerlo o no hacerlo aunque, en este último caso, la competencia para resolver corresponderá al Consejo de Ministros y la resolución contraria al parecer del dictamen del Consejo de Estado se publicará utilizando la fórmula "oído el consejo de Estado" (...). De acuerdo con esta interpretación, suele afirmarse que la exigencia del artículo 102 de la Ley 30/1992 (y en el mismo sentido, por tanto, la del art. 217.4 de la nueva LGT) no atribuye al dictamen carácter vinculante, sino meramente habilitante u obstativo. El artículo 6 del proyecto de reglamento sometido a dictamen no reproduce expresamente en este punto los términos del artículo 217.4 de la ley utilizando una fórmula distinta para referirse a los efectos del dictamen "Recibida la propuesta de resolución, se solicitará dictamen del Consejo de Estado u órgano equivalente de la Comunidad Autónoma, si lo hubiera. Recibido el dictamen, el órgano competente para resolver dictará resolución de acuerdo con el mismo (...)". Al señalar que el órgano competente debe resolver "de acuerdo con" el dictamen del Consejo de Estado u órgano equivalente de la Comunidad Autónoma, el precepto parece excluir la posibilidad de una resolución contraria a la declaración de nulidad con dictamen favorable previo, atribuyendo así carácter vinculante total al dictamen, en lugar del carácter habilitante u obstativo que la interpretación mayoritaria viene confiéndole a la vista del texto legal. El Consejo de Estado considera, en consecuencia, que los términos del reglamento resultan contrarios a las disposiciones legales en este punto, porque es necesario que la redacción final se ajuste a los términos de la ley, sin que exista ninguna razón para adoptar en el precepto reglamentario una formulación distinta de la utilizada en el artículo 217.4 de la LGT, máxime cuando ésta, en una voluntad expresa de aproximación al régimen administrativo común, toma la redacción de la Ley 30/1992».

tad de revisión, frente a lo establecido por la Ley 30/1992 que lo considera factible en cualquier momento. En realidad no es tampoco necesario, atendida la naturaleza imprescriptible de la potestad revisora frente a los actos nulos de pleno derecho. Es más, por exclusión cabe llegar a la misma conclusión si se repara en la referencia expresa reglamentaria al plazo de prescripción como límite a las facultades revisoras en los procedimientos de revocación o de rectificación de errores. Por lo demás, tampoco aporta nada nuevo el reglamento al plazo de duración del procedimiento previsto en el artículo 217.6. Se echa de menos en la regulación reglamentaria alguna alusión a la posibilidad de que la resolución del procedimiento contemple las indemnizaciones procedentes, de conformidad con el apartado 4 del artículo 102 de la Ley 30/1992, así como a la facultad de suspender la ejecución del acto una vez iniciado el procedimiento revisor (algo sí previsto por el art. 104 de la LRJPAC). No obstante, la falta de atención reglamentaria a estos extremos en modo alguno supone la inaplicabilidad de las disposiciones generales que deben considerarse como régimen jurídico común ⁶, de la misma manera que si del acto declarativo de la nulidad de pleno derecho del acto revisado se derivara la existencia de un ingreso indebido, la propia declaración de nulidad comportará el nacimiento del derecho a su reintegro, sin que pueda alegarse su prescripción, pues en estos casos debe primar el principio de legalidad frente al de seguridad jurídica.

c) Procedimiento para la declaración de lesividad de actos anulables.

El reglamento, por lo que se refiere a este procedimiento, desarrolla sus previsiones en la esfera procedimental con escasas aportaciones de desarrollo sustantivo de la normativa legal. El ámbito de este procedimiento lo constituyen los actos declarativos de derechos y es por ello que únicamente quepa la iniciación de oficio del procedimiento mediante acuerdo del órgano correspondiente que el reglamento una vez más posterga a la regulación organizativa específica, a propuesta del propio órgano que dictó el acto o de cualquier otro órgano de la misma Administración pública. El procedimiento es pertinente cualquiera que sea el vicio de legalidad que haya sufrido al acto (nulidad o anulabilidad) y, en tal sentido, la Administración lo que tratará es que los tribunales anulen el acto cualquiera que sea la naturaleza del vicio (SSTS de 6 de junio de 1995, 24 de septiembre de 1999 y 29 de junio de 2001). Acordado el inicio del procedimiento, tal decisión se comunicará al órgano proponente, al competente para su tramitación y al autor del acto objeto de la revisión. Este último, añade el reglamento, deberá remitir copia cotejada del expediente al órgano encargado de su tramitación en el plazo de diez días (el proyecto de reglamento nada establecía a este respecto) a partir de la recepción de la comunicación, acompañando un informe sobre los antecedentes que fuesen relevantes para su resolución, pudiéndose solicitar además cualquier otro dato o informe al efecto. Las previsiones reglamentarias insisten en un aspecto que había quedado desdibujado hasta la reforma que en el procedimiento de revisión por declaración de lesividad introdujo la Ley 4/1999, pues con

⁶ Como señala PÉREZ TORRES, E. «Revisión de actos en vía administrativa: nulidad de pleno derecho y declaración de lesividad», *op. cit.*, pág. 908, las posibles dificultades con las que tropieza la aplicación supletoria de la Ley 30/1992 en el ámbito tributario «dejarían huérfana una regulación importante, máxime cuando el procedimiento se dirigirá ahora siempre contra actos firmes. En efecto, tanto para el interés público como para el de los interesados, según los casos, pueden derivarse graves daños de la ejecución de un acto cuestionado por motivo grave. Por eso, no resultaría imprudente admitir la posibilidad de aplicación supletoria del precepto común mencionado, desvelando una vez más la imposible comunicación entre el Derecho administrativo y el tributario».

anterioridad no se exigía cumplimentar el trámite de audiencia al entenderse que tan fundamental derecho de los interesados podía satisfacerse en el propio proceso judicial posterior (STS de 21 de abril de 1994). No obstante, el mérito en este punto no es del reglamento sino de la propia LGT y de la Ley 4/1999 que lo exigen como salvaguarda de la adopción de una resolución que pudiera ser injusta si tras la comparecencia de los interesados y la defensa de sus derechos, la Administración entendiera que no ha lugar a la revisión pretendida. Tras esta fase de audiencia, el reglamento, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 84 de la LRJPAC, establece la obligación administrativa de formular una propuesta de resolución para que sea valorada, a través del correspondiente dictamen o informe, por el órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revisión inicialmente instada. Esta previsión en realidad constituye la gran aportación reglamentaria al procedimiento, pues en la LGT no existe tal exigencia ⁷. La solicitud del informe al órgano con funciones de asesoramiento jurídico resulta pues preceptiva, pero en ningún caso vinculante para el órgano competente para la resolución, el cual, una vez adoptada la resolución, la remitirá al órgano encargado de la defensa y representación en juicio de la Administración autora del acto con el fin de que éste interponga el correspondiente recurso contencioso-administrativo. Resulta curioso constatar cómo las disposiciones reglamentarias de este procedimiento revisor nada señalan acerca de la necesidad de motivar la declaración de lesividad finalmente adoptada, pues aun cuando pueda pensarse que tal extremo quedará de manifiesto en el escrito del propio recurso contencioso-administrativo por el que se recurre el acto declarado lesivo, la jurisprudencia viene exigiendo con insistencia la constancia de las razones administrativas que apoyan la decisión finalmente adoptada (SSTS de 12 de febrero de 1996, de 27 de junio de 1977 y 28 de diciembre de 1978). Por lo que se refiere al plazo de tres meses aludido en la LGT, también resulta sorprendente que el reglamento nada señale al respecto, pues surge una duda razonable sobre el cómputo de dicho plazo y más concretamente sobre el momento preciso en el que debe fijarse el *dies a quo* o día inicial. El artículo 104 de la LGT se remite en este punto a la fecha en la que se notifica el acuerdo de inicio (día distinto del fijado por la LRJPAC). Sin embargo, el artículo 218 de la LGT no exige tal notificación; algo que sí se menciona, por el contrario, en la declaración de nulidad de pleno derecho (art. 217.6 LGT), revocación (art. 219.4 de la LGT) y rectificación de errores (art. 220.2 de la LGT). Como quiera además que el acto por el que se acuerda la declaración de lesividad no es de notificación obligada al contribuyente, la conclusión obligada es que el cómputo del plazo de los tres meses debe principiar desde el mismo momento de la adopción del inicio por la Administración, sin esperar a la notificación posterior de dicho inicio; de esta manera, el plazo implícitamente querido por la LGT en este caso se computaría siguiendo el criterio establecido por la LRJPAC y no por la LGT ⁸. No habría estado de más, sin embargo, que el reglamento nos hubiera ayudado a llegar a tal conclusión ahorrándonos un considerable esfuerzo interpretativo.

⁷ Ninguna objeción existe a que tal posibilidad pueda ser establecida por normas de rango reglamentario y así, por ejemplo, se contempla en el ámbito de la Administración General del Estado en los artículos 3.1 d) y 3.1 1) del Real Decreto 997/2003, de 25 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Servicio Jurídico del Estado.

⁸ El propio Tribunal Supremo (TS), ha sostenido la innecesariedad de notificación del acuerdo declarativo de la lesividad al interesado, toda vez que éste tendrá conocimiento del mismo posteriormente con ocasión de su emplazamiento al juicio (art. 49.6 de la LJCA). Tal la doctrina se recoge, entre otras, en la STS de 21 de abril de 1994.

d) Procedimiento para la revocación.

A través de este procedimiento, la Administración tiene la facultad de apartar del mundo jurídico determinados actos tributarios que hayan causado perjuicio a los contribuyentes o que sin perjudicarles, y una vez revocados, la revisión pueda ser considerada *in meius*⁹. El reglamento, abundando en la orientación legislativa señala que el inicio del procedimiento es competencia exclusiva de la Administración, sin perjuicio de que los interesados puedan instar su iniciación mediante un escrito que habrá de dirigirse al órgano autor del acto cuya revocación se pretende y sin que en este último caso la Administración tenga otra obligación que la de acusar recibo del escrito. Conviene hacer notar lo cuidadoso que ha sido el Real Decreto 520/2005 en la redacción de su artículo 10 –refiriéndose a «escrito» y no a «petición»– con el fin de que en el caso de solicitud del contribuyente instando la revocación, ésta no pueda entenderse como un supuesto de ejercicio del derecho constitucional de petición, sino simplemente como una instancia o solicitud a la Administración intimándola a que tramite tal solicitud. Con ello se ha querido evitar la aplicación de lo dispuesto en la Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre, pues ello determinaría –como bien advirtió el Consejo de Estado– no sólo la obligación de acusar recibo de la petición, sino la de hacerlo en un plazo de 10 días (art. 6 de la LO 4/2001), así como a pronunciarse sobre su admisión dentro de los 45 días hábiles siguientes a la presentación del escrito, pues, de otra manera, la citada Ley Orgánica atribuiría al silencio carácter positivo, entendiéndose con ello que la petición fue finalmente admitida a trámite¹⁰. Respecto a su redacción original en el proyecto, el reglamento introduce algún matiz al circunscribir el inicio del procedimiento a unos determinados órganos, en concreto el propio órgano que hubiera dictado el acto objeto de revisión o cualquier otro de la misma Administración pública (cualquier otra Administración pública señalaba el citado proyecto). Por otra parte, el proyecto no aludía a la posibilidad de que la revocación de los actos aplicativos de los tributos o de los actos

⁹ Quiere decirse con ello que también los actos declarativos de derecho pueden revocarse si con ello se mejora la situación de partida del contribuyente. Ahora bien, como la revocación únicamente cabe en beneficio del contribuyente, para actuar en su perjuicio, aunque se beneficie a un tercero, habrá que utilizar la revisión de oficio de actos nulos (art. 217 de la LGT) o la declaración de lesividad de actos anulables (art. 218 de la LGT).

¹⁰ Otra cosa se había inferido de la simple lectura de la LGT. En tal sentido se pronunciaban algunos Abogados del Estado en AA.VV. *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, HUESCA BOADILLA, R. (coord.), Aranzadi, Pamplona, 2004, pag. 1.459, cuando señalan: «...en consecuencia, en aquellos supuestos en los que se produzca una solicitud por parte del interesado, la Administración debe tramitarla como una mera petición formulada al amparo de lo establecido en el artículo 29 CE y Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre, reguladora del derecho de petición, debiendo eso sí dictar la resolución que tenga por conveniente que podrá consistir en la inadmisión de la petición denegando la iniciación del procedimiento. Este criterio debe sostenerse a pesar de lo establecido en el artículo 221.3 de la LGT referido al procedimiento para la devolución de ingresos indebidos (...). Al haber incorporado la nueva LGT/2003 como motivo de revocación los actos que "infrinjan manifiestamente la ley" surgirán problemas e intento de los particulares de acudir a esta vía presentando solicitudes de revocación. A nuestro modo de entender, la revocación únicamente se puede iniciar de oficio dado que el artículo 219.3 de la LGT emplea la expresión "el procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio". Por ello las solicitudes efectuadas por el interesado deben considerarse, como decimos, meras peticiones que deberán ser contestadas mediante una resolución de inadmisibilidad o acuerdo de iniciación del procedimiento. El particular podrá recurrir la resolución que se dicte si bien entendemos aplicable la jurisprudencia que la Sala Tercera del TS había mantenido en relación a las peticiones de revisión de actos anulables con anterioridad a la aprobación del Real Decreto que reguló el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos que entendía que la Administración estaba obligada a llevar a cabo un examen previo de las razones jurídicas formuladas por los administrados, para así fundar su denegación a la admisión a trámite o por el contrario para sustanciar y tramitar el correspondiente procedimiento».

de imposición de las sanciones pudiera materializarse en aquellos casos en los que se simultaneaba este procedimiento de revisión con la impugnación en vía económico-administrativa, extremo este que sí prevé el artículo 10.3 del Real Decreto 520/2005, añadiendo el citado precepto de una forma novedosa también que las resoluciones y los acuerdos de terminación dictados por los Tribunales Económico-Administrativos, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones a los que se refieran dichos acuerdos o resoluciones, no son susceptibles de revocación ¹¹. En su artículo 11 el reglamento se ocupa de la tramitación del procedimiento revocatorio, difiriendo una vez más a sucesivas normas de desarrollo el órgano que finalmente sea competente ¹². Además de la preceptiva audiencia, la norma reglamentaria alude al informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico (informe que en ningún caso tiene carácter vinculante aunque sea preceptivo). En realidad, ninguno de los dos extremos apuntados constituye novedad reseñable, toda vez que esta-

¹¹ Aunque la solución final del Real Decreto 520/2005 en este punto difiere de las recomendaciones del Consejo de Estado, conviene advertir que al menos sí se ha atendido a la necesidad de clarificar los posibles supuestos de simultaneidad de las distintas vías revisoras. En tal sentido, el Consejo de Estado señalaba lo que sigue: «Bajo la rúbrica "procedimientos especiales de revisión", el Título II del proyecto regula procedimientos tan heterogéneos como la revisión de actos nulos de pleno derecho, la declaración de lesividad de actos anulables, la revocación, la rectificación de errores y la devolución de ingresos indebidos, precisando aquellos aspectos no contemplados en la ley. Se observa en esta regulación, sin embargo, una laguna relativa a las consecuencias que tendría la simultaneidad de algunos de estos procedimientos (concretamente, la revisión de actos nulos y la revocación) con una reclamación económico-administrativa o un recurso contencioso que recaigan sobre la misma cuestión. El primero de estos casos es el que se da cuando se pretende iniciar el procedimiento de declaración de nulidad o de revocación frente a un acto que se encuentra ya impugnado en vía económico-administrativa. Lo razonable sería en este supuesto paralizar el procedimiento especial de revisión para evitar las consecuencias indeseables de eventuales contradicciones o incoherencias entre resoluciones administrativas que difieran en su sentido. En el caso de la declaración de nulidad de pleno derecho, el supuesto no parece que pueda ya darse con facilidad, habida cuenta que el artículo 217.1 de la ley (a diferencia del art. 153 de la Ley de 1963) exige expresamente que el acto impugnado sea firme en vía administrativa. En el caso de la revocación, por el contrario, no existe ningún tipo de obstáculo jurídico a esa simultaneidad, que debería evitarse, por las razones aducidas, con una previsión reglamentaria expresa. Hay que tener en cuenta, además, que ni la Ley 58/2003 ni el proyecto de reglamento han incorporado a su texto el artículo 41 del todavía vigente reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas que, con el título «subsistencia de la revisibilidad en vía de gestión», establecía lo siguiente: «La facultad revisora a que se refiere el artículo anterior no será obstáculo para que se dicten en vía administrativa de gestión los acuerdos de revisión de actos de liquidación, declaración de exenciones o bonificaciones, determinación de bases y otros en los casos expresamente previstos por disposiciones especiales, siempre que dichos acuerdos se dicten por la autoridad y dentro de los plazos determinados en tales disposiciones». La eliminación de esta previsión en la regulación proyectada podría poner de manifiesto la voluntad de evitar esta simultaneidad de vías administrativas de revisión paralelas, pero sería conveniente clarificar este punto en el texto final de la norma proyectada. En el segundo de los supuestos mencionados, por el contrario, el Consejo de Estado considera que sería deseable una previsión reglamentaria expresa que afirmase expresamente la posibilidad de tramitar estos procedimientos especiales aun cuando el mismo acto hubiese sido objeto de una impugnación en vía contenciosa. En este sentido, una reiterada doctrina de este Consejo viene manteniendo la posibilidad de tramitar las solicitudes de declaración de nulidad de pleno derecho de actos de naturaleza tributaria aun cuando estuviese pendiente un recurso contencioso-administrativo, en atención a la naturaleza extraordinaria de ese procedimiento de revisión y, sobre todo, el hecho de que mediante el mismo podría llegarse a una siempre deseable satisfacción extraprocésal de las pretensiones del recurrente, evitando a ambas partes un largo y costoso proceso judicial. Y, en caso contrario, bastaría a aquél continuar la tramitación de su recurso. A la vista de lo anterior, por tanto, sería conveniente introducir un artículo inicial en este Título II del proyecto de reglamento, común a todos los procedimientos especiales de revisión (excepto, quizás, como ya se ha señalado en el procedimiento para la declaración de lesividad de actos anulables), precisando los efectos que tendría la simultaneidad de dichos procedimientos con una impugnación en vías económico-administrativa y contencioso-administrativa».

¹² Tradicionalmente, ni la doctrina ni la jurisprudencia han sido exigentes con la tramitación a seguir para lograr la resolución revocatoria, toda vez que el resultado final tenía que ser siempre favorable al contribuyente, justamente lo contrario de lo que ocurría con otros procedimientos de revisión que en este sentido resultaban necesariamente mucho más rígidos.

ban ya previstos por el artículo 219.3 de la LGT. No ocurre lo mismo, sin embargo, con el informe que debe emitir el órgano que dictó el acto objeto del procedimiento sobre la propia procedencia de la revocación. En el proyecto, el reglamento se limitaba a exigir del autor del acto cuantos antecedentes fuesen necesarios o relevantes para la mejor resolución del procedimiento. Finalmente, fue aceptada la moción del Consejo de Estado que creía conveniente el pronunciamiento expreso del responsable del acto sobre la procedencia o no de la revocación. Asimismo, y como ya hemos señalado, el Real Decreto 520/2005 modificó también en este artículo la posibilidad de que la revocación pudiera ser instada por cualquier Administración pública, extremo este que sí se contenía en el proyecto. Además, el punto 3 del referido artículo 11 especifica cómo ha de realizarse el cómputo del plazo de 15 días de audiencia concedidos a los interesados. Finalmente, el artículo 12 se ocupa de la resolución del procedimiento revisor encomendando dicho extremo al Director General competente o al Director del Departamento de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) del que dependiese el órgano autor del acto y si fuesen aquéllos los autores, la competencia recaería en su superior jerárquico inmediato ¹³. Se inclina así el reglamento por atribuir la competencia revocatoria a órgano superior respecto de aquel del que emanó el acto objeto ahora del procedimiento revisor. La regulación en este punto difiere una vez más de la contenida en la LRJPAC que, si bien guarda escrupuloso silencio al respecto, ha sido tradicionalmente interpretada en el sentido de que era únicamente el autor del acto el competente para resolver sobre su posible revocación. Aunque el reglamento nada señala al efecto, una vez revocado el acto tributario resulta procedente la devolución del posible ingreso indebido si éste se hubiera producido. Guarda silencio también la LGT y el propio reglamento respecto al plazo existente para ejercitar la acción revocatoria, toda vez que el artículo 66 de la LGT no contempla plazo alguno de prescripción para el ejercicio de potestades de revisión. En tal caso y sabiendo que el límite de la prescripción se encuentra íntimamente relacionado con el derecho a la devolución de ingresos indebidos, dos podrían ser las posibilidades al respecto. En primer lugar, considerar que la Administración no podrá revocar el acto tributario cuando hubiese prescrito el derecho del particular a solicitar la devolución del ingreso indebido. En segundo término, considerar que la facultad revocatoria es ejercitable en todo caso y en cualquier momento, si bien sus efectos pueden verse limitados por la prescripción del derecho a la devolución del ingreso indebido generado como consecuencia del acto que finalmente se revoca. Una vez más, y pese a que ni el reglamento ni la LGT señalan nada al respecto, deben considerarse aplicables a este procedimiento la facultad de suspender el acto una vez iniciado el procedimiento (art. 104 de la LRJPAC) ¹⁴, así como la posibilidad de

¹³ Tal solución fue alabada ya en su versión de proyecto por el Consejo de Estado, considerándola muy acertada respecto a las propias previsiones legales contenidas en el artículo 219.3 de la LGT que se limita a exigir que dicho órgano sea distinto del que dictó el acto, pero sin imponer que haya de ser necesariamente superior en la escala jerárquica. La disposición reglamentaria no abandona, por tanto, el tradicional criterio seguido por la AEAT y basado en un informe de la Abogacía General del Estado de 17 de marzo de 1993, que, por razones de prudencia, aconsejaba atribuir la competencia a los Directores de Departamento, en lugar de al superior jerárquico común, a quien podría corresponder, en principio, por aplicación estricta del artículo 12.3 de la LRJPAC.

¹⁴ En tal sentido, PONCE ARIANES, M. «La revocación de actos tributarios», en AA.VV. *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, op. cit. pág. 942, realiza las siguientes consideraciones: «creemos que, de la misma forma que la incoación del procedimiento de revocación sólo puede acordarse de oficio; también puede acordarse de oficio la suspensión cautelar del acto administrativo que se pretende revocar. Además, si sólo la iniciación está prevista que deba ser de oficio, no vemos obstáculo a que sea el interesado el que tome la iniciativa en lo que se refiere a suspensión cautelar, instándola de la Administración actuante (por ejemplo al notificársele el acuerdo de incoación o al evacuar el trámite de audiencia). Tanto si se produce la solicitud de parte (en cuyo caso la regla general sigue siendo la constitución de garantía según el art. 233 de la LGT), como si se acuerda de oficio, se puede condicionar a la presentación de garantía por el administra-

que la Administración pública al decretar la revocación pueda fijar en su resolución las indemnizaciones procedentes cuando se entiendan concurrentes las circunstancias previstas en los artículos 139.2 y 141.1 de la Ley 30/1992, en relación con el artículo 102.4 de ese mismo cuerpo legal.

e) Procedimiento para la rectificación de errores.

Como es sabido, la rectificación de errores no es en puridad un procedimiento de revisión¹⁵; pese a ello, la nueva LGT acomete una regulación más amplia y completa de su régimen jurídico. La gran novedad de este procedimiento consiste en la introducción de otro supuesto de error de hecho resultante de los propios documentos incorporados al expediente y que con anterioridad permitía la interposición del recurso extraordinario de revisión. Dicha novedad implica un cambio trascendental del procedimiento que pasa a convertirse en un verdadero procedimiento revisorio porque a través del mismo puede anularse el acto viciado y sustituirse por otro considerado adecuado eliminando yerro detectado¹⁶. El Real Decreto 520/2005 regula en un único precepto (art. 13) los trámites procedimentales de la rectificación de errores previendo los distintos escenarios en función de que la rectificación sea instada de oficio o no y en el primer caso si se realiza en beneficio o en perjuicio de los contribuyentes¹⁷. De esta forma, si el procedimiento se hubiera iniciado de oficio y a resul-

do. No queremos decir con esto que la suspensión cautelar sea automática, previa presentación de garantía, como si se tratase de un recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. Aquí, el legislador no realiza ninguna previsión de automaticidad, con lo que la revisión de oficio se parece en este aspecto más a los recursos administrativos que a los tributarios. Y dentro del grupo normativo de los recursos administrativos, el artículo 111.4 de la Ley 30/1992 sí que prevé la exigencia de garantía; pero sin imponer automáticamente la suspensión y la aceptación de tal garantía; sólo cuando la Administración determina la procedencia de la suspensión, como una previsión accesorio, puede condicionar la suspensión a la constitución previa de garantía. De cualquier forma, quien puede lo más (es decir, denegar la suspensión), podrá también lo menos (concederla condicionada a la prestación de caución)».

¹⁵ Pues como bien apunta la STS de 6 de octubre de 1994, la rectificación de errores pese a estar bajo la rúbrica de la revisión de actos en vía administrativa «no constituye una revisión en sentido técnico, esto es, afectante a la declaración de derecho que se contiene en el acto administrativo y que como resultado de ella, quede ratificada, modificada o suprimida, sino que permite sólo una rectificación en la manifestación de esa declaración de derecho. Revisión y rectificación son términos que se excluyen mutuamente pues condición indispensable de la rectificación es que el acto permanezca. La facultad de corrección de errores no constituye, pues, un procedimiento revisor, por cuanto su objetivo no es anular ni sustituir el acto que padece el error, sino, bien al contrario, mantenerlo subsanando el defecto. Por eso no puede emplearse esta vía cuando lo que se pretende es la revocación del acto o la alteración de su contenido esencial, o de alguno de sus extremos o elementos sustanciales».

¹⁶ Además, y dado que el procedimiento puede iniciarse de oficio, ya no es necesario que interpongan recurso los órganos que legitimaban los artículos 127.3 y 120 del RPREA (Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda o Directores de Departamento de la AEAT de quienes dependiese orgánica o funcionalmente la oficina que hubiese dictado el acto recurrido en primera instancia o a quienes correspondiese la interpretación administrativa de las normas aplicables, los Interventores territoriales de la Administración del Estado y los órganos superiores de las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos).

¹⁷ Pueden ser objeto de rectificación de errores los actos dictados en vía de gestión, así como las resoluciones dictadas en recursos de reposición y en vía económico-administrativa. Por otra parte, dichos actos o resoluciones pueden ser tanto declarativos de derechos como de gravamen, puesto que el error no depende de la naturaleza del acto. De la misma manera, pueden ser objeto de rectificación tanto los actos y resoluciones firmes como los que no hayan adquirido tal condición. Únicamente se excluyen de este procedimiento las actuaciones de los particulares y los errores provocados por los propios contribuyentes. En tal sentido, se ha pronunciado el TS en Sentencia de 23 de diciembre de 1991, con invocación de otra del mismo Tribunal de 28 de mayo de 1987, afirmando que «el cauce de la rectificación de errores ha de limitarse a constatar errores que permitan la subsistencia del acto que los contiene, porque precisamente su corrección sea con-

tas del mismo se beneficiara al interesado, podría notificarse directamente la resolución del procedimiento, sin necesidad de trámite de audiencia ni plazo para formular alegaciones ¹⁸. En caso contrario, junto con el acuerdo de iniciación habría de notificarse la propuesta de rectificación para que el interesado pudiera alegar lo que a su derecho conviniera. Además, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia de parte, la Administración puede resolver también directamente sin necesidad de dar trámite de audiencia, cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos, alegaciones o pruebas que los presentados por el interesado. Respecto a lo previsto por el proyecto, el reglamento añade un apartado tercero facultando a la Administración para suspender la ejecución del acto revisado sin necesidad de aportar garantía alguna si se apreciara que al dictarlo se hubiera podido incurrir en error aritmético, material o de hecho ¹⁹.

f) Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos.

Los artículos 221 y 32 de la LGT se refieren a este procedimiento sin apenas apartarse del régimen jurídico anterior establecido por los artículos 155 de la LGT/1963 y 10 de la Ley 1/1998, desarrollados por el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, y por la Orden de 22 de marzo de 1991.

forme con el contenido real querido dar al acto por la Administración, no siendo posible aceptar que el debate planteado se limite a la mera corrección de un error material o de hecho, ya que el contenido del acto ha sido razonado por la Administración precisamente con base a lo pedido por la propia reclamante que, en su caso, sería la única responsable del posible error que hubiere padecido aquella». En el mismo sentido la SAN de 12 de julio de 1994. Por el contrario, la Resolución del TEAC, de 3 de marzo de 1993 (NFJ002545), estimó un recurso extraordinario de revisión en el que se había acreditado la existencia de errores en el acto impugnado que se debían a yerros aritméticos cometido por el recurrente en la formalización de sus declaraciones de IVA.

¹⁸ Tal posibilidad fue objetada por el Consejo de Estado en su informe al proyecto, considerando que en los casos de iniciación de oficio del procedimiento por parte de la Administración, habría de mantenerse en todo caso el trámite de audiencia y la posibilidad de formular alegaciones. El Alto Órgano Consultivo apostillaba al efecto: «la previsión de este último párrafo plantea, a juicio de este Consejo de Estado, ciertas dudas, pues del precepto parece deducirse que cuando la rectificación vaya a producir efectos favorables para los interesados (cuando se realice, dice el precepto, en su beneficio), la Administración puede iniciar de oficio y resolver el procedimiento sin participación o conocimiento por parte de aquellos, notificándoles directamente la resolución del procedimiento. Esta disposición reglamentaria parece estar orientada a lograr una rápida rectificación de un error cometido en perjuicio del interesado, que presumiblemente no tendrá nada que oponer a una resolución que le favorece. Además, dice la memoria que acompaña al proyecto que no puede producirse indefensión, pues, en todo caso el interesado podrá acudir a la vía de recursos. Ciertamente, el artículo 220 de la LGT no prevé expresamente (a diferencia, por ejemplo, del art. 219, relativo a la revocación) la preceptividad del trámite de audiencia a los interesados. Sin embargo, y pese a todos los argumentos anteriores, el Consejo de Estado estima que no es conveniente prescindir por completo de la participación de los particulares en un procedimiento que afecta directamente a sus intereses. Si bien los procedimientos de rectificación de errores y de revocación no son asimilables (las diferencias entre ambos son notorias; en particular, la rectificación mantiene la identidad formal del acto con el único cambio de la materia rectificada, mientras que la revocación supone la desaparición formal del acto revocado), la especial sensibilidad de ambos permite trasladar a este punto las afirmaciones realizadas anteriormente sobre la necesidad de reves-tir el procedimiento de las máximas garantías. Lo más adecuado sería, por tanto, prever la notificación conjunta al interesado del acuerdo de iniciación y la propuesta de rectificación, a efectos de que éste pueda presentar las alegaciones que considere convenientes, aunque en este caso (cuando la rectificación se realice en beneficio de los interesados) se fije un plazo inferior al de 15 días establecido para los demás supuestos en el párrafo primero del mismo artículo 13.1». Coincide con las apreciaciones del Consejo de Estado la STS de 25 de octubre de 1993.

¹⁹ En realidad, la posibilidad de suspender en este caso siempre estaba abierta ex artículo 104 de la Ley 30/1992, sobre todo si no se pierde de vista el contenido de los artículos 224.3 de la LGT (recurso de reposición) y 233.5 de la LGT (reclamaciones económico-administrativas) que permiten la suspensión de la ejecución del acto impugnado sin necesidad de garantizarlo en aquellos casos en los que pudiera apreciarse al dictarlo un error aritmético, material o de hecho.

En este caso y al igual que hacíamos notar en el procedimiento de rectificación de errores, la devolución de ingresos indebidos no es tampoco un verdadero procedimiento de revisión de actos administrativos, sino más bien de gestión en el que resulta necesario dictar resolución declarativa de la existencia del propio ingreso indebido. En realidad, bajo la denominación procedimental de devolución de ingresos indebidos se ocultan varios procedimientos que siguen todos ellos un esquema o patrón común, pues también en todos ellos resulta necesaria la existencia de un acto administrativo dictado tras la formalización y resolución de un procedimiento en el que se reconozca el derecho a la devolución, así como una posterior fase de ejecución en la que ese ingreso reconocido como indebido pueda reintegrarse al contribuyente ²⁰. Conviene advertir que el desarrollo reglamentario de este procedimiento es eminentemente procedimental, pues la LGT se limita a indicar que el inicio puede ser de oficio o a instancia de parte, precisando únicamente que al mismo le será de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 220 de la LGT en el que se regula un plazo máximo de seis meses para notificar la resolución expresa y los efectos del transcurso de este plazo sin que se realice su notificación. El artículo 14 del reglamento establece la legitimación para instar el procedimiento de devolución y los posibles beneficiarios de tal derecho. La LGT ya había introducido al respecto algunas previsiones de interés. En concreto, el artículo 32, con la expresión «se hubieran realizado», permite que otras personas distintas del contribuyente, sus herederos o causahabientes puedan solicitar la devolución. En concreto, esto puede ocurrir en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), en el que el sujeto que repercute e ingresa el impuesto correspondiente es el sujeto pasivo, mientras que el sujeto repercutido (que no es sujeto pasivo) es quien tiene mayor interés en solicitar la devolución del ingreso indebido que haya podido producirse. Debe recordarse que en el artículo 9.2 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, se establecía que únicamente podía solicitar la devolución de un ingreso indebido derivado del IVA el sujeto pasivo que hubiera repercutido el impuesto, sin otorgar legitimación para solicitarlo al sujeto que hubiese soportado la repercusión. Por otra parte, la LGT no impide que reglamentariamente pueda regularse la legitimación de forma más amplia, según los casos. En su artículo 15, el reglamento realiza un elenco de los distintos supuestos de devolución añadiendo una letra f) que no estaba prevista en el proyecto y que abre la puerta a la normativa tributaria para que regule a través de cualquier otro procedimiento el reconocimiento del derecho a la obtención del ingreso indebido; un ingreso indebido que resultará de sumar al importe del propio ingreso indebidamente efectuado las costas satisfechas cuando el mismo se hubiera realizado durante el procedimiento de apremio y el interés de demora vigente a lo largo del período en que resulte exigible (art. 16). El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución puede iniciarse de oficio o a instancia del interesado y, en este último caso, la solicitud debe dirigirse al órgano competente para resolver, especificándose así un extremo que el proyecto no mencionaba. Al contenido general del escrito de solicitud previsto por el artículo 2 del reglamento deben añadirse dos extremos. En primer término las pruebas acreditativas del carácter indebido del ingreso, pudiéndose sustituir los justificantes de ingreso por la mención exacta de los datos identificativos del ingreso como son la fecha, lugar e importe. En segundo término, la declaración expresa del

²⁰ Esos procedimientos pueden ser resumidos en cuatro puntos: a) Procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución del ingreso indebido; b) Procedimiento de devolución de ingresos indebidos como consecuencia de un acto administrativo o una resolución económico-administrativa; c) Procedimiento para la ejecución del acuerdo de devolución de un ingreso indebido; y d) Procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones cuando hayan dado lugar a un ingreso indebido.

medio elegido para realizar la devolución y que a criterio del contribuyente, puede ser transferencia bancaria (para lo que el interesado debe aportar el número de cuenta y los demás datos relativos a la entidad de crédito) o cheque cruzado o nominativo. Si el contribuyente no hubiera indicado el medio de pago, se efectuaría mediante cheque. Contiene, sin embargo, el reglamento en su artículo 17.2 un novedoso apartado c) respecto al proyecto en el que se menciona de forma expresa la posibilidad de elegir que la devolución se haga mediante una compensación con deudas tributarias del mismo interesado, lo que no supone más que la simple aplicación de lo preceptuado por el artículo 59 de la LGT ²¹. En lo atinente a su tramitación, el órgano encargado de la misma debe verificar las circunstancias que acrediten el derecho a la devolución pudiendo para ello solicitar cuantos informes considere necesarios. Con carácter previo a la resolución, la Administración debe notificar al obligado tributario la propuesta de resolución y abrir un plazo de 10 días (plazo este que en el proyecto de reglamento se elevaba a 15) contados a partir del día siguiente al de la notificación, con el fin que el interesado pueda presentar alegaciones y aportar los documentos y justificantes oportunos. Finalizada la tramitación, el órgano que la hubiera llevado a cabo deberá elevar al competente para su resolución la preceptiva propuesta. El órgano de recaudación encargado de adoptar dicha resolución final –órgano cuya especificación se remite a la normativa de desarrollo en el ámbito organizativo– debe motivarla, acordando si procede el derecho y determinando el titular del derecho y el importe de la devolución, procediendo en tal caso a la inmediata ejecución de la devolución (art. 20 RD 520/2005). En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el interesado debe entender desestimada su solicitud por silencio administrativo, transcurrido el plazo máximo de seis meses entre la notificación del acto de inicio y la notificación de la resolución oportuna.

II.2. El recurso de reposición.

a) Disposiciones generales.

El reglamento se ocupa básicamente de regular las consecuencias de la simultaneidad de este recurso con la reclamación económico-administrativa, los efectos de su interposición respecto al ejercicio de otros recursos, así como varias cuestiones procedimentales no previstas en la ley y, en particular, las relativas a las diversas modalidades de suspensión del acto impugnado y los efectos consiguientes a la aceptación o denegación de dicha suspensión. Frente al proyecto elaborado en su día, el reglamento mejora enormemente las previsiones iniciales introduciendo apartados nuevos, completando, matizando y ampliando los puntos que tradicionalmente han suscitado dudas a los contribuyentes y a la propia Administración. Como sabemos, el recurso de reposición en materia tributaria es potestativo salvo en el caso de actos provenientes de Entidades Locales (art. 14 del TRLRHL). El artículo 21 del Real Decreto 520/2005 regula las consecuencias de la simultaneidad en la vía impugnatoria si se hubieran interpuesto tanto el recurso de reposición como la reclamación económico-administrativa. El criterio que se sigue, en desarrollo de las previsiones de la propia LGT, es

²¹ Previsión esta aconsejada por el Consejo de Estado en su dictamen preceptivo al proyecto de reglamento que analizamos.

la resolución y tramitación del que se hubiera interpuesto en primer lugar, con los efectos oportunos en lo atinente a la remisión del expediente reclamado por el Tribunal Económico-Administrativo si todavía no se hubiese pronunciado el órgano administrativo autor del acto recurrido. En la misma línea que la LGT, el artículo 22 del reglamento establece la interrupción de los plazos para el ejercicio de otros recursos desde la interposición de la reposición; plazos que volverán a contarse desde su inicio a partir del día siguiente a aquel en el que el recurso de reposición pueda entenderse presuntamente desestimado o, en cualquier caso, a partir del día siguiente a la fecha en que se hubiera practicado la notificación expresa de la resolución del recurso. Nada más específica en este sentido el reglamento en un punto muy necesitado de clarificación, porque, como es sabido, una de las tradicionales discusiones jurídicas, en lo que a la adecuada resolución de las vías de revisión reguladas por la LGT se refiere, es la atinente al plazo para recurrir tras la desestimación presunta de la reposición o de la reclamación económico-administrativa ²². El Informe para la Reforma de la LGT tuvo oportunidad de reflejar su parecer insistiendo en la posible conveniencia de transformar el tradicional silencio negativo en una verdadera desestimación presunta, lo que supondría que el transcurso de los plazos establecidos al efecto para la tempestiva resolución no permitiría ya al contribuyente la opción entre la interposición del oportuno recurso o la espera de la resolución administrativa expresa, sino que el rebasamiento del plazo legalmente fijado de resolución tendría los verdaderos efectos de una desestimación, debiéndose contar desde tal instante los plazos para la interposición de la reclamación o recurso en orden a evitar que tal desestimación presunta pudiera devenir firme convirtiendo el acto en inatacable desde el punto de vista jurídico ²³. Sin embargo, la propia Comisión apuntó los serios inconvenientes de semejante posicionamiento legal, centrados fundamentalmente no sólo en la posible vulneración de la tutela judicial efectiva (que podría producirse al negarse la posibilidad de recurso frente a una resolución expresa extemporánea o en un recurso contra la desestimación presunta que desconocería totalmente los motivos de la resolución negativa), sino también el colapso que tal medida supondría en la vía económico-administrativa y judicial. La nueva LGT y el Real Decreto 520/2005 han perseverado en la misma redacción confusa que adornaba el RPREA ²⁴. Y decimos confusa puesto que surge la duda razonable en torno a la existencia de una verdadera opción para el contribuyente –recurrir o esperar resolución expresa ²⁵–, si tenemos en cuenta que la normativa –tanto la legal como la reglamentaria– parece establecer un plazo taxativo para recurrir a partir de la

²² Las reflexiones que se vierten aquí en vía de reposición son, por lo tanto, igualmente aplicables a las previsiones reglamentarias atinentes a la reclamación económico-administrativa.

²³ Para la Comisión, el objetivo último que perseguiría semejante propuesta no sería otro que el de forzar indirectamente a la Administración para resolver en plazo, pues de otra forma su incumplimiento supondría la segura interposición del recurso procedente.

²⁴ Éste en su artículo 104 señalaba: «1. Transcurrido el plazo de un año desde la iniciación de la vía económico-administrativa, en cualquiera de sus instancias, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente al en (sic) que debe entenderse desestimada. 2. En caso de resolución expresa, los plazos para la interposición de los correspondientes recursos empezarán a contarse desde la notificación de la resolución recaída».

²⁵ Particularmente enfática en relación con esto último es la STS de 2 de octubre de 1997 en la que llega a declarar que la manifestación contenida en el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, de que determinados procedimientos se «entenderán desestimados» no es admisible si supone «hurtar a los ciudadanos la facultad de optar» por recurrir o esperar resolución expresa. Una lejana SAN de 31 de octubre de 1986 (NFJ000216) ya señalaba que el silencio administrativo debe interpretarse como facultad del recurrente para interpretar que se produce la desestimación, pero sin que ello implique la exoneración del deber de dictar resolución expresa que incumbe a la Administración.

desestimación por silencio ²⁶ y el TEAC mantiene firme una postura en cuya virtud y en caso de desestimación presunta de la reposición o de la primera instancia económico-administrativa, el plazo para la interposición del recurso posterior es el taxativo fijado por la ley a partir de aquel en que deba entenderse producido el silencio desestimatorio ²⁷. Tal duda se acrecienta si atendemos a las regulaciones paralelas de la Ley 30/1992 o de la propia Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA) ²⁸ en las que parece latir la idea de que la existencia de plazos preclusivos para la interposición de recursos contra los actos presuntos por silencio administrativo (tres meses en vía administrativa tanto para la reposición como para la alzada y seis meses en la vía contencioso-administrativa) está justamente al servicio de la seguridad jurídica, pues no resulta conveniente dejar indefinidamente abierta la posibilidad de recurso ²⁹. Máxime después de la reforma introducida por la Ley 4/1999 en la que la favorable posición de que gozaba el ciudadano a los efectos del cómputo del recurso parece haberse perdido ³⁰.

²⁶ «La duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido este plazo, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente de la finalización del plazo de un año a que se refiere este apartado. El Tribunal deberá resolver expresamente en todo caso. Los plazos para la interposición de los correspondientes recursos comenzarán a contarse desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa» (art. 240.1). Sobre ello *vid.* GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, E. *El silencio administrativo en el Derecho español*, Civitas, Madrid, 1990, pág. 320.

²⁷ Resolución de 27 de abril de 2001.

²⁸ Los artículos 115 y 117 de la LRJPAC transforman el plazo general de un mes del recurso de alzada y de reposición por el de tres meses en el caso de recurso contra un acto presunto, contándose desde el día en que éste deba entenderse producido. Por su parte, el artículo 46 de la LJCA contempla un plazo de seis meses en lugar del general de dos para la interposición del recurso contra el acto presunto. *Vid.* TORNOS MAS, J. «La nueva acción frente a la inactividad administrativa del artículo 29 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1988. Especial referencia a su ámbito objetivo», en AA.VV. *La Justicia administrativa*. Libro Homenaje al Prof. Dr. D. Rafael Entrena Cuesta, Atelier, Barcelona, 2003, págs. 247 y ss.

²⁹ Alude a ello el TS en alguna de sus Sentencias donde señala que el silencio negativo no legitima a utilizar cualquier medio impugnatorio (STS de 20 de marzo de 1996) o que cuando el particular opta por la vía del recurso, tal facultad no puede ser ilimitada, sino que debe someterse a algún plazo de caducidad [SSTS de 14 de octubre de 1992 (NFJ002023) y 27 de enero de 1995]. *Vid.* asimismo la STS de 23 de noviembre de 1996, en la que el Alto Tribunal expresa su convencimiento sobre la imposibilidad de considerar indefinidamente abierto el plazo de recurso en caso de denegación presunta del recurso de reposición, con olvido de los límites impuestos por el principio de seguridad jurídica. Vale la pena a estos efectos reproducir las palabras de GONZÁLEZ PÉREZ, J. *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, 4.ª ed. Civitas, Madrid, 2003, pág. 1.021, quien da cuenta muy sintéticamente del origen y las causas del problema: «configurado el silencio administrativo como garantía frente a la exigencia del acto expreso como presupuesto del proceso administrativo, consistió inicialmente en una ficción que la ley establecía presumiendo por el transcurso de un plazo la existencia un acto, a fin de dejar abierta la vía contencioso-administrativa, si bien no dispensaba de la obligación de resolver expresamente, por lo que el interesado podía, si lo estimaba oportuno, esperar la resolución expresa, y, una vez notificada ésta, iniciar el proceso administrativo. Este simplísimo esquema se complicó y dio al traste con la garantía inicialmente concebida, en buena parte como consecuencia de una jurisprudencia, que, en algunos momentos, no pudo alejarse más de las exigencias de una tutela judicial efectiva, denegándose justicia por una interpretación formalista de las normas reguladoras del silencio administrativo. Pero no hay que descargar todas las culpas en los Tribunales. El legislador contribuyó no poco a la caótica situación en que se encontraba el administrado ante la pasividad de las Administraciones públicas para resolver sus peticiones y recursos. La LRJPAC batió la marca de los despropósitos. Se llegó a decir que "a lo mejor, la regulación del silencio en clave de 1958 era un mecanismo, un subterfugio inevitable para ofrecer garantías a los ciudadanos y permitirles acceder a la jurisdicción". Ahora mismo, sin embargo, no estoy seguro ni siquiera de que sea necesaria una regulación del silencio, porque el mecanismo a buscar lo que tendría es que batir la exigencia de que hubiese un acto previo y cambiar la concepción de jurisdicción revisora donde, probablemente, ya no estamos».

³⁰ Efectivamente, la LPA de 1958 y la redacción originaria de la Ley 30/1992 partían de una premisa común: el plazo de recurso no comenzaba hasta tanto se denunciaba la mora o desde que se concedía la certificación del acto presunto (o, a falta de expedición de la certificación, a los 20 días desde su solicitud) respectivamente. En ambos casos había que llegar

En realidad ese planteamiento parte de una premisa profundamente errónea, cual es la de confundir el silencio negativo con la desestimación presunta, pues mientras que el primero no se erige en un verdadero acto administrativo, la segunda se equipara a éste con todos sus efectos, incluidos los plazos taxativos para ejercitar el derecho al recurso ³¹. Además, existente esa tensión o dilema entre dos principios que en este caso resultan contrapuestos como la seguridad jurídica y la tutela judicial efectiva, y siendo como es que tal invocación a la seguridad trae causa de un previo incumplimiento de la Administración, lo razonable es que se deje optar verdaderamente al contribuyente entre la espera a la resolución expresa por parte de la Administración o un ejercicio del derecho a recurrir no sometido a plazo expreso alguno más allá del propio de la prescripción ³².

Insistimos, si el silencio negativo no da lugar a un acto administrativo, ni siquiera a un acto presunto, la desestimación por silencio no sería una resolución y, por ende, no podría tampoco adquirir firmeza por el transcurso del plazo del recurso, pues otra cosa equivaldría a una compulsión sobre el contribuyente, obligándole a una impugnación «a ciegas» ³³. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional prima la libertad del interesado en la determinación del preciso momento en el que empieza el plazo para recurrir ³⁴. Sin embargo, la construcción jurídica que realiza el Alto Tribunal

a la misma conclusión, el *dies a quo* dependía de una actuación del interesado que disfrutaba efectivamente de una opción temporalmente indefinida entre esperar la resolución final o impugnar la desestimación presunta. En este sentido, GARRIDO FALLA, F. «La obligación de resolver: actos presuntos y silencio administrativo», *REDA* núm. 82, 1994, pág. 187 y BAÑO LEÓN, J. M. «El silencio administrativo: notas sobre una regulación anacrónica», en *El Derecho Administrativo en el umbral del siglo XXI*. Homenaje al Profesor Ramón Martín Mateo, vol. I, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000, pág. 1.348.

³¹ Con toda razón, GARCÍA NOVOA, C. *El silencio administrativo en Derecho Tributario*, Pamplona, Aranzadi, 2001, pág. 171, ha señalado a este respecto que «lo más acorde con la verdadera naturaleza del silencio sería, pues, que no hubiese plazo para recurrir, o bien que quede en manos del interesado determinar el momento en que dicho plazo empieza, pues parece más apropiado que prevelezcan las garantías del particular frente a una evanescente invocación de la seguridad jurídica. Garantías del particular que, no se olvide, en este caso tienen apoyo en un derecho fundamental como es la tutela judicial efectiva. El silencio estaría al servicio del acceso a la jurisdicción, en tanto se establece en beneficio del administrado a los efectos de que pueda llegar a la vía judicial eludiendo la inactividad administrativa. No puede convertirse un instituto al servicio del acceso de los particulares a la justicia en una figura que prime el incumplimiento por parte de la Administración, en nombre de la seguridad jurídica. Y si es verdad que la existencia de plazos preclusivos de caducidad garantiza la seguridad jurídica, también lo es que seguiría habiendo un límite temporal en la prescripción de acciones para el ejercicio de los derechos, como acertadamente apunta el TS en Sentencia de 22 de julio de 1986».

³² La STS de 23 de marzo de 1981 entiende el silencio desestimatorio como ficción legal a favor del recurrente para permitirle el acceso a la vía judicial o esperar a la resolución expresa para posteriormente recurrir contra ella. Sin embargo, la STS de 31 de diciembre de 1994 señala expresamente que el plazo para la interposición del recurso contencioso-administrativo en caso de desestimación presunta de la reclamación económico-administrativa es de un año y dos meses, sin que sea aplicable el artículo 53 de la LJCA, que se refiere a la desestimación presunta en los casos de peticiones a la Administración.

³³ En tal sentido, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. «Sobre silencio administrativo y recurso contencioso», *RAP* núm. 47, 1965, pág. 216; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R. «Silencio negativo, actos firmes y actos confirmatorios», *RAP* núm. 53, 1967, pág. 286 y VILLAR PALASÍ, J. L. «El silencio administrativo en la doctrina y en la jurisprudencia del Tribunal Supremo», *Actualidad Administrativa*, 1988, pág. 162. Para tan ilustres autores, no puede otorgarse eficacia a lo que no constituye más que la ficción de una desestimación o una simple técnica de garantía a favor del interesado, por lo que no hay posición jurídica creada por el silencio que sea susceptible de consentimiento por el interesado. *Vid.* asimismo, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. «La inexistencia de plazo para recurrir el silencio administrativo en vía contencioso-administrativa. Derogación del artículo 46.1 de la LJCA de 1998. Un Auto de la Sección 5.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 25 de noviembre de 1999 (recurso 261/1999)», *REDA* núm. 105, 2000, págs. 127 y ss.

³⁴ SSTC 6/1986, de 21 de enero, 204/1987, de 21 de diciembre y 63/1995, de 3 de abril, donde se señala con toda claridad la imposibilidad de equiparar, a efectos de computar el plazo para la interposición de recursos, la pasividad o inactividad de la Administración con los casos en los que existe acto motivado y debidamente notificado, pues de otra forma se haría

no es muy convincente, toda vez que relaciona el silencio negativo con las notificaciones defectuosas, de forma y manera que si el contribuyente conociese el sentido desestimatorio de aquél, debería aplicarse la regla contenida en el artículo 125.2 de la antigua LGT (L 230/1963)³⁵, es decir, habría de recurrirse en el plazo de seis meses desde que se entiende producida la inactividad, pudiendo en los demás casos interponer el recurso a partir de la fecha en la que el sujeto se dé expresamente por notificado, lo que, en la práctica, equivale a decir en cualquier momento³⁶. Ello implícitamente equivale a parangonar –al menos en cierta medida– el silencio negativo con un acto presunto, asimilación que constituye, como ya hemos advertido, una de las mayores causas de confusión en el asunto que nos ocupa³⁷, porque si bien es cierto que la estimación por silencio positivo sí puede decirse que constituye un verdadero acto administrativo³⁸, de la desestimación como consecuencia de la inactividad administrativa no puede decirse precisamente lo mismo³⁹. Y ésta es la razón fundamental

de peor condición a quien acogiéndose a la resolución presunta se ve privado de las razones administrativas que sustentan el acto debido al retraso de la Administración en resolver. En el mismo sentido, SSTs de 9 de abril de 1992, 7 de mayo de 1993 y 24 de febrero de 1995. La STS de 4 de febrero de 2002 (NFJ012095), después de realizar un completo análisis de las modificaciones operadas en este punto por la LRJPAC y por sus posteriores reformas (L 4/1999), llega a la conclusión de la vigencia de la doctrina emanada por el TC en la Sentencia 6/1986.

³⁵ «Surtirán efecto por el transcurso de seis meses las notificaciones practicadas personalmente a los sujetos pasivos que conteniendo el texto íntegro del acto hubieren omitido algún otro requisito, salvo que se haya hecho protesta formal dentro de este plazo en solicitud de que la Administración rectifique la deficiencia». Además, no parece muy factible seguir aludiendo a este mismo extremo, pues dicha convalidación desaparece con la nueva LGT. Efectivamente, si hacemos algo de historia, el artículo 79.4 de la LPA establecía la subsanación por el mero transcurso de seis meses de aquellas notificaciones que conteniendo íntegro el texto del acto hubieran omitido otros requisitos. El anteproyecto de la LRJPAC pretendió reducir ese plazo a un único mes, lo que fue criticado con dureza por el Consejo de Estado. Tras un aluvión de enmiendas y duras negociaciones parlamentarias, el texto se retiró y la Ley 30/1992 no contempló ningún plazo de subsanación por el mero transcurso del tiempo. Tampoco después de la modificación operada por la Ley 4/1999 se contempló ningún margen temporal para la subsanación. Pero el proyecto de dicha reforma volvía a la carga con un plazo de tres meses para la convalidación de notificaciones que conteniendo íntegro el texto hubiera omitido otros requisitos, salvo que se hubiera formulado propuesta formal ante la Administración para que se subsanase la deficiencia. Y como muestra palpable de esta confusión, error o inadvertencia, pese a que en el articulado de la Ley 30/1992 tras la reforma del 99 no existe posibilidad de convalidación, su Exposición de Motivos sigue aludiendo a la misma con un plazo de tres meses. La conclusión en el ámbito administrativo general es que la notificación defectuosa no surtirá efectos hasta el momento en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución o acto objeto de la notificación, o desde el momento en que se interponga cualquier recurso que proceda. Sin embargo, en el ámbito tributario, el artículo 125 de la Ley 230/1963 establece tal plazo de convalidación de seis meses salvo protesta formal. La nueva LGT, por el contrario, y en un aspecto que es de alabar, omite toda referencia a la convalidación de la notificación por el transcurso de los seis meses, equiparando el tratamiento tributario con el general administrativo.

³⁶ O bien, entender que el particular conoce el texto íntegro del acto, es decir, la desestimación por silencio, pero no el resto de extremos que obligatoriamente deben constar en toda notificación (SSTs de 16 de octubre de 1987, 28 de noviembre de 1989 y 18 de marzo de 1995). En tal sentido, otra línea jurisprudencial, apoyándose en la derogada LJCA (art. 58) fijaba el plazo en un año y seis meses a contar desde el momento en el que se entendía producido el silencio (SSTs de 24 de febrero de 1988 y 4 de mayo de 1990). Una crítica certera y completa de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en este punto puede consultarse en ARZOZ SANTISTEBÁN, X. *La obligación de resolver y de notificar y el silencio administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 2001, págs. 51 y ss.

³⁷ A ello ha aludido con claridad GARCÍA NOVOA, C. *op. ult. cit.* pág. 174.

³⁸ En tal sentido GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, E. *op. ult. cit.* págs. 84 y ss. y ARZOZ SANTISTEBÁN, X., *op. ult. cit.* págs. 32 y ss. quienes señalan que siendo eso así, el silencio positivo pone fin al procedimiento, resultándole aplicable la teoría general del acto administrativo porque sustituye a un acto expreso estimatorio de la solicitud.

³⁹ El artículo 43.3 de la LRJPAC, tras la modificación operada por la Ley 4/1999, parte claramente del principio de que el silencio negativo no produce acto administrativo alguno y sus únicos efectos se circunscriben a la posibilidad de permitir a los interesados la interposición del recurso administrativo o contencioso precedente. Si ello es así, lógico es pensar que la Administración sigue estando sujeta a la obligación de resolver.

para desatender cualquier planteamiento que pudiera hacerse abogando por una aplicación analógica del plazo de seis meses contenido en el artículo 46.1 de la vigente LJCA ⁴⁰, puesto que tal plazo está pensado para la impugnación de actos presuntos y el silencio negativo no lo es ⁴¹.

El régimen de plazos preclusivos para la impugnación de las desestimaciones presuntas no resulta congruente con el significado del silencio administrativo negativo, pero es que, además y salvo que se trate de plazos muy amplios, pone en cuestión el derecho de acceso a la tutela judicial efectiva. La conclusión, por lo tanto, es que el contribuyente puede recurrir en cualquier momento al silencio negativo tanto en la vía de reposición como en la económico-administrativa sin que ello conculque un principio como el de seguridad jurídica cuyo principal transgresor es una Administración que no resuelve tempestivamente pudiendo hacerlo ⁴², sin que para ello sea necesario un pronunciamiento administrativo ⁴³ y sin que pueda decirse que el silencio negativo ha sido consentido y firme, toda vez que la inexistencia de acto expreso impide anudarle tan relevante efecto ⁴⁴. Llegar a

⁴⁰ «El plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo será de dos meses desde el día siguiente al de la publicación de la disposición impugnada o al de la notificación o publicación del acto que ponga fin a la vía administrativa, si fuera expresa. Si no lo fuera, el plazo será de seis meses y se contará, para el solicitante y otros posibles interesados, a partir del día siguiente a aquel en que, de acuerdo con su normativa específica, se produzca el acto presunto».

⁴¹ Así GARCÍA NOVOA, C. *op. ult. cit.* pág. 179. Además, e incluso en este caso donde resulta aplicable el plazo de seis meses establecido por la LJCA, algunas SSTs han dulcificado su rigurosa aplicación. Tal es el caso de la Sentencia de 30 de junio de 1999, donde llega a decirse que «si bien es cierto que el silencio de la Administración frente a las peticiones ante ella formuladas no impide al solicitante agotar la vía administrativa utilizando, en su caso, el recurso de alzada pertinente... también lo es que no se puede pretender extraer del incumplimiento del deber de resolver por parte de la Administración consecuencias obstativas al libre ejercicio de las acciones judiciales que pueden emprenderse para tutelar el derecho de los particulares, tal como se desprende de la STC de 21 de enero de 1986». Incluso después de la promulgación de la Ley 4/1999 otra STSJ de Madrid, de 25 de noviembre de 1999, ha entendido derogado por esta ley el artículo 46.1 de la LJCA.

⁴² Así GÓMEZ FERRER MORANT, R. «El silencio administrativo desde la perspectiva constitucional», Libro Homenaje al Profesor José Luis Villar Palasí, Civitas, Madrid, 1989, págs. 513 y ss. Lógicamente y aunque tanto la LRJPAC como la propia LGT callan sobre la posibilidad del contribuyente de denunciar la mora en la resolución, es lógico pensar que si la Administración se halla obligada a dictar resolución expresa y el interesado puede esperar legítimamente a que se dicte ésta, también podrá recordar al órgano competente el incumplimiento de dicha obligación. En tal sentido el TC ha aceptado el carácter potestativo de la denuncia de la mora a falta de previsión legal incluso con respecto al recurso contencioso-administrativo especial de la Ley 62/1978 (STC 34/1989 y SSTs de 3 de noviembre de 1982, 12 de mayo de 1988 y 8 de febrero de 1989). Sobre ello *vid.* DE LA NUEZ SÁNCHEZ CASCADO, E. en *Estudios y Comentarios sobre la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, t. I, Madrid, Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia y BOE-Ministerio de la Presidencia, 1993, comentarios a los artículos 42 a 44, págs. 243 y 247.

⁴³ SSTs de 30 de septiembre de 1995 y 31 de marzo de 1997.

⁴⁴ SSTs de 24 de febrero y 14 de diciembre de 1988. La primera de ellas constituye un paradigma de claridad al respecto: «Si como acaba de indicarse, en los supuestos de resolución tardía de la Administración, dictada transcurridos los plazos para impugnar la denegación presunta, cabe deducir recurso contencioso-administrativo frente a dicho acto expreso, igual solución hay que adoptar en aquellos casos, como el de autos, en los que la Administración, no obstante el deber de dictar una resolución expresa, no lo hace a pesar de que el administrado, que optó por esperar a dicha resolución expresa, le insta a que la dicte transcurrido ya el plazo para impugnar la denegación presunta. Abona esta solución la consideración de que, como ya se señaló, el silencio es una ficción legal a favor del particular, así como la de que la falta de cumplimiento por parte de la Administración de su deber de dictar resolución expresa no puede perjudicar al administrado. Igualmente la conclusión establecida viene exigida por la circunstancia de que la solución contraria significaría una vulneración del derecho a obtener la tutela judicial efectiva previsto en el artículo 24 de la Constitución. El particular tiene la facultad de esperar, como ya se ha expresado, que se produzca una resolución expresa por parte de la Administración, resolución que, caso de no satisfacer sus intereses, podrá ser impugnada judicialmente. Pues bien, si el particular espera

esta conclusión, como se habrá comprobado, resulta fatigoso, es ciertamente de argumentación compleja, existe jurisprudencia encontrada y, por lo tanto, crea una incertidumbre que la nueva LGT y su reglamento de desarrollo podían haber conjurado definitivamente ⁴⁵. Al menos habrá que agradecerle su mimetismo con la regulación anterior, por lo que no deben caber argumentaciones novedosas sobre la cuestión, pues otra cosa equivaldría a beneficiar a la Administración por el incumplimiento de su obligación de resolver expresamente ⁴⁶. Resolución esta que, no nos engañemos, en muchas ocasiones aquélla no es muy proclive a procurar aunque de ello puedan derivarse pleitos y dificultades añadidas posteriores de todo género ⁴⁷.

b) Iniciación y puesta de manifiesto del expediente.

Ninguna novedad procedimental contiene el reglamento a estos efectos, recordando la tradicional obligación de incluir las alegaciones en el escrito de interposición así como los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite y aquellos en los que se formalice la garantía si se solicitó la suspensión de la ejecutividad del acto que se recurre. En análogo sentido, puede hablarse de la obligación que tiene el órgano administrativo de poner de manifiesto el expediente antes de la interposición del recurso si en tal sentido el contribuyente lo solicitara. Debe hacerse notar que en este punto la redacción final del reglamento es más restrictiva para el contribuyente frente a las previsiones del proyecto, por cuanto que este último señalaba expresamente que «el órgano actuante, bajo la responsabilidad del Jefe de la misma, tendrá la obligación de poner de manifiesto el contenido del expediente al interesado o la documentación relativa a las actuaciones administrativas que requiera», mientras que la redacción definitiva circunscribe la obligación administrativa de puesta de manifiesto del expediente a lo «estrictamente relacionado con el acto objeto de impugnación o la documentación relativa a las actuaciones administrativas concretas que hayan sido expresamente

confiado una resolución expresa y la Administración no cumple el deber de dictarla no obstante ser instada a ello, si se entiende que entonces no puede plantear una reclamación judicial, se cerrará al particular el acceso a los Tribunales y sabido es que el derecho a la tutela judicial efectiva tiene un contenido complejo que incluye, entre otros, la libertad de acceso a los Jueces y Tribunales, el derecho a obtener un fallo de éstos. A la conclusión que se ha establecido no puede ser obstáculo el principio de seguridad jurídica, pues la inseguridad sólo es imputable a la Administración, la que puede poner fin a la misma dictando la resolución expresa».

⁴⁵ Salvo que lo que se pretenda sea crear una especie de laberinto para que el contribuyente se pierda o se desespere como apunta ARZOZ SANTISTEBÁN, X. *op. ult. cit.* pág. 70, porque lo cierto y verdad es que aunque el silencio administrativo puede presentarse como una garantía, en el fondo nunca lo es, puesto que los interesados generalmente ignorarán la forma de utilización de dicha institución, interpretarán incorrectamente su regulación o se equivocarán respecto a la vía de reacción pertinente. *Vid.* al respecto FERNÁNDEZ PASTRANA, J. M. «Orientación antiformalista de la jurisprudencia en el agotamiento de la vía administrativa previa», *RAP* núm. 121, 1990, págs. 259 y ss.

⁴⁶ Para la STS de 24 de febrero de 1998 es admisible incluso que la interposición del recurso contencioso-administrativo pueda tener lugar días antes del vencimiento del plazo del silencio negativo con tal de que en el momento de la formalización de la demanda dicho plazo se haya cumplido. Resulta claro, por tanto, que para el pronunciamiento del Alto Tribunal no constituye obstáculo alguno la existencia del silencio y que debe primar el derecho material a la tutela judicial efectiva sobre otras consideraciones formales.

⁴⁷ Como bien dice ARZOZ SANTISTEBÁN, X. (2001) pág. 157, «¿qué interés puede tener la Administración en evitarse un pleito? Los que realmente temen a los pleitos y –porque la Administración no resuelve– no pueden evitarlos son los ciudadanos. Con independencia de la bondad de la pretensión del ciudadano, la Administración dispone de una posición jurídica y patrimonial más segura... y de todo el tiempo del mundo».

solicitadas y guarden relación con el acto impugnado». Además, el reglamento añade una previsión novedosa respecto al proyecto, en cuya virtud se advierte expresamente de la imposibilidad de examinar de nuevo el expediente una vez presentado el recurso al efecto de formular nuevas alegaciones o completar las existentes.

c) Suspensión del acto impugnado.

Constituye éste un aspecto donde el reglamento se detiene y desarrolla con más calma, introduciendo novedades de interés frente a las previsiones originales del proyecto. Para empezar se añade una nueva letra b) al apartado 1 del artículo 25 en cuya virtud se exime de la aportación de garantía en aquellos casos en los que pudiera haberse incurrido en error aritmético, material o de hecho. También se añade una letra c) al mismo precepto que puede resultar un tanto redundante, pues se especifica que se dispensará igualmente de garantía en los casos de recursos contra sanciones hasta tanto sean éstas firmes en vía administrativa. Decimos redundante porque nada nuevo añade el reglamento a lo que señala la LGT pero tampoco aclara un aspecto fundamental de la cuestión como es lo que deba entenderse por firmeza administrativa. Como sabemos, el recurso contra la sanción implica la suspensión automática de la ejecutividad de ésta sin necesidad de garantía alguna, hasta tanto se ultime la vía administrativa, de manera que hasta que finalice el período voluntario de pago posterior a este momento no se devengarán intereses de demora. Una vez la sanción sea firme en vía administrativa, los órganos de recaudación no pueden iniciar las actuaciones del procedimiento de apremio mientras no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo. Si durante ese plazo el interesado comunicase a dichos órganos la interposición del recurso con petición de suspensión, ésta se mantendría hasta que el órgano judicial adoptase la decisión correspondiente en relación con la suspensión solicitada.

Señala a estos efectos el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, que para la efectiva aplicación de dicha previsión, los órganos administrativos competentes para la tramitación de los recursos o reclamaciones comunicarán, en el plazo de 10 días a los órganos competentes para la ejecución de las sanciones, las decisiones e incidencias que en cada caso se produjesen (art. 29.3). La intención del Real Decreto 2063/2004 en este punto es manifiestamente clara, como probablemente también lo es la del artículo 212.3 de la LGT que habla, asimismo, de firmeza en vía administrativa. Ahora bien, la cuestión es qué debe entenderse por «firmeza en vía administrativa», ya que esta terminología resulta equívoca, pues la firmeza es una cualidad intrínseca de determinadas resoluciones judiciales, y no administrativas (art. 245.3 LOPJ). Y en tal caso, dos son las posibles posturas: a) En primer lugar, la referida al agotamiento de la vía administrativa (concepto definido en el art. 109 de la LRJPAC y art. 227 de la LGT, así como en el art. 103.dos.4 de la L 31/1990, de 27 de diciembre, que creaba la AEAT, respecto de la Administración del Estado) a la que parece referirse la literalidad del precepto que no habla de firmeza sin más, sino de la firmeza en vía administrativa. De esta manera, no podría iniciarse ejecución alguna hasta que se finalizase la reclamación económico-administrativa. b) En segundo lugar, la postura cada vez más defendida de que la firmeza en vía administrativa sólo se produce cuando el acto administrativo es inatacable por no haberse interpuesto, o por haberse resuelto ya, cualquier recurso o reclamación, administrativa o judicial, contra él.

De esas dos posibles interpretaciones, el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario y el propio Real Decreto 520/2005 optan claramente por la primera de las opciones. Sin embargo, la jurisprudencia del TS se decanta por la segunda. Así, la STS dictada en interés de Ley de 18 de septiembre de 2001 señala que «hasta la resolución del oportuno recurso jurisdiccional, en el supuesto de que fuera desestimado, no podría decirse que la sanción había quedado firme en vía administrativa». Y de la misma opinión participa la STS de 5 de febrero de 2004 (NFJ011114). La voluntad del legislador y del reglamentista ha sido la de referirse al agotamiento de la vía administrativa, sin más, aunque el acto que ultime la vía económico-administrativa no sea firme, al estar impugnado judicialmente. Prueba de ello es el concepto que utiliza para la determinación del momento de devengo de los intereses de demora que, por definición, no puede ser distinto del de la posible ejecución forzosa mediante el procedimiento de apremio, como se deduce del artículo 26 de la LGT. Sin embargo, es innegable la repercusión que en este punto puede tener la jurisprudencia del TS.

Nada dice el reglamento sobre la posibilidad de que pueda instarse la suspensión de la ejecución del acto recurrido a través de garantías distintas al depósito de dinero o valores públicos, aval o fianza de carácter solidario o fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia. Tal silencio debe ser interpretado en el sentido de que no cabe en vía de reposición más que las garantías apuntadas, sin que sea posible solicitar otras o incluso lograr una dispensa de las mismas. La explicación a este extremo es sencilla, atendido el carácter potestativo del recurso de reposición y el preceptivo de la reclamación económico-administrativa, los recurrentes que pretendan obtener una suspensión no automática habrán de interponer directamente la reclamación económico-administrativa.

Por lo demás, el resto de previsiones del Real Decreto 520/2005 resultan más claras y específicas que las contenidas en el proyecto en aspectos tales como el montante que debe cubrir la garantía y el lapso temporal en el que ésta desplegará sus efectos. Así, por ejemplo, cuando la garantía consista en depósito de dinero o valores públicos, los intereses de demora a cubrir por la garantía serán los correspondientes a un mes si aquélla extiende sus efectos sólo al recurso de reposición. Si se extendiese a la vía económico-administrativa, deberá cubrir además el plazo de seis meses si el procedimiento de la reclamación es el abreviado, de un año si el procedimiento de la reclamación es el general y de dos años si la resolución es susceptible de recurso de alzada ordinario. Se especifica además (nada decía el proyecto al respecto) el órgano ante el que debe presentarse la solicitud de suspensión que no es otro que el propio órgano que dictó el acto y que será el competente para tramitarla y resolverla. Para todos aquellos casos en los que la garantía fuese insuficiente o no revisiese las formalidades requeridas, el proyecto ordenaba sin más archivar la solicitud, sin que fuese necesaria resolución expresa al efecto ni posterior notificación de la misma. Sin embargo, el Real Decreto 520/2005 ordena la notificación del archivo al interesado ⁴⁸. De la misma manera si la garantía es considerada suficiente, la suspensión se entiende acordada a partir de la fecha de la solicitud, debiendo también en este caso notificarse la resolución al contribuyente.

⁴⁸ Sobre este punto que recoge el reglamento y que no preveía el proyecto se pronunció el Consejo de Estado en los siguientes términos: «Esta consecuencia de la no presentación del documento formalizador de la garantía ha sido muy objetada en la tramitación del expediente. La Asociación de Asesores Fiscales, por ejemplo, afirma en su informe lo siguiente: "No

Prevé además el reglamento que el documento en el que se formalice la garantía incorpore las firmas de los otorgantes legitimadas por un fedatario público, por comparecencia ante la Administración autora del acto o generada mediante un mecanismo de autenticación electrónica, pudiendo sustituirse dicho documento por su imagen electrónica con su misma validez y eficacia, siempre que el proceso de digitalización garantice su autenticidad e integridad. El reglamento especifica también los plazos en los que habrá de satisfacerse la deuda tributaria que no haya podido ser garantizada por el interesado, plazos que dependerán del momento en el que la solicitud de suspensión se cursara, de manera que si en el momento de solicitarse la suspensión la deuda se encontrara en período voluntario de ingreso, con la notificación de su denegación, deberá ingresarse dependiendo del momento de dicha notificación, de manera que si ésta se realizó entre los días 1 y 15 de cada mes, deberá ingresarse en un plazo comprendido desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. Si la notificación se hubiera realizado entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. Cumplimentados dichos plazos, los intereses que habrían de fijarse serían los devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación. De no realizarse el ingreso, los intereses se liquidarían hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que pudieran devengarse con posterioridad conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la LGT. Si en el momento de la solicitud de suspensión, la deuda se encontrara en período ejecutivo, la notificación del acuerdo de denegación de la suspensión implicaría la iniciación del apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la LGT.

es de recibo que este supuesto no genere derecho a un requerimiento o subsanación, aunque sólo sea para evitar que el obligado pueda incurrir en período ejecutivo de modo involuntario. Por el contrario, nada justifica no dar a este supuesto el mismo tratamiento que a la presentación de garantía insuficiente o del aval que no reúne los requisitos exigibles (...). Ni tampoco nada justifica un alejamiento del régimen general previsto para las solicitudes incompletas en el artículo 71 de la LRJPAC que obliga a dar un plazo de diez días para que se subsane la solicitud". A juicio del Consejo de Estado, el automatismo previsto por el artículo 25.3 del proyecto de reglamento (sin duda dirigido a lograr una mayor celeridad y economía procedimental en la actuación administrativa) atenta contra la seguridad jurídica y puede producir indefensión al interesado. No parece adecuado que la solicitud de suspensión —una de las garantías básicas de todo procedimiento administrativo— pueda ser, sin más, archivada. Y es que con ello no sólo se priva al interesado de la posibilidad de subsanar el defecto de su solicitud, sino que, al prever su archivo y la denegación de la suspensión sin necesidad de resolución expresa, le impide conocer cuáles son las razones de esa denegación e incluso saber con certeza si efectivamente se ha producido. No es difícil, además, imaginar supuestos en los que un error de la Administración determinaría una indeseable situación de indefensión. Así, por ejemplo, si la Administración califica como falta de aportación documental lo que en realidad no era sino un defecto subsanable, o si extravía el documento aportado por el interesado, archivando luego la solicitud sin resolución expresa por entender que aquél no se presentó. En conclusión, el Consejo de Estado estima que debería eliminarse la previsión de este primer párrafo del artículo 25.5 del proyecto, pues la denegación de la suspensión solicitada por el interesado debe siempre realizarse por resolución expresa del órgano competente en aras de la seguridad jurídica y para evitar posibles situaciones de indefensión. Esta misma finalidad de protección de la seguridad jurídica aconseja modificar la redacción del apartado 6 del artículo 25 (...). La posibilidad de que el órgano competente considere acordada la suspensión solicitada "sin necesidad de resolución expresa" genera una clara situación de inseguridad jurídica. Esta previsión unida a la del apartado anterior, podrían hacer que el interesado no conozca con exactitud el sentido de la decisión sobre su solicitud de suspensión, lo que resulta de todo punto indeseable. No parece posible, además, que el precepto prescinda de la obligación de resolver qué corresponde a todo órgano administrativo con arreglo al artículo 42.1 de la Ley 30/1992. Si lo que se pretende es aplicar la regla del silencio estimatorio, debería preverse un plazo para resolver la solicitud de suspensión transcurrido el cual ésta debe entenderse acordada. Debe, en consecuencia, evitarse la expresión "sin necesidad de resolución expresa", sustituyéndola, en su caso, por una más completa regulación del silencio de efecto estimatorio en este caso».

II.3. La reclamación económico-administrativa.

a) Organización y competencias de los Tribunales Económico-Administrativos.

Las novedades introducidas por el Real Decreto 520/2005 en la vía económico-administrativa son fundamentalmente de índole organizativa. No debemos olvidar que la regulación de la LGT es bastante prolija en esta materia al haber asumido por la vía legal lo que antes eran simples previsiones reglamentarias contenidas en el RPREA. Ahora bien, pese a lo que acaba de señalarse y teniendo en cuenta que en este apartado el reglamento no se remite –como sí hemos visto que hacía en el resto de los procedimientos especiales de revisión– a desarrollo ulterior por parte de Orden Ministerial, la normativa aprobada tiene una clara voluntad de dotar de flexibilidad a las propias previsiones reglamentarias con el fin de que el funcionamiento de los Tribunales pueda ser más ágil y eficiente, de manera, por ejemplo, que no se determina el número de vocales que formarán parte del TEAC o de los TEAR, atribuyendo a sus respectivos presidentes la creación, composición o supresión de las Salas, así como el reparto de atribuciones entre éstas y el Pleno y la distribución de asuntos entre las propias Salas, materias todas estas que, vigente el RPREA, debían fijarse a través de la correspondiente Orden Ministerial. Esta opción fue alabada por el Consejo de Estado en su dictamen sobre el proyecto, al resultar «razonable pensar que el funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos podría mejorar si su organización interna respondiese al número de características de los asuntos que tengan y a otras circunstancias específicas de cada uno de ellos». A propuesta del propio Consejo de Estado, y tras las observaciones hechas por las Secretarías Generales Técnicas de los Ministerios de la Presidencia y de Economía y Hacienda, el reglamento atribuye la categoría orgánica al Presidente del TEAC y a sus Vocales (Director General y Subdirectores Generales, respectivamente). De la misma manera, el Consejo de Estado, advirtió sobre la necesidad de que el Secretario General del TEAC y los Secretarios de los TEAR procedieran del cuerpo de Abogados del Estado y fueran asistidos y sustituidos en el ejercicio de sus funciones por funcionarios de dicho cuerpo (*vid.* art. 29.7 del reglamento) ⁴⁹. Se infiere del Real Decreto 520/2005 un deseo mayor de transparencia en el funcionamiento de los Tribunales que se materializa, por ejemplo, en la necesidad de incorporar los votos particulares de los vocales al expediente administrativo haciendo mención a los mismos en la propia resolución de la reclamación (art. 29.8), lo que contrasta, por oposición, con las previsiones del proyecto que en tal sentido señalaba en su artículo 30.10 lo que sigue: «Todos los miembros del Pleno o de las Salas están obligados a asistir a las sesiones de los mismos a las que sean convocados y a participar en las deliberaciones necesarias para la adopción de acuerdos o resoluciones. Los acuerdos serán adoptados por mayoría entre los asistentes y con voto de calidad del Presidente en caso de empate. Ninguno de los asistentes podrá abstenerse de votar y el que disienta de la mayoría podrá formular voto particular por escrito en el plazo de 48 horas. El voto se incorporará al expediente sin que deba hacerse mención alguna al mismo en la resolución ni en la notificación de la misma».

⁴⁹ En tal sentido advertía el Consejo de Estado que ello era tanto más necesario cuanto que el Secretario «podía actuar como órgano unipersonal en muchos más supuestos de los que prevé la regulación todavía vigente; a la vista de esta previsible ampliación de sus competencias, no estaría de más incluir en el reglamento esta regla para que su sustitución y asistencia se haga con las máximas garantías de regularidad y buen funcionamiento del órgano económico-administrativo».

Uno de los aspectos novedosos regulados en la LGT en su disposición adicional decimotercera es la participación de las Comunidades Autónomas en los Tribunales Económico-Administrativos. En la referida disposición, la LGT establece dos formas de colaboración: a) Mediante el nombramiento de funcionarios de las Comunidades Autónomas ⁵⁰; o b) Mediante la creación en el seno del TEAR, y en virtud de convenio celebrado entre el Ministerio de Hacienda y la Consejería competente de la Comunidad Autónoma, de una Sala Especial que estará presidida por el Presidente del Tribunal e integrada por los vocales y miembros del órgano económico-administrativo de la Comunidad Autónoma y que actuará como sala del Tribunal respecto de las reclamaciones relativas a tributos cedidos o a aquellos tributos del Estado cuyo rendimiento corresponda en su totalidad a la Comunidad Autónoma. Sorprende, sin embargo, que el artículo 31 del Real Decreto 520/2005, atendiendo parcialmente a las indicaciones legales, únicamente se haya ocupado de la segunda de las opciones señaladas (creación por convenio de una Sala Especial), desatendiendo la posibilidad de que el mecanismo de participación se articule mediante nombramiento en los TEAR correspondientes de funcionarios de las propias Comunidades Autónomas ⁵¹.

Otro aspecto, quizá el más novedoso, de la LGT para la vía económico-administrativa es la articulación de un procedimiento abreviado en única instancia cuya competencia se atribuye a órganos unipersonales en los siguientes casos ⁵²: a) Cuando la reclamación interpuesta se dirija contra actos de cuantía inferior a la que se fije reglamentariamente; b) Cuando se alegue exclusivamente la inconstitucionalidad o ilegalidad de normas; c) Cuando se alegue exclusivamente falta o defecto de notificación; d) Cuando se alegue exclusivamente insuficiencia de motivación o incongruencia del acto impugnado; e) Cuando se aleguen únicamente cuestiones relacionadas con la comprobación de valores; y f) Cuando concurren otras circunstancias previstas reglamentariamente ⁵³. Su finalidad

⁵⁰ Recordemos que la propia disposición adicional duodécima atinente a la composición de los Tribunales Económico-Administrativos señala que el Presidente y los Vocales de los Tribunales Económico-Administrativos serán nombrados entre funcionarios del Estado y sus organismos autónomos, de las Comunidades Autónomas y entre funcionarios de la Administración Local con Habilitación de Carácter Nacional que reúnan los requisitos y condiciones que reglamentariamente se determinen.

⁵¹ Sobre ello advirtió el Consejo de Estado denunciando las consecuencias que de ello pueden derivarse: «Dado que no todas las Comunidades Autónomas tienen órganos económico-administrativos propios, es previsible la utilización de este mecanismo o participación mediante designación de funcionarios autonómicos. El apartado 1 a) de la disposición adicional decimotercera de la ley sólo prevé al respecto que se procederá al nombramiento de funcionarios de las Comunidades Autónomas "conforme a lo indicado en la disposición adicional duodécima de esta ley", disposición que se refiere, como se ha visto, a los requisitos que deben reunir el Presidente y los Vocales de los Tribunales Económico-Administrativos. El silencio del proyecto de reglamento en este punto hace posible todo tipo de combinaciones y opciones, lo que no parece lógico ni deseable. Así, por ejemplo, a falta de convenio sobre la creación de una Sala Especial, la participación de las Comunidades Autónomas en la composición de los TEAR podría concretarse en la designación de un funcionario autonómico como presidente de un TEAR y, simultáneamente, de uno o varios funcionarios autonómicos como vocales. Resultaría imprescindible, por tanto, una mayor precisión del reglamento en esta materia, estableciendo, por ejemplo, la proporción máxima de funcionarios autonómicos que pueden ser miembros de los TEAR».

⁵² La disposición transitoria quinta, 4 de la LGT establece la aplicación de este original procedimiento a las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan a partir de un año desde la entrada en vigor de la ley, es decir, desde el 1 de julio de 2005.

⁵³ Artículo 245 de la LGT. El Grupo Parlamentario Socialista en las enmiendas núms. 223 en el Congreso de los Diputados y 193 en el Senado a la tramitación del Proyecto de LGT, propuso la supresión de este supuesto de remisión genérica al reglamento, de conformidad con las observaciones formuladas por el Consejo de Estado, toda vez que las resoluciones de estos órganos unipersonales cierran la vía económico-administrativa y por ello debiera ser únicamente la ley la que determinase los supuestos tramitables por este procedimiento abreviado.

es, desde luego, aligerar la carga de trabajo a las Salas y al Pleno de los Tribunales en cuestiones de no muy difícil resolución o bien en aquellos casos en los que no cabe otra cosa que manifestar la incompetencia sobre la pretensión perseguida por el interesado con el fin de que puedan pronunciarse sobre las mismas los Tribunales de Justicia (es el caso, por ejemplo de la inconstitucionalidad o ilegalidad de las normas). Pues bien, el artículo 32 del Real Decreto 520/2005 señala que tendrán dicha consideración de órganos unipersonales los que sean designados como tales por acuerdo del Presidente del TEAC entre los funcionarios que estuviesen destinados en tales Tribunales o Salas, a propuesta de sus respectivos presidentes, pudiendo existir en cada Tribunal o Sala desconcentrada varios órganos unipersonales. En dicho acuerdo habrá de fijarse también la distribución de materias y de asuntos entre dichos órganos unipersonales.

Como es también sabido, la LGT se refiere a las cuestiones incidentales recogiendo algunas novedades al respecto centradas sobre todo en la posibilidad de que su resolución recaiga en órganos unipersonales, especificándose que el archivo de actuaciones no constituye materia incidental y que la resolución que ponga término al incidente no es susceptible de recurso, sin perjuicio de que una vez recibida la resolución de la reclamación el interesado pueda discutir nuevamente el objeto de la cuestión incidental mediante el recurso que proceda contra la resolución ⁵⁴. Pues bien, a los efectos de dictar la oportuna resolución sobre dichas cuestiones incidentales, tanto en el procedimiento general como el abreviado tienen la consideración de órganos unipersonales de cada Tribunal y de cada Sala desconcentrada el Presidente del Tribunal, los Vocales y el Secretario (art. 32.3 RD 520/2005).

El reglamento se ocupa también del funcionamiento y composición de la Sala Especial para la unificación de doctrina en su artículo 33. La LGT prevé un novedoso Recurso Extraordinario para la Unificación de Doctrina cuyo único legitimado es el Director General de Tributos para todos aquellos casos en los que éste muestre su desacuerdo con la doctrina emanada por el TEAC y que, de otra forma, constituiría doctrina vinculante para el resto de los Tribunales Económico-Administrativos y para la propia Administración tributaria. El competente para la resolución de dicho recurso es una Sala Especial para la Unificación de Doctrina compuesta por el Presidente del TEAC, que la preside, tres Vocales de dicho Tribunal, el Director General de Tributos, el Director General de la AEAT, el Director General o el Director del Departamento de la AEAT del que dependa funcionalmente el órgano que hubiera dictado el acto a que se refiere la resolución objeto del recurso y el Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente. La resolución de dicho recurso extraordinario para la unificación de doctrina debe ser adoptada por mayoría de los integrantes de la Sala Especial en el plazo de seis meses, estableciendo la doctrina administrativa definitivamente aplicable y será vinculante en los mismos términos previstos para el recurso extraordinario para la unificación de criterio aunque, eso sí, respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución del TEAC ⁵⁵. Las previsiones reglamentarias al respecto son fundamentalmente que el Presidente de la Sala, es decir, el presidente del TEAC designe a los Vocales de dicho Tribunal en el acuerdo mismo en el que

⁵⁴ Artículo 236.6 de la LGT. Se intenta evitar así el desdoblamiento que supondría un recurso sobre la cuestión en vía incidental en una instancia mientras que en otra distinta se sustanciaría el fondo del asunto.

⁵⁵ Artículo 243 de la LGT *in totum*.

se convoque su celebración, siendo competente también para proponer las resoluciones y demás acuerdos de terminación, correspondiendo al Secretario General del TEAC la dirección y coordinación de la tramitación del recurso extraordinario, que dictará cuantos actos de trámite fuesen necesarios para impulsar el procedimiento y notificar la oportuna resolución. La solución por la que finalmente opta el reglamento no puede ser bienvenida fundamentalmente porque la indeterminación en la composición de la Sala unida a la posición de especial preeminencia del Presidente (con voto de calidad) otorga unas facultades excesivas a éste en un recurso de nuevo cuño con unos nada desdeñables efectos prácticos.

b) Cuantía de las reclamaciones.

El artículo 229 de la LGT atinente a las competencias de los Tribunales Económico-Administrativos efectúa en sus apartados 2 y 3 una remisión reglamentaria expresa a la cuantía de la reclamación como criterio atributivo competencial entre los distintos Tribunales y la suerte de recursos posteriores que cabe articular en las sucesivas instancias. Dicha cuantía la determinó la disposición adicional decimocuarta de la LGT en 150.000 y 1.800.000 euros según el objeto y naturaleza de la deuda tributaria impugnada hasta tanto se aprobase el nuevo reglamento de revisión. Pues bien, el Real Decreto 520/1996 en sus artículos 36 y 37 entiende por cuantía de la reclamación el importe del componente o suma de componentes de la deuda tributaria a que se refiere el artículo 58 de la LGT que sea objeto de impugnación, manteniendo como umbral para permitir el recurso de alzada cuantías que superen el importe indicado de 150.000 euros salvo que sean de determinación de valores o de bases previos a la liquidación, debiendo superar entonces la cuantía de 1.800.000 euros. Y si el acto o actuación impugnada fuese de cuantía indeterminada, podría interponerse recurso de alzada ordinario en todo caso. La solución reglamentaria continúa así la senda trazada por los artículos 37 del TAPEA y 10.2 y 119 del RPREA, sobre los que la STC 91/1998, de 23 de abril (NFJ006295), no apreció tacha de inconstitucionalidad alguna a pesar de que a través de norma meramente reglamentaria la competencia se atribuyese al TEAC, sustrayendo el asunto a los TSJ, modificando con ello indirectamente incluso las previsiones de la propia Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ).

c) Suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa.

El régimen de la suspensión en las reclamaciones económico-administrativas sigue la regla general vigente hasta el momento y, en cuya virtud, la mera interposición de la reclamación no suspende la ejecución del acto impugnado, salvo que en el recurso de reposición interpuesto con anterioridad se hubiese acordado la suspensión y sus efectos se extendiesen a la vía económico-administrativa. La suspensión automática en esta vía, por lo tanto, únicamente se produce previa solicitud del recurrente y aportación de las siguientes garantías: 1) Depósito de dinero o valores públicos; 2) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución; y 3) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para supuestos de escasa cuantía. En tales casos, la suspensión solicitada debe

concederse, sin que la Administración tributaria tenga discrecionalidad alguna en la adopción del acuerdo correspondiente. Frente a esta suspensión automática, se alza otra posibilidad de paralizar la ejecución del acto impugnado a través de otras garantías que, consideradas suficientes por la Administración, sean aceptadas por ésta (hipoteca inmobiliaria, prenda, etc.). Por fin puede obtenerse también la suspensión del acto sin necesidad de aportar garantía alguna cuando el Tribunal que hubiera de resolver la reclamación apreciara que al dictarlo la Administración pudiera haber incurrido en un error aritmético, material o de hecho o cuando se tratase de actos que no tuviesen por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida, y la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación. Asimismo, se dispensa de garantía la suspensión de sanciones tributarias impugnadas, pues en ese caso la ejecución queda automáticamente suspendida en período voluntario hasta tanto sean firmes en vía administrativa ⁵⁶.

La solicitud de suspensión puede realizarse en unidad de acto con la interposición de la reclamación económico-administrativa o en un momento posterior ante el propio órgano que dictó el acto objeto de la reclamación, que la remitirá al órgano competente para resolver sobre la misma. Dicha solicitud de suspensión, señala el artículo 40.2 del reglamento, debe cursarse en escrito independiente e ir acompañada por los documentos que el interesado estime procedentes para justificar la concurrencia de los requisitos necesarios para su concesión y de una copia de la reclamación interpuesta. En este punto, el Real Decreto 520/2005 resulta muy claro, sobre todo si tenemos en cuenta la ausencia de referencias al efecto en el proyecto original de reglamento. La documentación que habrá de aportarse obligatoriamente distingue los diversos tipos de suspensión previstos. Así, por ejemplo, cuando se solicite la suspensión con garantías distintas del depósito de dinero o valores públicos, aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución y fianza personal y solidaria de otros contribuyentes, debe justificarse la imposibilidad de aportar todas esas garantías que dan lugar a la suspensión automática, detallando la naturaleza y las características de los bienes o derechos sobre los que se constituirá la garantía, así como su valoración realizada por perito con titulación suficiente ⁵⁷. Si, por el contrario, la solicitud se basase en la posible causación de perjuicios de difícil o imposible reparación, también deberá acreditarse dicha circunstancia, de la misma manera que en los casos en los que se solicite la suspensión sin garantía porque el acto recurrido pudiera haber incurrido en un error aritmético, material o de hecho, deberá justificarse la concurrencia de dicho error.

También aclara mucho mejor el reglamento frente a la versión contenida en el proyecto, el alcance de la garantía y el plazo de la misma. Así el proyecto de reglamento, en su artículo 40.4 se limitaba a señalar lo que sigue: «Las garantías se constituirán a disposición del órgano competente para la recaudación del acto objeto de la reclamación y deberán cubrir el importe de la obligación

⁵⁶ Nos permitimos remitir aquí al lector a las consideraciones hechas sobre el particular cuando analizamos la suspensión de actos sancionadores en vía de reposición.

⁵⁷ El artículo 40.2 b) del Real Decreto 520/2005 añade que cuando exista un registro de empresas o profesionales especializados en la valoración de un determinado tipo de bienes, la valoración debe efectuarse preferentemente por una empresa o profesional inscrito en dicho registro. Debe hacerse notar al respecto la introducción en el precepto del adverbio «preferentemente», pues en la versión inicial del reglamento, el proyecto obligaba en todo caso a recurrir a este registro de empresas o profesionales («cuando exista un Registro de empresas o profesionales especializados en la valoración de un determinado tipo de bien, la valoración deberá efectuarse por una empresa o profesional inscrito en dicho Registro»).

tributaria a que se refiere el acto impugnado, intereses, recargos y otras cantidades que se hubiesen devengado en el momento de solicitud de la suspensión, así como los intereses de demora que puedan generarse durante el período de suspensión. Cuando en los supuestos de estimación parcial de un recurso o de una reclamación deba dictarse una nueva liquidación, la garantía aportada quedará afectada al pago de la nueva cuota o cantidad resultante y de los intereses de demora calculados de acuerdo con el apartado 5 del artículo 26 de la LGT». Por el contrario, el artículo 41.1 del reglamento señala que cuando la garantía consista en el depósito de dinero o valores públicos, los intereses de demora serán los correspondientes al plazo de seis meses si el procedimiento de la reclamación es el abreviado, de un año si el procedimiento de la reclamación es el general y de dos años si la resolución es susceptible de recurso de alzada ordinario. Asimismo, el referido artículo 41 añade un nuevo apartado 3 no previsto en el proyecto atinente a la posible concurrencia de la solicitud de suspensión con la adopción anterior de alguna de las medidas cautelares previstas por el artículo 81.4 de la LGT. En tal caso, el órgano que dictó el acto objeto de impugnación debe remitir inmediatamente al órgano competente para decidir sobre la suspensión una comunicación sobre tal circunstancia, con indicación de la fecha de caducidad de la medida cautelar.

Por otra parte, el reglamento sigue también el criterio tradicional consistente en que la suspensión concedida surta efectos desde la misma fecha de la solicitud. El artículo 42.1 del reglamento faculta al órgano competente o al Tribunal Económico-Administrativo (según los casos) para la oportuna modificación de la resolución de suspensión adoptada. En tal caso, el reglamento obliga a notificar dicho cambio al interesado para que pueda alegar lo que a su derecho convenga en el plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo. Como novedad frente a su proyecto inicial, el reglamento señala que una vez adoptada la resolución oportuna por el órgano competente correspondiente, cabe la posible interposición de un incidente en la reclamación económico-administrativa relativa al acto cuya suspensión se solicita y sin que la resolución que ponga término a dicho incidente sea susceptible de ulterior recurso.

Interesa remarcar que al igual que acontecía con la suspensión solicitada en vía de reposición, el reglamento regula con precisión y de forma mucho más clara que la versión contenida en el proyecto (art. 40.6) los efectos derivados de la denegación de la suspensión solicitada así como la obligación de notificar el archivo de la solicitud de suspensión en aquellos casos en los que la Administración entienda que la garantía no se ha formalizado correctamente ⁵⁸. El reglamento con-

⁵⁸ En este punto el Consejo de Estado realizó análogas consideraciones a las vertidas a este mismo respecto con las garantías en vía de reposición y la innecesariedad de notificar los acuerdos denegatorios o confirmativos de la suspensión: «la previsión del artículo 40.3 atenta contra la seguridad jurídica y los derechos de defensa del interesado, pues impide a éste conocer con certeza las razones de esa denegación y el propio destino de su solicitud. En segundo lugar, también en este caso podrían darse supuestos de indefensión del interesado derivados de errores administrativos: así, por ejemplo, si la Administración califica como falta de aportación documental lo que en realidad no era sino un defecto subsanable, o si extravía el documento aportado por el interesado, pero también si prescinde del dato de que el interesado podía beneficiarse de alguno de los supuestos de suspensión sin garantías, o si la prueba de la formalización de la garantía fue aportada ya al interponer el recurso de reposición. Debe eliminarse, por tanto, esta previsión del artículo 40.3 del proyecto, pues la denegación de la suspensión solicitada por el interesado debe siempre realizarse por resolución expresa del órgano competente en aras de la seguridad jurídica y para evitar posibles situaciones de indefensión».

templa la posibilidad de subsanar los defectos del documento en el que se formalice la garantía de acuerdo con las disposiciones generales contenidas en el artículo 2 del Real Decreto 520/2005. Contra la denegación de la suspensión, el recurrente puede interponer un incidente en la propia reclamación económico-administrativa cuya resolución no es recurrible ⁵⁹.

En su artículo 44, el reglamento se refiere a la suspensión con prestación de otras garantías, es decir, las garantías insusceptibles de suspender automáticamente la ejecutividad del acto. En tal caso, la solicitud de suspensión, acompañada de la documentación correspondiente, suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación relativo al acto recurrido si la deuda se encontrase en período voluntario en el momento de presentarse la solicitud, mientras que si la deuda se encontrara en período ejecutivo, la solicitud de suspensión no impide la continuación de las actuaciones de la Administración, todo ello sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente. Conviene advertir en este punto que el proyecto no etiquetaba de cautelar el efecto suspensivo derivado de la solicitud, sin que además distinguiese entre período voluntario y ejecutivo. Además, el proyecto atribuía la competencia para tramitar y resolver la solicitud al órgano competente para la recaudación del acto reclamado, mientras que el artículo 43.2 del reglamento señala como competente para la tramitación y resolución de la solicitud de suspensión al «órgano de recaudación que se determine en la norma de organización específica». Asimismo, el proyecto definía el plazo en el que había de materializarse la garantía ofrecida, mientras que la norma definitivamente aprobada señala que «la resolución que otorgue la suspensión detallará la garantía que debe ser constituida y el plazo en que debe constituirse» ⁶⁰. No obstante, conviene advertir que las previsiones contenidas en el proyecto han sido trasladadas al artículo 45 del reglamento, donde se alude a un plazo de dos meses para la formalización de la garantía; una garantía que deberá ser objeto de aceptación, en su caso y según su naturaleza, por el órgano de recaudación que dictó la resolución de concesión. Si la garantía no se hubiere formalizado en ese plazo, el reglamento distingue —al igual que hacía el proyecto— si la solicitud se hubiese presentado en período voluntario o ejecutivo. En el primer caso, el período ejecutivo se inicia el día siguiente a aquel en que se produjo la finalización del plazo concedido para la formalización de la garantía, debiéndose iniciar el procedimiento de apremio con exigencia del principal de la deuda y del recargo correspondiente, lo que además comportará la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta el último día del plazo para la formalización de la garantía y sin perjuicio de los que se devenguen con posterioridad. En el segundo, se inicia el procedimiento de apremio, o se continúa con el mismo de haberse iniciado con anterioridad.

⁵⁹ Esto último, recogido en el artículo 43.5 del reglamento, no se preveía en el proyecto que sí señalaba, por el contrario, que en caso de estimarse el incidente quedarían revocados todos los actos realizados tras alzarse la suspensión.

⁶⁰ En tal sentido, el artículo 42.5 del proyecto señalaba literalmente lo que sigue: «La garantía ofrecida deberá ser constituida dentro de los dos meses contados desde el día siguiente a la notificación del acuerdo de concesión, que estará condicionado a su formalización. Transcurrido este plazo sin formalizar la garantía, quedará sin efecto el acuerdo de concesión. Si la solicitud se hubiese presentado en período voluntario de pago, el período ejecutivo se iniciará al día siguiente de la finalización del plazo concedido para la formalización de la garantía y la deuda que corresponda se exigirá por el procedimiento de apremio. Si la solicitud se hubiese presentado en período ejecutivo, se iniciará o continuará el procedimiento de apremio, según proceda».

Por fin, la suspensión sin garantías o dispensa parcial de las mismas, al amparo de la posible causación de perjuicios de difícil o imposible reparación, es competencia del Tribunal Económico-Administrativo encargado de la resolución de la reclamación. Competencia que se extenderá a la tramitación y resolución de la petición de suspensión fundada en error aritmético, material o de hecho (art. 46 del reglamento). Si la deuda se hallase en período voluntario en el momento en el que se formula la solicitud de suspensión (tanto por motivos de irrogación de perjuicios como de error en el acto), ésta suspende cautelarmente el procedimiento de recaudación mientras el Tribunal decide sobre la admisión o no a trámite de la solicitud de suspensión. Si por el contrario, la deuda se encontrara en período ejecutivo, la suspensión solicitada no impide la continuación de las actuaciones administrativas; y todo ello sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si finalmente se produjera la admisión a trámite. Admitida a trámite la solicitud de suspensión, dicha admisión produce efectos suspensivos desde la misma presentación de la solicitud, debiendo notificarse al interesado y al órgano de recaudación correspondiente al que se solicitará un informe sobre la suficiencia jurídica y económica de las garantías ofrecidas, así como sobre la posible existencia de otros bienes susceptibles de ser prestados como garantía en aquellos casos de solicitud de suspensión con dispensa total de garantías. En tal caso, el Tribunal es el competente para resolver expresamente sobre el otorgamiento o denegación de la suspensión o las garantías a constituir en los supuestos de solicitud de suspensión con dispensa parcial. Si la referida solicitud no se admitiera a trámite, se tendría por no presentada a todos los efectos y el acuerdo en tal sentido debe notificarse al interesado y comunicarse igualmente al órgano de recaudación competente con indicación de la fecha de notificación al interesado. Tal acuerdo de inadmisión no puede recurrirse en vía administrativa.

d) Procedimiento general económico-administrativo.

1. Notificaciones y posible exigencia de las costas.

Uno de los aspectos en los que más ha mejorado el texto reglamentario definitivamente aprobado el 13 de mayo del presente año es en el atinente a las notificaciones. Innecesario resulta aludir a la relevancia de la notificación en la vía de revisión ⁶¹. La importancia de la notificación es capital ya que constituye una garantía de la tutela judicial efectiva y del derecho a la defensa del ciudadano. El término notificación desde el punto de vista etimológico proviene de *notus* (conocido) y *facere* (hacer) y el diccionario nos lo define como «hacer saber una resolución de la autoridad con las formalidades preceptuadas para el caso». La importancia de la forma es, pues, capital porque el deseo de salvaguardar la seguridad del particular frente a los poderes públicos exige la presencia de una serie de requisitos formales, que garanticen una actuación clara. Tanto en la vía de reposición como en la económico-administrativa, el régimen de las notificaciones es el previsto con carácter

⁶¹ Así, por ejemplo, la Resolución del TEAC, de 20 de marzo de 1996 (NFJ004300), ante la irregularidad constatada en la notificación de la puesta de manifiesto del expediente, declara la nulidad del procedimiento por la indefensión que se produjo, considerando incorrecta aquella puesta que se acudió a la publicación edictal tras un solo intento por correo certificado.

general por los artículos 109 y siguientes de la LGT y cuyo principio general es la remisión a la LRJPAC con las especialidades que recoge la propia LGT. Especialidades que son, por cierto, muy abundantes y que se han dirigido a facilitar las labores de la Administración en este ámbito atendida la dificultad creciente de localización de los contribuyentes.

El artículo 47 del proyecto de reglamento, intitulado «Domicilio para notificaciones», señalaba lo siguiente: «1. Cuando en el expediente de la reclamación figurasen varios domicilios para la práctica de notificaciones, se tomará en consideración el último señalado a estos efectos. 2. Cuando en el expediente de la reclamación figurasen uno o varios domicilios, sin especificar que los sean para notificaciones, éstas deberán practicarse en el último domicilio que figure en el expediente. 3. Cuando en el expediente de la reclamación no figure ningún domicilio, las notificaciones deberán practicarse en el domicilio fiscal del interesado si el Tribunal tuviese constancia del mismo. 4. Cuando no sea posible conocer ningún domicilio según lo dispuesto en los tres apartados anteriores, la notificación deberá practicarse directamente mediante depósito en la Secretaría según lo establecido en los párrafos segundo y tercero del apartado seis de este artículo. 5. La notificación podrá practicarse mediante correo certificado o por funcionario del Tribunal que extenderá diligencia de lo ocurrido para su incorporación al expediente y dejará una copia de la misma en el domicilio donde se realice la actuación. 6. Intentada la notificación una vez sin resultado, el interesado podrá recoger en la Secretaría del Tribunal una copia del acto en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a aquel en el que se efectuó el intento, previa firma del recibí, en cuyo momento se le tendrá por notificado. Pasado dicho plazo, una copia del acto será depositada formalmente en la Secretaría del Tribunal. Se considerará como fecha de notificación del acto la fecha en que se produzca dicho depósito, dejándose constancia de ello en el expediente. Al interesado que se persone posteriormente se le entregará dicha copia, sin firma de recibí. Dicha entrega no tendrá ningún valor a efectos de notificaciones o de reapertura de plazos y no será preciso dejar constancia de ella en el expediente».

De conformidad con lo establecido por el artículo 214.1 de la LGT las normas en materia de notificación establecidas por los artículos 109 a 112 de dicha ley resultan aplicables a todos los procedimientos especiales de revisión, recursos y reclamaciones previstos en su Título V y también, por lo tanto, a los actos y resoluciones dictados en la vía económico-administrativa. Por su parte, el artículo 234 de la LGT únicamente podía tener como finalidad la introducción de algunas especialidades muy concretas en el régimen de las notificaciones, sustituyendo, por ejemplo, la notificación edictal por la notificación en la propia secretaría del Tribunal, pero sin que en modo alguno pudieran desvirtuarse el resto de las previsiones contenidas en el régimen general de notificaciones inserto en la LGT que resultan plenamente aplicables a la vía económico-administrativa (notificaciones defectuosas, personas legitimadas para la recepción, rechazo de la notificación, etc.). Por eso mismo, el contenido transcrito del artículo 47 del proyecto resultaba sumamente preocupante, pues incumplía abiertamente el régimen general de notificaciones señalado en la LGT.

Como se recordará, la Ley 4/1999 introdujo la previsión del intento de notificación a efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos. Ahora bien, tales efectos únicamente pueden ser considerados cuando el intento haya sido completo y fehaciente y, por supuesto, dentro del plazo concedido a la Administración para resolver

y notificar. Es decir, cuando intentadas las dos veces previstas para los casos generales, o una para la notificación telemática, la dilación en la entrega se haya producido por causas ajenas a la actuación administrativa. Sin embargo, una cosa es el intento de notificación a los efectos de entender cumplido el plazo señalado por la ley (por ejemplo para conjurar una posible caducidad del procedimiento) y otra cosa muy distinta es que el único intento de notificación practicado pueda habilitar a notificar por Boletín o en la misma sede del Tribunal.

La regulación contenida en el artículo 47 del proyecto de reglamento se oponía frontalmente a lo preceptuado por los artículos 59.2 de la LRJPAC y 112 de la LGT, toda vez que ante la imposibilidad de entregar la notificación al destinatario o a una persona que pudiera hacerse cargo de la misma, se impone un segundo intento de entrega, con el fin de asegurar que el Tribunal Económico-Administrativo hizo cuanto pudo para ponerse en contacto con el interesado, lo que responde en definitiva a un elemental principio de seguridad jurídica del recurrente frente al poder de la Administración que revisa el acto. Segundo intento que, además, debe hacerse en hora distinta y dentro de los tres días siguientes ⁶².

A tal efecto, la STS de 28 de octubre de 2004 (NFJ018610) resuelve el recurso de casación en interés de ley interpuesto por la Generalidad de Cataluña contra la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 13 de Barcelona, de 14 de mayo de 2003, para la que una vez fracasado el primer intento de entrega de la notificación, debía realizarse el segundo en día u hora no laborable si el primero se hubiera intentado en horario laboral. En la misma, el Alto Tribunal insiste en la obligación de realizar el segundo intento como requisito inexcusable para la procedencia de

⁶² La STSJ Canarias de 5 de diciembre de 1996, insiste en que la repetición del intento sólo será válida si se realiza en días y horas distintos a los de la primera vez: «En efecto, del examen del expediente se desprende sin lugar a dudas la prescripción alegada, pues consta acreditado que, tras la primera diligencia fechada el 4 de octubre de 1991, día de la presunta infracción, se envió al domicilio de la demandante la resolución por la que se ordenaba notificar a ésta la denuncia contra ella interpuesta y le concedía plazo para formular a ésta la denuncia contra ella interpuesta y le concedía plazo para formular el correspondiente escrito de descargos, sin que tal notificación pudiera practicarse, pues el único día en que por dos veces se intentó por el Servicio de Correos –25 de octubre de 1991– la demandante se encontraba "ausente" de su domicilio, no constando que se practicara ninguna otra actuación hasta que con fecha 27 de diciembre de 1991 se publicó edicto en el Boletín Oficial de la Provincia en sustitución de la notificación personal. Pues bien, basta con lo anterior, sin que sea preciso analizar las demás paralizaciones habidas en la tramitación del expediente, para estimar la alegación de prescripción, pues, en primer lugar, partiendo del dato acreditado relativo a que la demandante reside en el mismo domicilio desde hace 33 años, resulta inaceptable –de acuerdo con reiterada jurisprudencia– que la notificación personal en su domicilio sólo se haya intentado practicar en una fecha determinada (aunque se hicieran dos intentos en ese día), antes de acudir al instrumento excepcional de la notificación edictal, por lo que ésta carecería de todo valor, y, en consecuencia, entre la fecha de la presunta infracción y su notificación a la demandante habrían transcurrido en todo caso más de dos meses, produciéndose la prescripción de la infracción...». En parecidos términos, la STSJ de La Rioja de 12 de diciembre de 1998 llega a señalar lo que sigue: «Cuándo deba entenderse por "intentada" la notificación personal en el domicilio del interesado es una cuestión que, dado el carácter de indefinición del concepto, debe decidirla en cada caso concreto con criterios de racionalidad la Administración actuante y resolver con arreglo a éstos la Jurisdicción sobre la adecuación a derecho de la actuación administrativa. En el caso de autos, se acudió a la notificación edictal tras dos intentos del agente notificador de practicar la diligencia en el domicilio del afectado. Y ello bastaría, en principio, para poderse tener por intentada la notificación personal de la denuncia al interesado. Ahora bien, dadas las circunstancias de que tales intentos se producen muy próximos en el tiempo (el 30 de diciembre y el 2 de enero) en horas del día virtualmente iguales (10.22 y 9.37) ambas laborables, y constando que el nombre y dirección del buzón de vecindad coinciden con los del interesado, no es posible entender como razonablemente intentada la notificación personal, cuando son tan próximos y similares los tiempos de una y otra diligencia, en fechas tan señaladas y proclives a las ausencias, sin haberse agotado las posibilidades de comunicar con el afectado mediante algo tan simple como dejarle aviso en el propio buzón de correspondencia, y no existiendo, por añadidura, problemas de urgencia en la prescripción de la infracción».

la notificación edictal con una diferencia de al menos 60 minutos a la hora en que se practicó el primer intento de notificación, lo que supone que éste crea una franja horaria de dos horas (una hora antes y una después) que resulta de todo punto inhábil para la práctica del segundo intento⁶³. Lo que equivale a decir que si el primer intento se practicó a las 11 horas, el segundo intento no puede realizarse en el espacio comprendido entre las 10 horas y un minuto y las 11 horas y 59 minutos, no pudiendo aceptarse como hora distinta, por ejemplo, los intentos de notificación practicados a las 11 horas 59 minutos y a las 12 horas y un minuto.

Afortunadamente, el artículo 50 del Real Decreto 520/2005, en sus apartados 4 y 5 ha corregido las previsiones del proyecto y dispone expresamente que «la notificación podrá practicarse mediante correo certificado o por un funcionario del tribunal que extenderá una diligencia de cons-

⁶³ En tal sentido, conviene atender a las razones aducidas por el TS en los FJ 4.º y 5.º de su Sentencia de 28 de octubre de 2004 (NFJ018610): «El procedimiento administrativo se desarrolla en función de un principio de garantía de los administrados y otro de eficacia de la Administración, en una tensión dialéctica que en materia de notificaciones se manifiesta con especial intensidad. La primordial garantía de los interesados es tener conocimiento directo de las resoluciones que les afecten (...). La notificación por edictos es un mecanismo formal que no garantiza el efectivo conocimiento por el interesado del acto o resolución que le afecta, por lo que sólo cabe aceptar su empleo como último recurso, cuando han resultado fallidos los dos intentos previos de notificación en el domicilio del interesado y cuando aquellas notificaciones se han practicado según lo preceptuado legalmente. Entre los requisitos de dichas notificaciones en el domicilio del interesado se encuentran, cuando la notificación se haya entregado a la entidad pública empresarial Correos y Telégrafos, los establecidos en el Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre; que en el envío conste la palabra "notificación" y debajo de ella y en caracteres de menor tamaño el acto a que se refiere (citación, requerimiento y resolución) y la indicación del número de expediente o cualquier otra expresión que identifique el acto a notificar (art. 40), así como si nadie pudiera hacerse cargo de la notificación en el domicilio del interesado, que se haga constar este extremo en la documentación del operador postal y, en su caso, en el aviso de recibo que acompaña a la notificación, junto con el día y hora en que se intentó la misma y que, una vez realizados dos intentos, el citado operador deposite en lista la notificación durante el plazo de un mes, a cuyo efecto deberá dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario (...). La actual redacción del artículo 59.2 LRJPAC responde a la modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, operada por la Ley 4/1999, de 13 de enero. La Ley 30/1992 autorizaba la práctica de la notificación por edictos tras un primer intento fallido de notificación en el domicilio del interesado. La reforma de dicho artículo es claro que obedece a la voluntad de incrementar las garantías del interesado al imponer una segunda notificación domiciliaria antes de acudir a la notificación por edictos. Sin embargo, así como regula con toda precisión el día en que ha de repetirse la notificación, en cuanto a la hora en que ha de producirse este segundo intento, utiliza un concepto jurídico, el que sea en "hora distinta" de una gran indeterminación. La interpretación literal del artículo 59.2 apartado segundo, *in fine*, LRJPAC autorizaría que esa segunda notificación tuviera lugar con la diferencia de un minuto respecto a la primera, pero es obvio que no es ésa la finalidad de la reforma. Es claro también que si la primera notificación se intentó a primeras horas de la mañana se cumpliría lo exigido en el citado precepto si la segunda se practica por la tarde, pero tampoco del precepto en cuestión se deriva que sea imprescindible observar esta diferencia horaria, porque el precepto no lo exige como hubiera podido hacerlo, de la misma manera que respecto al día en que ha de tener lugar esa segunda notificación, obliga a que se realice dentro de los tres días siguientes a la primera. Entre ambos extremos existe un amplio margen, que es el que hemos de precisar. La tesis de la sentencia de instancia no es aceptable porque, como advierte el abogado, parte del supuesto erróneo de que la ausencia del domicilio durante la mañana se debe a que en ese tiempo se desarrolla la jornada laboral. Habida cuenta de que la jornada laboral se desarrolla también durante la tarde, la lógica de la argumentación exigiría que la segunda notificación se practicara en día no laborable, con la consecuencia de que no podría prestarse por el personal encargado del servicio postal universal. La ley no ha pretendido eso; la recepción de la notificación por el interesado en persona no es imprescindible, puede hacerse cargo de ella cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. La ley no pretende con esa segunda notificación que sea el propio interesado quien se haga cargo de ella, sino que, en defecto de aquél, exista alguna persona en el domicilio que pueda recibirla, y considera que existe una mayor probabilidad de que esto ocurra si la notificación se practica en "hora distinta" a aquella en que se intentó la primera. Por ello parece suficiente, tal como sostiene la Generalidad de Cataluña, observar una diferencia de 60 minutos respecto a la hora en que se practicó el primer intento de notificación».

tancia de hechos para su incorporación al expediente y dejará una copia de aquélla en el domicilio donde se realice la actuación. Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado por causas no imputables al Tribunal e intentada la notificación al menos dos veces, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación sin resultado y se efectuará la notificación en la secretaría del Tribunal. En este supuesto, el interesado podrá recoger en la secretaría del Tribunal una copia del acto en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente a aquel en el que se efectuó el último intento, previa firma del recibí. En dicho momento, se le tendrá por notificado. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido. Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, una copia del acto será depositada formalmente en la secretaría del Tribunal. Se considerará como fecha de notificación del acto la fecha en que se produzca dicho depósito, de lo que se dejará constancia en el expediente. Al interesado que se persone posteriormente se le entregará dicha copia, sin firma de recibí. Dicha entrega no tendrá ningún valor a los efectos de notificaciones o de reapertura de plazos y no será preciso dejar constancia de ella en el expediente».

El artículo 51 del Real Decreto 520/2005 regula con cierto detalle la posible reclamación administrativa de las costas al recurrente que haya utilizado la vía económico-administrativa con fines dilatorios, abuso de derecho o fraude de ley procedimental en aquellos casos en los que haya sido desatendida completamente su pretensión (no cabe por tanto dicha exigencia si las pretensiones del contribuyente fueron atendidas total o parcialmente). La justificación de esta regulación de las costas se debe a las objeciones que el Consejo de Estado formuló al Anteproyecto de LGT, pues ésta se remitía a una simple orden ministerial cuando en realidad la materia únicamente podía ser objeto de tratamiento a través de norma con rango de real decreto ⁶⁴. Pero atendida esa observación anterior, lo cierto es que el dictamen del alto órgano consultivo al propio proyecto de reglamento recomendaba una serie de puntualizaciones que no han sido finalmente recogidas en la norma aprobada, como, por ejemplo, una referencia indirecta al carácter extraordinario de dicha imposición de las costas o aclaraciones complementarias a los supuestos de inexigibilidad de las mismas ⁶⁵.

2. Procedimiento en única o primera instancia.

La LGT exige que la presentación de la reclamación se curse al órgano administrativo que hubiera dictado el acto contra el que se reclama para que éste lo remita al Tribunal ⁶⁶. El artículo 52 del Real Decreto 520/2005 especifica que el plazo del mes al que se refiere el artículo 235.3 de la LGT –y que no es otro que el que se concede para la remisión tanto de la reclamación interpuesta

⁶⁴ Otra cosa es que el propio reglamento en el apartado 2 del artículo 50 remita la cuantificación de las costas a los importes fijados por orden del Ministro de Economía y Hacienda, atendiendo al coste medio del procedimiento y la complejidad de la reclamación.

⁶⁵ En tal sentido, el Consejo de Estado llega a señalar «en cuanto al contenido del actual apartado 3 ("no se exigirá al reclamante el abono de las costas del procedimiento cuando la reclamación hubiese sido estimada, total o parcialmente, en primera instancia"), convendría que la redacción final del proyecto aclarase el alcance de esta previsión, pues no se entiende si se refiere a la inexigibilidad de las costas ya impuestas o a la imposibilidad de imponer costas en estos supuestos».

⁶⁶ Artículo 235.3. En este punto parecen haber pesado consideraciones atinentes a la necesaria agilización del procedimiento evitando así la enojosa tarea de que los Tribunales Económico-Administrativos hayan de solicitar el expediente administrativo.

como del expediente anejo a la misma y el posible informe del autor del acto administrativo— principiará el día en el que la reclamación tuvo entrada en los registros del órgano administrativo que hubiese dictado el acto objeto de aquélla. Asimismo, el propio artículo inserta un nuevo apartado (totalmente novedoso respecto a la redacción del proyecto) en cuya virtud, y para el caso de que el órgano administrativo autor del acto recurrido observase la existencia de extemporaneidad en la reclamación económico-administrativa, se obliga a éste a abstenerse de realizar actuación alguna, trasladando de inmediato el escrito de presentación y el expediente al Tribunal competente con el fin de que sea el propio Tribunal el que se pronuncie sobre la referida extemporaneidad.

También mejora notablemente el artículo 52.3 del reglamento las previsiones atinentes a la posible anulación del acto reclamado por parte del órgano administrativo que lo dictó con anterioridad a su envío al Tribunal Económico-Administrativo. Como sabemos, si el escrito de interposición de la reclamación contuviese ya las alegaciones correspondientes sobre el fondo del asunto, el órgano autor del acto tributario impugnado podrá anularlo total o parcialmente antes de su remisión al Tribunal en el plazo de un mes. En tal caso, habría de remitirse al Tribunal el nuevo acto dictado junto con el escrito de interposición del contribuyente ⁶⁷. Pues bien, el artículo 52.3 del reglamento especifica que si se hubiera anulado el acto impugnado sin haberse dictado otro acto nuevo en sustitución del anterior, debe notificarse el acuerdo de anulación al interesado, dando traslado de todo ello al Tribunal competente. En dicha notificación al reclamante se le dará plazo de 15 días para que manifieste ante el Tribunal competente su conformidad o disconformidad con la anulación acordada, advirtiéndole que de no formular manifestación expresa al respecto en dicho plazo, se le considerará por desistido de la reclamación, dictándose un acuerdo de archivo de actuaciones. Si el reclamante manifestara su disconformidad con la anulación practicada, el Tribunal Económico-Administrativo debe proseguir con la tramitación de la reclamación, considerando impugnados tanto el acto originario como el de anulación dictado con posterioridad, a salvo de lo que resulte de las posteriores alegaciones del reclamante ⁶⁸. Si habiéndose anulado el acto impugnado por la Administración tributaria ésta hubiese dictado otro nuevo en sustitución del anterior, el reglamento ordena que se envíe al Tribunal el acuerdo de anulación y el nuevo acto dictado, junto con el escrito de interposición y el expediente administrativo. No establece sin embargo el reglamento obligación alguna de notifi-

⁶⁷ Artículo 235.3 de la LGT. También aquí se percibe un claro intento de dar otra nueva oportunidad de revisión al órgano del que emanó el acto una vez constatada la voluntad del contribuyente de impugnar su contenido. Conviene advertir que el Grupo Parlamentario Socialista propuso la supresión de esta previsión en sus enmiendas núm. 220 en el Congreso y 190 en el Senado en la tramitación del Proyecto de LGT bajo la siguiente motivación: «El artículo 235.3 prevé, no sólo la interposición de la reclamación económico-administrativa ante el órgano que dictó el acto impugnado para su traslado al Tribunal, sino que dicho órgano, con absoluto desconocimiento del reclamante, puede revocar en ese momento el acto original, dictando nuevo acto que será el que finalmente se remitirá al órgano económico-administrativo. Puede darse así el despropósito de que el recurrente impugne el acto que, unilateralmente y sin su conocimiento, no es el que finalmente va a valorar y considerar el Tribunal. Pero entonces, ¿qué pasará con las alegaciones del interesado que se encuentran referidas a un acto ya inexistente?, ¿y si conviene al recurrente la aceptación de la nueva resolución?, ¿cabe imaginar mayor discrecionalidad en la actuación administrativa y falta de respecto a los derechos de los obligados tributarios a los cuales se les niega, incluso, el saber qué acto recurren?».

⁶⁸ Tal previsión resulta una innovación final del reglamento frente al contenido inicial del proyecto. La cuestión clave de la regulación finalmente aprobada frente a las previsiones del proyecto descansa en la conformidad o disconformidad del recurrente y la consiguiente anulación del acto, lo que supone una nueva mejora de la redacción final de la normativa reglamentaria.

car la nueva resolución al reclamante y por ello el Tribunal debe considerar que la reclamación interpuesta impugna tanto el acuerdo de anulación como el contenido del segundo acto, a salvo de lo que resulte de las posteriores alegaciones del reclamante. Puede inferirse de la regulación por ello que se persigue una economía procedimental por cuanto que será el propio Tribunal Económico-Administrativo quien en la puesta de manifiesto del expediente comunicará el nuevo acto dictado permitiendo al reclamante proseguir la tramitación o desistir expresamente de la reclamación interpuesta. Se dispone además expresamente –y ello no estaba previsto en el proyecto– que en el caso en el que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto que se anula, la ejecución del nuevo acto dictado quede igualmente suspendida siempre que se mantuvieran las circunstancias que permitieron acordarla y sin perjuicio del derecho a la reducción proporcional de las garantías aportadas para la suspensión del acto inicialmente impugnado.

Análoga solución a la que acabamos de comentar adopta el reglamento para aquellos casos en los que el órgano autor del acto impugnado anule parcialmente éste, pues en tal caso la regulación es coincidente con la anulación total del mismo, debiendo considerar el Tribunal impugnado el acuerdo de anulación y el acto anterior reclamado, sin perjuicio de lo que resulte de las posteriores alegaciones del contribuyente. Aclara el reglamento a este respecto mediante el apartado 4 del artículo 52 un extremo no contenido en su proyecto inicial como es el hecho de que los actos sustitutorios dictados como consecuencia de la anulación del acto reclamado no puedan ser objeto de recurso de reposición ni de reclamación económico-administrativa independiente, así como que los actos anulados total o parcialmente sean los determinantes de la cuantía de la reclamación.

Un aspecto de la nueva regulación resulta llamativa. Nos referimos concretamente al contenido del artículo 55.5 del reglamento por cuanto que recoge una previsión no contenida en el proyecto y que no parece precisamente favorable para el reclamante. Efectivamente, el referido artículo 55 regula los trámites para la completación del expediente en los casos en los que el reclamante así lo solicitase. Dicha petición suspende el trámite de alegaciones y si el Tribunal lo denegase, se reanudaría el plazo de alegaciones por el tiempo que quedara en el momento de la solicitud del interesado. El nuevo apartado 5 del artículo 55 dispone sin embargo que «a los efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerará como período de interrupción justificada en el cómputo del plazo para dictar resolución en el procedimiento económico-administrativo el comprendido entre el momento en el que se hubiera suspendido el trámite de alegaciones y aquel en que se hubiera reanudado o se hubiera otorgado un nuevo plazo». Tal previsión –habida cuenta que en la vía económico-administrativa no se produce la caducidad del procedimiento (todo lo más puede producirse la caducidad de la instancia por el retraso del reclamante)– únicamente puede tener como finalidad el alargamiento del plazo de un año concedido para la resolución, plazo, no lo olvidemos, al que se anuda el cobro de los intereses correspondientes. Conviene advertir además que la remisión expresa del artículo 55.5 del reglamento al artículo 104.2 de la LGT comporta otro efecto adicional pero en la misma línea apuntada a favor de la Administración, pues este precepto legal señala que «los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución». Si se compara dicha previsión con el contenido del derogado artículo 29 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente,

que hablaba «de dilaciones imputables al contribuyente», la realidad es que todas aquellas posibles dilaciones no imputables ni a la Administración ni al reclamante perjudicarán a este último. Es verdad que en la mayoría de los casos un expediente incompleto generará dilaciones de las que el único responsable no será otro que la propia Administración, pero si tales retrasos se deben, por ejemplo, a causas de fuerza mayor, la previsión reglamentaria resultará más tuitiva del interés administrativo.

3. Recurso de anulación.

El artículo 239.6 de la LGT contiene una novedosa previsión en la vía económico-administrativa. Un nuevo recurso que, con carácter previo y potestativo, en su caso, al recurso de alzada ordinario, puede interponerse ante el propio Tribunal Económico-Administrativo autor de la resolución en cuatro casos concretos: a) Cuando se hubiese declarado incorrectamente la inadmisibilidad de la reclamación; b) Cuando se hubiesen declarado inexistentes las alegaciones o pruebas oportunamente presentadas; c) Cuando se alegase la existencia de incongruencia completa y manifiesta de la resolución; y d) Cuando se hubiera acordado el archivo de las actuaciones. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 60 del reglamento, la interposición del recurso de anulación interrumpe el plazo para presentar el recurso de alzada ordinario contra la misma resolución, plazo que únicamente empezará a transcurrir una vez notificada la resolución del primero o una vez desestimado éste por silencio ⁶⁹. Advierte al respecto el propio artículo 60.4 del reglamento que si se dictara resolución expresa una vez transcurrido el plazo de resolución del recurso de anulación, la misma podrá ser impugnada de forma independiente. La solución nos parece desafortunada, pues hasta tanto no exista resolución expresa del recurso de anulación no debería entenderse agotado el plazo para recurrir en alzada —extremo este que podría deducirse de la necesidad de impugnación independiente—. Podrá decirse que ello supone una cierta inseguridad en la fijación de los plazos hábiles para recurrir, pero lo cierto es que dicha inseguridad es causada por el incumplimiento generado por la pasividad administrativa ⁷⁰.

⁶⁹ El reglamento, al igual que hacía su proyecto vuelve a incidir con poco éxito en la fijación de los días iniciales de recurso en aquellos casos en los que se ha omitido la obligación administrativa de resolver expresamente. Cabría hacer aquí las mismas consideraciones que expusimos en relación con el recurso de reposición sobre la posibilidad de esperar resolución expresa y considerar abierta entre tanto la posibilidad de recurrir ante las sucesivas instancias.

⁷⁰ Las reflexiones del Consejo de Estado sobre el particular en el proyecto de reglamento tampoco son muy alentadoras, pues vienen a suponer una suerte de respaldo a la decisión reglamentaria sin advertir de los peligros que para el recurrente surte la inactividad administrativa: «De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 reproducido, la interposición del recurso de anulación interrumpe el plazo para presentar recurso de alzada ordinario contra la misma resolución, plazo que sólo empezará a transcurrir una vez notificada la resolución del primero o una vez desestimado éste por silencio. Es coherente con esta previsión el primer párrafo del apartado 4, que prevé la impugnación conjunta de la resolución económico-administrativa inicial y de que se dicte en el recurso de anulación. No lo parece tanto, sin embargo, el párrafo segundo de este mismo apartado 4, en cuanto prevé la posibilidad de impugnar separadamente ambas resoluciones cuando la del recurso de anulación se dicte con posterioridad a la finalización del plazo de interposición del recurso que proceda contra el acuerdo o la resolución de la reclamación pues parece difícil que la resolución del recurso de anulación se dicte con posterioridad a la finalización de ese plazo, que no empieza a transcurrir hasta que se dicte aquella. La única posibilidad sería, quizás, que se dicte una resolución expresa extemporánea del recurso de anulación, pues en este caso el plazo para interponer el recurso de alzada contra la reclamación inicial habría comenzado a transcurrir al producirse los efectos del silencio desestimatorio. Si ésta es la interpretación que debe darse al precepto, quizás la redacción final de este párrafo segundo del apartado 4 debería precisar que se refiere a la resolución expresa y extemporánea del recurso de anulación, para subrayar así la excepcionalidad de este mecanismo pues, en definitiva, la regulación del artículo 55 no parece querer evitar una superposición de plazos y de recursos de alzada».

4. Recursos en vía económico-administrativa.

El artículo 61 del reglamento se ocupa de la regulación del recurso de alzada ordinario, recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y recurso extraordinario para la unificación de doctrina. Destaca la favorable redacción del apartado 2 para aquellos casos de recurso de alzada ejercitado por los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y los Directores de Departamento de la AEAT. En este punto se echa de menos mayor precisión en el momento en que se entiende efectuada la notificación del TEAR, pues determinada jurisprudencia de la Audiencia Nacional se muestra muy condescendiente con la Administración aplicando una doctrina sobre la práctica notificadora (y el momento en el que debe considerarse notificado el órgano administrativo) que debiera ser únicamente aplicable al contribuyente ⁷¹. De esta manera resulta muy difícil con-

⁷¹ Tal es el caso de la SAN de 2 de febrero de 2004 (NFJ017329) cuyos razonamientos vale la pena reproducir: «Dice quien recurre que la resolución del TEAR que es de fecha 31 de julio de 1996 es recurrida por la Directora del Departamento el 8 de noviembre de 1996. Y señala que se ha incumplido el artículo 102 del RPREA que establece que: "La resolución se incorporará al expediente y se notificará a los interesados dentro del plazo de diez días, a contar desde su fecha". Y el artículo 103 del mismo Texto Reglamentario que dispone: "Cuando los Tribunales Regionales y Locales dicten resoluciones, en única o primera instancia, por las que se estime la reclamación, en todo o en parte, remitirán en el plazo de cinco días una copia de la resolución a los órganos legitimados para recurrir de acuerdo con los artículos 120 y 126 de este reglamento". En el expediente consta la fecha 8 de noviembre de 1996 como fecha de notificación de la resolución y de interposición del recurso de alzada y el registro de salida del citado escrito es de 12 de noviembre de 1996, fecha en que se tuvo por presentado el escrito. En consecuencia, la Directora del Departamento cuando interpone el recurso de alzada que lleva fecha 8 de noviembre de 1996, y dice que se le ha notificado la resolución del TEAR el 31 de julio, interpone dentro del plazo legal el recurso de alzada. Es cierto que ese plazo establecido en los artículos 102 y 103 del RPREA no se ha cumplido pero es una exigencia que corresponde a la oficina administrativa, dice el TS en sentencia de 27 de mayo de 1992 "su incumplimiento no invalida la notificación al interesado, salvo prueba en contrario que evidencie cualquier clase de daño por el retraso entre la fecha del acto y la de su notificación, ya que es a partir de esta última cuando surgen derechos y obligaciones para el administrado derivados del primero". Desde luego en este caso no se ha ocasionado perjuicio de tipo alguno al recurrente que exige el estricto cumplimiento de ese plazo ante su desacuerdo con la resolución del TEAC que es la que en este procedimiento se recurre. Con arreglo al artículo 59 de la LRJPAC: "las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad, y el contenido del acto notificado". En definitiva, lo que se pretende, como dice la norma citada, es tener la garantía de que el interesado ha tenido efectivo conocimiento del acto, de su contenido, de su fecha y su identidad, abriéndose entonces el período para recurrir si la resolución es perjudicial para los intereses del notificado. El TS en sentencia de 31 de enero de 1988 dice que: "Todos los mecanismos y garantías con que las leyes procesales o procedimentales rodean los actos de comunicación entre el órgano decisor y las partes contendientes (sean notificaciones, citaciones, emplazamientos, etc.) no tienen otra finalidad o razón de ser que la de asegurar que, en la realidad se ha producido aquella participación de conocimiento, o que, en la ficción jurídica, se han producido en determinadas circunstancias o no se han producido. La entrega de una copia o traslado, la firma del receptor, su identidad, etc. no son más que signos materiales externos que, de alguna manera, revelan o presuponen una toma de conocimiento que, al ser consustancial al derecho de defensa, ha de verse rodeada de las máximas garantías...". En el presente caso tan sólo consta que en fecha 8 de noviembre de 1996, la Administración ha tenido conocimiento de la resolución del TEAR de Cataluña de 31 de julio de 1996, por lo que, ante la ausencia de cualquier otro documento acreditativo de que el acuerdo tuvo entrada en el Departamento de Recaudación en otra fecha distinta a la consignada en el documento en el que se interpone el recurso de alzada, debe entenderse que la notificación se le hizo a la Administración en la fecha en que ésta cita que es cuando la Directora del Departamento anuncia el recurso de alzada ante el TEAC. Por ello la fecha que determina la notificación del acuerdo a la Administración es la que se cita en el escrito anunciando el recurso, y es a partir de esa fecha cuando la notificación despliega todos sus efectos. Por consiguiente el recurso se interpuso en el plazo legal».

trolar la tempestividad o no de la alzada interpuesta por la Administración contra la resolución del TEAR y ello a pesar de los avances que en tal sentido han supuesto algunos pronunciamientos jurisprudenciales ⁷².

⁷² Tal es el caso de la SAN de 18 de febrero de 2004 (NFJ017353), donde se señala que el escrito de interposición del recurso de alzada presentado por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda o de la AEAT contra resoluciones de los TEAR debe ir acompañado del certificado que constate la fecha de recepción de la comunicación de la resolución estimatoria del TEAR, pues sólo de esta forma es posible apreciar la temporaneidad o no del recurso de alzada: «Considera en primer lugar la actora, que la Administración incumplió el plazo de comunicación interna de las resoluciones establecido en el artículo 103 del RPREA, por lo que dicho trámite habría quedado caducado. Esta Sala ya abordó la cuestión planteada en su Sentencia, entre otras de 8 de octubre de 2003, recogiendo la STS de 21 de enero de 2002, que señala: "Pues bien, cuando el que interpone el recurso ordinario de alzada es un Director General del Ministerio de Economía y Hacienda, legitimado para ello, debe actuarse en materia de notificaciones, si cabe todavía, con mayor rigor, pues nos hallamos ante un recurso excepcional y ante la comunicación interórganos del Ministerio de Economía y Hacienda. El artículo 107. 'Remisión a las Direcciones Generales de resoluciones estimatorias', dispone que 'cuando los Tribunales Regionales dicten resoluciones, en única o primera instancia, por las que, en todo o en parte, se acceda a las pretensiones de los reclamantes o se modifique el acto administrativo reclamado, remitirán en el plazo de cinco días una copia de la resolución dictada a la Dirección General del ramo, a los efectos prevenidos en los artículos 130 y 136 del reglamento, o sea recurso de alzada ante el TEAC'. Nos hallamos ante un precepto imperativo que contribuye a determinar el *dies a quo* del plazo para interponer el recurso de alzada, consistente en cinco días, más juntamente el tiempo que media desde que se envía la comunicación hasta que se recibe en la Dirección General del ramo, o dicho de otro modo el plazo para interponer el recurso ordinario de alzada por los Directores Generales no puede exceder de la suma de cinco días, más el tiempo en que se recibe la comunicación de la resolución estimatoria por el Director General del ramo, más 15 días, siendo esta suma de tiempos improrrogable, pues el incumplimiento de cualquiera de sus fases no puede perjudicar a los contribuyentes que han obtenido una resolución administrativa declarativa de derechos. El procedimiento correcto que se deduce de los artículos 109, 130 y 131 del reglamento citado, y de los principios inspiradores del Procedimiento Administrativo Común, y que debió seguirse en el caso de autos, es como sigue: 1.º El estricto cumplimiento del plazo de cinco días de remisión por parte del Tribunal Regional de la resolución estimatoria. Ésta es una tesis interpretativa fundamental, pues el incumplimiento de este plazo, sin consecuencias jurídicas, equivaldría a admitir la prórroga indefinida del plazo de interposición del recurso de alzada por los Directores Generales, pues no debe olvidarse que no se trata de una notificación a una persona jurídica distinta, sino una comunicación interórganos de la Administración General del Estado. En el caso de autos, la Resolución estimatoria fue dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial (TEAP) de Madrid el día 20 de junio de 1983 y la comunicación al Director General de Tributos se hizo el 6 de enero de 1984, o sea transcurridos seis meses y quince días. 2.º El plazo de recepción es, en principio, indeterminado, pero es determinable, pues normalmente el envío se hace por correo, con franquicia, o si coinciden las sedes del Tribunal y de la Dirección General de que se trate puede hacerse por entrega mediante Agente. Interesa destacar que la fecha de recepción será aquella en que se reciba en el Ministerio de Economía y Hacienda, hoy de Hacienda o de la AEAT, en que se halle integrada la Dirección General, dato que figura en el correspondiente Registro de Entrada o bien en la fecha en que se reciba en la Dirección General, si la comunicación se le hubiera enviado directamente, dato que deberá consignarse en su correspondiente Registro. En el caso de autos, no ha habido manera de conseguir que la Administración tributaria certificara la fecha en que las comunicaciones remitidas por el TEAP de Madrid el 6 de enero de 1984 fueron recibidas por el Director General de Tributos. 3.º Aunque no lo diga expresamente el artículo 133 del RPREA, aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, es obligado resaltar que el escrito de interposición debe presentarse acompañado del certificado que constate la fecha de recepción de la comunicación de la resolución estimatoria del TEAR (antes Provincial) única manera de que los interesados en la instancia y el propio Tribunal Central puedan apreciar la temporaneidad o no del recurso de destacar que la fecha de recepción será aquella en que se reciba en el Ministerio de Economía y Hacienda, hoy de Hacienda o de la AEAT, en que se halle integrada la Dirección General, dato que figura en el correspondiente Registro de Entrada o bien en la fecha en que se reciba en la Dirección General, si la comunicación se le hubiera enviado directamente, dato que deberá consignarse en su correspondiente Registro. En el caso de autos, no ha habido manera de conseguir que la Administración tributaria certificara la fecha en que las comunicaciones remitidas por el TEAP de Madrid el 6 de enero de 1984 fueron recibidas por el Director General de Tributos. Es inadmisibles en un Estado de derecho que el plazo para interponer un recurso quede a merced del órgano administrativo recurrente, y que, además, éste se niegue a facilitar los datos que sólo él posee, que permitan conocer el *dies a quo* del plazo reglamentario, circunstancia que ha ocurrido en el caso de autos, en el que se ha vulnerado el principio de derecho que dispone que no puede beneficiarse de los vicios o defectos jurídicos aquel que los ha cometido, en este caso la Administración tributaria." Después de hacer un pormeno-

Concluye el artículo 61.4 del reglamento señalando que el Recurso Extraordinario para la Unificación de Doctrina se interpondrá en el plazo de tres meses contados a partir del día siguiente al de la notificación de la resolución. Por lo que respecta al Recurso Extraordinario de Revisión, el reglamento dispone que al mismo le será aplicable lo dispuesto para el procedimiento en única o primera instancia en aquellas cuestiones no previstas por la propia LGT.

5. Procedimiento abreviado ante órganos unipersonales.

La LGT articula un novedoso procedimiento abreviado en única instancia cuya competencia se atribuye a órganos unipersonales para casos tasados: a) Cuando la reclamación interpuesta se dirija contra actos de cuantía inferior a la que se fije reglamentariamente; b) Cuando se alegue exclusivamente la inconstitucionalidad o ilegalidad de normas; c) Cuando se alegue exclusivamente falta o defecto de notificación; d) Cuando se alegue exclusivamente insuficiencia de motivación o incongruencia del acto impugnado; e) Cuando se aleguen únicamente cuestiones relacionadas con la comprobación de valores; y f) Cuando concurren otras circunstancias previstas reglamentariamente. Su finalidad es, desde luego, aligerar de carga de trabajo a las Salas y al Pleno de los Tribunales en cues-

rizado examen histórico-jurídico, continúa diciendo: "De todo lo expuesto se deduce a modo de conclusión que los Tribunales Económico-Administrativos, órganos de la Administración Pública dictan resoluciones (actos administrativos) que pueden ser obviamente estimatorias, es decir, declarativas de derechos a favor de los contribuyentes que, según el régimen administrativo general, no podrían ser anuladas por la propia Administración, sino que para conseguirlo tendría que declararlas lesivas e impugnarlas ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, como acontece con las resoluciones estimatorias del TEAC, no obstante, debido a la peculiaridad organizativa de la Hacienda Pública, en los dos órdenes de gestión y de resolución de reclamaciones económico-administrativas, la Administración tributaria se escinde, a efectos del procedimiento de reclamaciones, en dos partes, una los Tribunales Económico-Administrativos, y otra, integrada en tres clases de órganos, las Direcciones Generales del Ministerio de Hacienda, a quienes corresponda la interpretación administrativa de las normas aplicables, los Directores de Departamento de la AEAT, ente público con personalidad jurídica propia, como órgano superior de la gestión tributaria, y los Órganos superiores de las Comunidades Autónomas competentes en materia de impuestos del Estado cedidos, y por último los Interventores de Hacienda, como titulares de la función fiscalizadora de los actos económicos de la Hacienda Pública, y en esta consideración de 'partes' procedimentales, carecen de privilegio alguno en cuanto al cómputo e improrrogabilidad de los plazos, antes al contrario, como el recurso de alzada es una modalidad muy peculiar de posible anulación de actos administrativos (resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos) declarativos de derechos, el rigor exigido en el cumplimiento de los plazos de remisión de las resoluciones estimatorias a estas 'partes', del plazo de interposición del recurso de alzada, y de la justificación de la recepción de las mismas debe ser absoluto, en evitación, como ha ocurrido en el caso de autos en el que varias resoluciones estimatorias del TEAP de Madrid dictadas el 20 de junio de 1983, fueron recurridas en alzada, con ánimo anulador, por la Dirección General de Tributos el 2 de marzo de 1984, sin que, además, haya sido posible conocer la fecha exacta en que este Centro Directivo recibió la copia de las resoluciones estimatorias recurridas". Consta en el expediente administrativo que la Resolución del TEAR de Andalucía es de 28 de septiembre de 2000. El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT interpone recurso de alzada el 27 de octubre de 2000, señalando que recibió la notificación del TEAR el 20 de octubre de 2000. El propio Abogado del Estado en su contestación a la demanda reconoce que no hay constancia en el expediente de la fecha en que la comunicación del TEAR de Andalucía fue recibida por el Director del Departamento antes mencionado. Resulta, pues, de plena aplicación el pronunciamiento antes transcrito del TS: el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria dice que recibió la notificación del TEAR el 20 de octubre de 2000, pero no aporta certificado donde conste la fecha de recepción de la comunicación de la Resolución estimatoria del TEAR, según lo que dispone el artículo 103 del RPREA. A la vista de lo expuesto debe concluirse asumiendo las tesis de la actora, reputándose extemporáneo el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución del TEAR, lo que comporta la anulación de la Resolución del TEAC debiendo en consecuencia estarse a lo acordado por el TEAR en su Resolución de 28 de septiembre de 2000».

tionen de no muy difícil resolución o en aquellos casos en los que no cabe otra cosa que manifestar la incompetencia sobre la pretensión perseguida por el interesado con el fin de que puedan pronunciarse sobre la misma los Tribunales de Justicia (es el caso, por ejemplo, de la inconstitucionalidad o ilegalidad de las normas).

En este procedimiento abreviado, el escrito de interposición debe ir acompañado necesariamente de las alegaciones y del oportuno aparato probatorio ⁷³. Esto último no resulta criticable en la generalidad de los casos previstos pero puede plantear algunos problemas en reclamaciones interpuestas contra actos de escasa enjundia económica pero que presenten complejidades de cualquier género (fácticas o jurídicas), pues en tales casos parecería necesario agotar la puesta de manifiesto con el fin de ejercitar adecuadamente el derecho de defensa del interesado. No debe perderse de vista un dato, y es que este procedimiento abreviado no resulta voluntario, sino que la LGT emplea el imperativo para determinar los supuestos en que resultará preceptiva su aplicación. Se prevé en este procedimiento abreviado durante su fase de tramitación la celebración de vista oral en aquellos casos en los que el órgano unipersonal lo considerase necesario o en aquellos otros que mediase solicitud en tal sentido por parte de los interesados ⁷⁴. Asimismo, la LGT permite la resolución de la reclamación aun antes de la recepción del expediente, siempre que de la documentación presentada por el reclamante resultasen acreditados los datos necesarios para resolver o en aquellos otros donde el expediente deviene irrelevante atendida la naturaleza de la pretensión que a través de la reclamación se ventila (ilegalidad o inconstitucionalidad de las normas) ⁷⁵. El plazo previsto para la resolución de este procedimiento abreviado y la notificación de la resolución es justamente la mitad del plazo general, es decir, seis meses contados desde la interposición de la reclamación, pudiendo entenderse desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente de la finalización de referido plazo semestral. Ello no libera al órgano económico-administrativo de su deber de resolver expresamente la reclamación interpuesta. También aquí, y siempre y cuando se hubiese acordado la suspensión del acto reclamado, dejarán de devengarse los correspondientes intereses de demora ⁷⁶. Contra las resoluciones dictadas en este procedimiento abreviado por los órganos económico-administrativos unipersonales no puede interponerse recurso de alzada ordinario, sino que habrá de interponerse recurso contencioso-administrativo, no obstante lo cual, sí cabrá la interposición de los tres recursos extraordinarios previstos en los artículos 242, 243 y 244 de la nueva LGT, es decir, recurso extraordinario para la unificación de criterio, recurso extraordinario para la unificación de doctrina y recurso extraordinario de revisión.

⁷³ Artículo 246.1 de la LGT.

⁷⁴ Artículo 247.1 de la LGT.

⁷⁵ Artículo 247.2 de la LGT.

⁷⁶ Artículo 247.4 de la LGT. La SAN de 23 de abril de 1998 (NFJ007222), partiendo de la naturaleza indemnizatoria de los intereses concluye señalando que el período de suspensión acordado en vía contencioso-administrativa debe computarse íntegramente a efectos de su cálculo, aunque se hubiera superado la duración máxima de las instancias. De igual opinión eran la STSJ de Madrid de 7 de mayo de 1997 (NFJ005681) (para la que una posible extralimitación en el plazo máximo de resolución en vía económico-administrativa únicamente permitía reclamar en queja) y la Resolución del TEAC de 22 de noviembre de 1996 (NFJ005307).

Pues bien, en relación con todo ello, el Real Decreto 520/2005 en su artículo 64 dispone que las reclamaciones económico-administrativas cuya cuantía sea inferior a 6.000 euros o a 72.000 euros (si se trata de bases o valoraciones) se tramitarán por el procedimiento abreviado, elevando así la cuantía prevista en el proyecto de reglamento que las fijaba en 1.500 euros o 18.000 euros ⁷⁷. El reglamento no desarrolla sin embargo la posibilidad que le brinda el artículo 245.1 f) de la LGT que prevé la aplicación del nuevo procedimiento abreviado ante órganos unipersonales «cuando concurren otras circunstancias previstas reglamentariamente» ⁷⁸. Advierte expresamente el reglamento que dicha cuantía (6.000 ó 72.000 euros) no es la única que debe tomarse como referencia para la aplicación del procedimiento abreviado, pues los actos podrían ser de cuantía mayor y caer bajo la égida de otros supuestos legales que también permiten la tramitación abreviada ⁷⁹.

La previsión de vista oral y la posibilidad de que la prueba se articule dentro de dicha vista es objeto de regulación reglamentaria que advierte a tal efecto que la falta de comparecencia no comportará más que el decaimiento del trámite. También se ocupa el reglamento de la posible subsanación de los defectos que se adviertan en el escrito de interposición ⁸⁰. Como quiera que uno de ellos pudiera ser la ausencia de las preceptivas alegaciones en ese escrito inicial, el Consejo de Estado advirtió sobre la conveniencia de que se hiciera alusión expresa a tal efecto sin remitirse genéricamente a la posibilidad de subsanación establecida en el artículo 2 del Real Decreto 520/2005, de manera que ante la reclamación ayuna de las correspondientes alegaciones, el TEAR advierta del defecto al recurrente ⁸¹. Tal recomendación ha sido seguida por el artículo 65 del reglamento frente

⁷⁷ Recordemos, sin embargo, que hasta el 30 de abril de 2006, las reclamaciones económico-administrativas se tramitarán por el procedimiento abreviado ante órganos unipersonales cuando sean de cuantía inferior a 2.000 euros, o 24.000 si se tratase de reclamaciones contra bases o valoraciones, y en los demás supuestos establecidos en el artículo 245.1 de la LGT (disp. trans. 3.ª del reglamento).

⁷⁸ A juicio del Consejo de Estado, el reglamento debería haber desarrollado tal previsión «para permitir la aplicación de este procedimiento abreviado en la tramitación de reclamaciones que planteen cuestiones ya decididas por el criterio unánime y reiterado del TEAC, siempre que su cuantía sea inferior a, por ejemplo, 3.000 euros o 25.000 euros si la reclamación se interpone contra un acto de valoración o de fijación de base imponible. De esta forma se arbitraría una vía adicional para descargar de trabajo a los órganos económico-administrativos al permitirse una resolución más rápida (aunque no por ello con menores garantías) de reclamaciones que, aun siendo de una cuantía algo superior a la establecida con carácter general para la utilización de este procedimiento (art. 59 del proyecto), sólo planteen cuestiones ya decididas en reiteradas ocasiones en esta vía económico-administrativa».

⁷⁹ Sobre la conveniencia de dicha aclaración —aunque pudiera parecer redundante— se pronunció también el Consejo de Estado en su dictamen al proyecto de reglamento.

⁸⁰ El proyecto consideraba insubsanable la ausencia de identificación del domicilio, para aplicar así las previsiones contenidas en el artículo 47 del propio proyecto y que resultaban muy perjudiciales para el contribuyente, como ya hemos tenido ocasión de explicar.

⁸¹ «El artículo 60 del proyecto de reglamento regula determinados aspectos de este procedimiento abreviado ante órganos unipersonales y en el párrafo primero de su apartado 1 hace referencia a los requisitos que debe tener el escrito de interposición y a su posible subsanación (...). La redacción de este precepto puede prestarse a confusión, pues parece que los únicos requisitos subsanables del escrito de interposición son los previstos (para todos los procedimientos de revisión) en el artículo 2.1 del proyecto de reglamento, cuando el artículo 246.1 de la ley hace referencia a otros, entre los que cabe destacar las alegaciones que se formulan [art. 246.1 b)]. La exigencia de incluir las alegaciones en el escrito de interposición podría entenderse genéricamente aludido por la rúbrica "cualquier otro establecido en la normativa aplicable" de la letra f) del artículo 2.1 del proyecto considerándose, en consecuencia, como requisito subsanable por el procedimiento del apartado 2 de ese mismo artículo. Sería deseable, sin embargo, que en la redacción final del artículo 60.1 del proyecto quedase aclarado este extremo con una referencia expresa a las alegaciones entre los requisitos subsanables del

a la previsión contenida en el artículo 63 del proyecto ⁸². Cabe además la posibilidad de que el interesado efectúe nuevas alegaciones en los casos en los que el órgano unipersonal estime pertinente examinar cuestiones no planteadas por los interesados, extremo éste que expresamente se prohibía en el proyecto de reglamento, que añadía además la imposibilidad de modificar las pretensiones incluidas en el escrito de interposición. El artículo 65.6 del Real Decreto 520/2005 declara aplicable subsidiariamente para lo no previsto en el procedimiento abreviado lo establecido para el procedimiento general.

6. Ejecución de las resoluciones económico-administrativas.

El artículo 66 del reglamento regula la ejecución de las resoluciones administrativas dictadas en cualquiera de los procedimientos de revisión en él contemplados, con especial referencia a las resoluciones económico-administrativas y disponiendo que los actos resolutorios de cualquiera de ellos serán ejecutados (ejecutivos decía el proyecto de reglamento) en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión y ésta se mantuviera en otras instancias. Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de las reclamaciones económico-administrativas deben notificarse en el plazo de un mes desde que aquéllas tuvieran entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. El proyecto de reglamento determinaba 15 días pero no aludía a la notificación del acuerdo ni al momento desde el que hubiera de contarse dicho plazo.

Lo que sí incluye el reglamento frente a dicho proyecto es un párrafo novedoso en cuya virtud, en la ejecución de las oportunas resoluciones, resultan de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstas en las disposiciones generales de derecho administrativo. El reglamento es, frente a las previsiones contenidas en el proyecto, muchísimo más especificativo sobre determinados extremos que pueden verse afectados por la resolución del procedimiento revisor. Tal es el caso, por ejemplo, de los intereses de demora en el caso en el que se anulen las liquidaciones y cuando éstas hubieran estado suspendidas durante la correspondiente tramitación y resolución del procedimiento, así como los órganos encargados de determinarlos (art. 66.6). Asimismo, el reglamento

escrito de iniciación. En otro caso, como ha señalado la Secretaría General Técnica en su informe, cabría pensar que la ausencia de alegaciones en dicho escrito determinaría la tramitación de la reclamación por el procedimiento ordinario, no por el abreviado, una solución "que en principio, se estima no deseable, pues dejaría en manos de los interesados la opción por uno u otro procedimiento". Para evitar tácticas interesadas de los obligados tributarios parece más conveniente que en el caso de que se omitan las alegaciones se continúe el procedimiento abreviado, dando la oportunidad de que se subsane el defecto advertido».

⁸² Éste señalaba expresamente lo que sigue: «1. Si el escrito de interposición no cumple los requisitos exigidos en el artículo 2 de este reglamento, el Tribunal notificará el defecto advertido y concederá un plazo de 10 días para su subsanación, prosiguiendo tras la finalización de dicho plazo la tramitación según proceda. No obstante, en los supuestos en los que el reclamante no haya identificado el domicilio para notificaciones, se aplicará lo dispuesto en el artículo 47 de este reglamento. Si el órgano unipersonal acuerda la convocatoria de vista oral, podrá acordar que la subsanación prevista en el párrafo anterior se realice al comienzo de la misma. Si el defecto no fuera subsanado en ese momento y provocase la terminación de la reclamación, la vista oral no podrá celebrarse».

introduce una previsión novedosa frente al proyecto ordenando la devolución de oficio de la garantía prestada sin necesidad alguna de la oportuna solicitud por parte del interesado, así como la reducción proporcional de garantías aportadas para la suspensión en aquellos supuestos de estimación parcial del recurso o reclamación cuya resolución no pueda ser ejecutada. De la misma manera, y para el caso de que el recurrente no se mostrase conforme con el acto derivado de la ejecución de la resolución económico-administrativa, podrá interponerse un incidente de ejecución que habrá de resolverse por el Tribunal que hubiese dictado la resolución que se ejecuta. Esta previsión, de todo punto lógica (art. 68.1 del reglamento), se ha visto refrendada por otra contenida en el punto 4 de ese mismo precepto en cuya virtud los órganos encargados de ejecutar las resoluciones de los órganos económico-administrativos pueden solicitar de éstos una aclaración de la resolución, lo que trae causa de la recomendación realizada por la Agencia Tributaria en el informe del proyecto, pues de otra forma podrían verse incrementadas gratuitamente las discrepancias sobre la resolución recaída.

II.4. Reembolso del coste de las garantías.

En el Capítulo II del Real Decreto 520/2005 se establece la obligación de reembolso del coste de garantías satisfechas para la adecuada suspensión de la ejecución del acto recurrido. Coste que corresponde satisfacer a la entidad u organismo que hubiese dictado el acto posteriormente declarado improcedente. La cuantía de los mismos alcanzará al montante necesario para su formalización, mantenimiento y cancelación o a la parte proporcional de la garantía que se haya reducido como consecuencia de la declaración parcial de la improcedencia del acto impugnado. Debe advertirse que este reembolso se circunscribe a los costes señalados, por lo que la posible pretensión sobre otro tipo de gastos en los que pudiera haber incurrido el recurrente deben instarse a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración previsto en el Título X de la Ley 30/1992. Entre esos costes reembolsables pueden mencionarse: a) Los avales o fianzas de carácter solidario de entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o certificados de caución; b) Las hipotecas mobiliarias e inmobiliarias; c) Las prendas con o sin desplazamiento, así como cualquier otra que la Administración o los Tribunales hubieran aceptado ⁸³ En cada uno de esos supuestos, el reglamento, en su artículo 74, se encarga de especificar con detalle las partidas que integran el referido coste: a) En los avales, fianzas y certificados de seguro de caución, las cantidades efectivamente satisfechas a la entidad correspondiente en concepto de primas, comisiones y gastos por formalización, mantenimiento y cancelación del aval, fianza o certificado, devengados hasta la fecha en que se produzca la devolución de la garantía ⁸⁴; b) En las hipotecas

⁸³ «Incluidos los costes originados por la adopción de medidas cautelares en sustitución de las garantías a que se refiere el apartado 1 del artículo 82 de la LGT», señalaba el proyecto de reglamento.

⁸⁴ Previsión más correcta que la que contemplaba el proyecto de reglamento, toda vez que éste circunscribía los gastos resarcibles devengados «hasta los dos meses siguientes a la notificación al interesado de la correspondiente resolución o sentencia», de manera que el posible rebasamiento del plazo bimensual indicado y hasta tanto fuera devuelta la garantía por la Administración correría a cargo del contribuyente.

y prendas, los gastos derivados de la intervención de fedatario público, de los registros correspondientes, así como los tributos derivados de la constitución y cancelación de la garantía junto con los gastos derivados de la tasación o valoración de los bienes en los que aquélla se materializara; c) En el caso de que las garantías aceptadas fueran cualesquiera otras distintas de las anteriores, también se admite el reembolso de los costes directos que su formalización hubiera determinado así como los atinentes a su mantenimiento y cancelación y que pudieran haberse devengado hasta la fecha en que se produzca la devolución de la garantía ⁸⁵. A los costes reembolsables descritos habrán de sumarse los intereses legales vigentes devengados desde la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en dichos costes hasta la fecha en la que se dicte la orden de pago. El reglamento, además, introduce otra novedad consistente en la consideración como resarcible del coste ocasionado por una garantía no muy usual, el depósito de dinero, coste en el que han de incluirse los intereses legales vigentes hasta el día en que se produzca la devolución del depósito ⁸⁶. Los órganos competentes para acordar el reembolso del coste de las garantías son los propios órganos, entidades u organismos que hubiesen dictado el acto que hubiese sido declarado finalmente improcedente, sin embargo, los órganos competentes para la tramitación se remiten a la determinación de las normas de organización específica ⁸⁷.

Una vez más, el procedimiento para instar el reembolso de garantías consta de las cuatro fases clásicas ya aludidas a lo largo del reglamento: a) iniciación, b) tramitación, c) resolución y d) ejecución. Respecto a la iniciación destaca el hecho de que el procedimiento se inicie a instancia del interesado, que debe acompañar al efecto la copia de la resolución firme por la que se declare improcedente total o parcialmente el acto administrativo o la deuda cuya ejecución se suspendió. Asimismo debe acreditar el importe que satisfizo por las garantías con indicación de la fecha efectiva de pago y el medio elegido por el que haya de reembolsar la Administración (transferencia bancaria, cheque o compensación), pues si nada se señalara al efecto, dicho reembolso se efectuará mediante cheque. Por lo que se refiere a la tramitación, el reglamento faculta al órgano encargado de la misma no sólo al cotejo de la documentación aportada y su adecuada comprobación, sino al recabamiento de los informes que considere necesarios, dando trámite de audiencia al interesado, salvo que no figuren

⁸⁵ Nada decía el proyecto sobre este punto por lo que debe ser bienvenida la especificación reglamentaria [art. 74.1 c)].

⁸⁶ El proyecto de reglamento no contemplaba el depósito en dinero como garantía resarcible, por lo que debe valorarse positivamente el esfuerzo realizado por el real decreto intentando agotar todas las hipótesis posibles de garantías prestadas para suspender la ejecución del acto administrativo recurrido.

⁸⁷ Esta nueva solución remisiva por la que opta el Real Decreto 520/2005 poco tiene que ver con las previsiones contenidas en el proyecto y que a tales efectos señalaban lo siguiente en su artículo 73: «A estos efectos, serán órganos competentes para la tramitación del procedimiento y para elevar la propuesta de resolución al órgano competente para acordar el reembolso, los órganos de recaudación que hayan tramitado la suspensión de la que trae causa la correspondiente solicitud de reembolso, o los órganos de recaudación competentes en razón de la adscripción del obligado al pago, cuando la suspensión de la que trae causa la solicitud de reembolso hubiera sido acordada en un recurso de reposición, en una reclamación económico-administrativa o en vía contencioso-administrativa, cualquiera que sea el órgano competente para resolver estos últimos. No obstante, cuando las necesidades del servicio así lo aconsejen y a fin de agilizar la tramitación de la solicitud de reembolso, se podrá atribuir la instrucción del expediente al órgano de recaudación que se designe...».

en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones que las presentadas por el interesado. Por fin, el órgano competente para la resolución debe dictarla y notificarla en el plazo máximo de seis meses a contar desde la fecha en que el escrito de solicitud del interesado hubiese tenido entrada en el registro del órgano competente. Transcurrido dicho plazo, el artículo 78.3 del reglamento anuda a la inactividad administrativa la clásica desestimación presunta a los efectos de interponer contra esa resolución silente el correspondiente recurso o reclamación y sin que la resolución expresa posterior al vencimiento del referido plazo tenga que vincularse al sentido del silencio apuntado. La resolución expresa o presunta es reclamable en la vía económico-administrativa previo recurso potestativo de reposición. En la fase de ejecución y una vez dictada la resolución por la que se reconoce el derecho al reembolso de la garantía aportada, se expide el mandamiento de pago correspondiente.

TRIBUTACIÓN	SUPUESTO PRÁCTICO PROFESIONAL (EJERCICIO PROPUESTO PARA INGRESO AL CUERPO DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO)	Núm. 61/2005
CONTABILIDAD		



JOSÉ BARRIO BONDÍA
EVA MARTÍN DÍAZ
MANUEL MENCHERO FABIÁN
JAVIER ROMANO APARICIO

Profesores del CEF

Sumario:

ENUNCIADO:

- I. Planteamiento.
- II. Notas.
- III. Información a tener en cuenta.

SOLUCIÓN. Materias tratadas.

- 1.^a Aspectos jurídicos, civiles, mercantiles y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en las otras partes del informe.

- 2.^a Aspectos relativos a los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio.
- 3.^a Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades.
- 4.^a Aspectos relativos a los Impuestos sobre el Valor Añadido y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con exclusión del IVA de importación.
- 5.^a Aspectos relativos a Aduanas e Impuestos Especiales, con inclusión del IVA de importación.
- 6.^a Aspectos contables.
- 7.^a Aspectos relacionados con los procedimientos de la Inspección de los Tributos.
- 8.^a Aspectos relacionados con los procedimientos relativos a la gestión tributaria.
- 9.^a Aspectos relacionados con los procedimientos de recaudación.

{Primera parte del 3.^{er} ejercicio de las pruebas de acceso al Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado [Convocatoria: 17 de diciembre de 2004 –Resolución de 6 de mayo de 2004– (BOE de 28 de mayo de 2004)]}.

ENUNCIADO

I. PLANTEAMIENTO

Se dispone de la información que se recoge en las páginas siguientes y que debe servir de base para que usted realice un dictamen en que deberá abordar los aspectos tributarios, civiles, mercantiles y contables que puedan derivarse de tal información. El dictamen debe estructurarse en las diferentes partes que se citan a continuación, teniendo en cuenta que la información que se suministra puede afectar a varias partes y que la fecha del dictamen es la de hoy.

Parte	Aspectos
1. ^a	Jurídicos, civiles, mercantiles y aquellos otros de índole tributaria no expresamente contemplados en otras partes del informe.
2. ^a	Relativos a los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio.
3. ^a	Relativos al Impuesto sobre Sociedades.
4. ^a	Relativos a los Impuestos sobre el Valor Añadido y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con exclusión del IVA de Importación.
5. ^a	Relativos a Aduanas e Impuestos Especiales, con inclusión del IVA de Importación.
6. ^a	Contables.
7. ^a	Relacionados con los procedimientos de la Inspección de los Tributos.
8. ^a	Relacionados con los procedimientos relativos a la Gestión Tributaria.
9. ^a	Relacionados con los procedimientos de Recaudación.

II. NOTAS

- 1.^a Para la emisión de este dictamen se tomará en consideración la normativa vigente en el año 2004.
- 2.^a Si usted considera que debería realizarse alguna liquidación tributaria, no se pide que la practique, pero se debe hacer constar, en la parte correspondiente del dictamen, los hechos producidos, su calificación jurídica y sus efectos.

- 3.^a Si usted considera que debería realizar alguna operación aritmética, es suficiente con que la deje indicada en la parte correspondiente.
- 4.^a Salvo que se indique en la información a tener en cuenta otra cosa, el dictamen debe redactarse desde el punto de vista del asesor de la empresa y razonando el criterio propuesto.
- 5.^a Las posibles cuestiones relativas a tributos no incluidos en alguna de las nueve partes (Sucesiones, tributos locales, etc.) no deberán ser objeto de este dictamen.

III. INFORMACIÓN A TENER EN CUENTA

1. La sociedad anónima «AUTOSA» tiene su domicilio social en Barcelona y el ejercicio social coincide con el año natural. Su actividad principal es la compraventa de vehículos automóviles, si bien y de un modo especialmente significativo en los últimos tres años está implantando y desarrollando una nueva gama de negocios a través del alquiler de vehículos tanto a particulares como a empresas.

«AUTOSA» se constituyó en el año 1992 y pertenece en su totalidad a la familia de doña Rosa Ribó, la cual es titular del 60 por 100 del capital social. Su marido, don Joan Aruan, es titular del 20 por 100 y los dos hijos del matrimonio (Carmen y Santiago, ambos mayores de edad) del 10 por 100 restante cada uno de ellos. Todos residen en Barcelona.

Doña Rosa Ribó ostenta el cargo de administradora única y, según los estatutos sociales de «AUTOSA», le corresponde la representación social de la sociedad.

Para el desarrollo de sus actividades, «AUTOSA» dispone de establecimientos permanentes en Barcelona, Sevilla, Bilbao y Niza (Francia).

La empresa cuenta con una flota de vehículos, de su propiedad, que dedica a alquiler mientras que para la actividad de venta posee una concesión de dos fabricantes de automóviles, de los que percibe una comisión del 15 por 100 de las ventas brutas realizadas. Además, realiza la actividad de distribución multimarca, para la que adquiere los vehículos a otras empresas de distribución establecidas en diferentes países de la Unión Europea y en algún caso muy concreto en Japón.

2. Durante el ejercicio 2004 se prevé alcanzar una facturación de 500.000 euros en la actividad de alquiler de vehículos y unas comisiones brutas de 300.000 euros para la actividad de venta, importes superiores a los registrados en el ejercicio anterior.

Los sueldos y salarios satisfechos ascenderán a 300.000 euros, mientras que la empresa ya ha asentado en libros otros gastos por valor de 375.000 euros. Entre dichos gastos figuran los siguientes, solicitando el asesor se manifieste sobre su tratamiento fiscal a efectos del Impuesto sobre Sociedades:

Concepto	Importe en euros
Impuesto sobre Sociedades Contabilizado.	96.250
Aportación, pactada con el Comité de Empresa, a planes de pensiones individuales de los empleados, en tanto se promueve un plan de pensiones del sistema empleo por la compañía.	35.000
Intereses de demora de unas actas de Inspección incoadas en el ejercicio, por regularizaciones correspondientes al año 2000.	2.300
Cuotas de dichas actas, imputables al mismo período (año 2000).	19.000

3. Con ocasión de la declaración definitiva del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003, efectuada en el ejercicio 2004, la sociedad ha advertido que al efectuar el cierre de 2003 incurrió en un exceso de previsiones de gasto por el Impuesto de Sociedades, al considerar inicialmente no deducibles una serie de gastos que, sin embargo, según fue confirmado posteriormente por una consulta vinculante de la Administración, sí gozaban de dicha naturaleza.

Para regularizar esta situación, la sociedad ha efectuado, durante el ejercicio 2004, un cargo en la cuenta *Hacienda Pública, acreedora por el Impuesto sobre Sociedades* con abono a la cuenta de *Resultados extraordinarios* por importe de 25.000 euros.

Se solicita al asesor se manifieste sobre su tratamiento fiscal en la declaración del Impuesto sobre Sociedades 2003.

4. Las actividades desarrolladas por el establecimiento permanente de Niza (Francia), han supuesto en el ejercicio 2003 unos resultados ordinarios, antes de impuestos, de 80.000 euros, por la actividad de alquiler de vehículos, mientras que los beneficios, también antes de impuestos, procedentes de la venta de vehículos han alcanzado los 120.000 euros.

Se han devengado, en concepto de cuota del impuesto personal que grava la renta en Francia, 80.000 euros, de los que solamente se han ingresado en la Hacienda Pública francesa 32.000 euros, ya que la actividad de venta de vehículos tiene en Francia una deducción del 50 por 100 de la cuota íntegra. Francia no tiene la consideración de país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, por lo que se plantea al asesor cuál debe ser el tratamiento en España de las rentas obtenidas por la sucursal de Niza.

5. Durante el ejercicio 2004, «AUTOSA» ha efectuado la donación a una ONG de una serie de vehículos que, por razones de obsolescencia tecnológica y comercial, ya no estaban siendo demandados por el mercado.

Los vehículos objeto de dicha donación tenían asentado en libros un valor neto contable de 30.000 euros, aunque su valor de mercado ascendía a 50.000 euros, ya que los vehículos habían estado incluidos en un plan de amortización acelerada.

La sociedad, que ha registrado un cargo en la cuenta de *Resultados extraordinarios por el importe de su valor neto contable*, plantea al asesor cuál debe ser el tratamiento, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, de esta operación.

6. «AUTOSA» tiene previsto realizar una campaña de publicidad durante el mes de diciembre de 2004. Uno de los elementos de la campaña va a consistir en el sorteo de un televisor entre los adquirentes de vehículos de gama alta durante dicho mes. Se plantea al asesor cuál debe ser el tratamiento, a efectos del IVA, de las cuotas soportadas por la adquisición del televisor y la posterior entrega del mismo al beneficiario del sorteo.

7. En octubre de 2004, la sucursal de Barcelona ha realizado la venta de 10 vehículos a una empresa domiciliada en Mataró y dedicada a la reparación a domicilio de electrodomésticos.

Se plantea al asesor qué partidas deben ser incluidas en la base imponible de la declaración de IVA, ya que las características de la operación son las siguientes:

- Precio de venta al público de los vehículos: 10.000 euros/unidad.
- Gastos de transporte de los vehículos hasta las instalaciones de la empresa adquirente: 1.500 euros.
- Intereses por el aplazamiento en el pago del precio a partir de 1 de enero de 2005: 3.500 euros.

Además, y en función de que la empresa adquirente es cliente habitual, se le practican los siguientes descuentos:

- En el momento de realizar la adquisición obtiene un vehículo gratis de cada 10, por lo que sólo abona el importe de 9 vehículos.
- Al final de cada año se le practica un descuento en función del volumen total de adquisición en el año. Para el año 2004 será del 5 por 100.

8. Por aplicación de la normativa de la Generalitat de Cataluña relativa a los ascensores, que obliga al cambio de una pieza esencial para su funcionamiento cada 5 años, ha sido necesaria su sustitución en la sede de «AUTOSA» en Barcelona en el año 2004.

El importe de dicha pieza ha sido de 800 euros, por lo que don Sebastián Bernat, que es el contable de la sociedad, ha realizado el siguiente apunte:

800	Inmovilizado material (ascensor oficina Barcelona)	a Tesorería	800
	_____	x _____	

Sin embargo, don Sebastián le plantea sus dudas al asesor, ya que dicha pieza no se amortizó de forma individualizada, habiéndose estimado su valor de reposición hace 5 años en 1.000 euros.

9. Aprovechando su confianza en el asesor de la empresa, don Sebastián le solicitó su criterio sobre un problema que tiene en relación a su declaración de IRPF 2003.

El día 16 de junio de 2004, don Sebastián presentó su declaración de IRPF 2003, con resultado a devolver por un importe de 8.250 euros, incluyendo en la misma tanto los rendimientos derivados de su condición de empleado de «AUTOSA» como los rendimientos profesionales de la actividad que desarrolla como Agente de la Propiedad Inmobiliaria.

Con fecha 30 de octubre de 2004 la Administración de la AEAT correspondiente a su domicilio fiscal emitió un requerimiento con el objeto de comprobar determinados conceptos de la declaración, de acuerdo con el procedimiento de verificación de datos, tales como la reducción por aportaciones a Planes de Pensiones.

No obstante, no fue posible notificar dicho requerimiento por el servicio de Correos. Por ello, y teniendo en cuenta el elevado importe de devolución solicitado, el funcionario de Gestión Tributaria competente decidió efectuar el segundo intento de notificación mediante Agente Tributario.

El Agente se persona en el domicilio fiscal de don Sebastián el 19 de noviembre, constatando que éste se encuentra en un edificio dedicado única y exclusivamente a oficinas.

La notificación del requerimiento la firma don Gabriel Lluch en calidad de empleado, el Agente Tributario comprueba a su vez que el piso no tiene apariencia alguna de vivienda sino que está habilitado como oficina. Todos estos hechos los hace constar en diligencia.

Dentro del plazo indicado para la atención del requerimiento don Sebastián comparece en la Administración aportando únicamente parte de los documentos y justificantes solicitados.

El funcionario de Gestión Tributaria competente estima conveniente ampliar actuaciones, con el objeto de comprobar entre otros extremos si el inmueble objeto de controversia está afecto a la actividad profesional que lleva a cabo don Sebastián. Por ello, decide iniciar el procedimiento de comprobación limitada haciéndolo constar en la diligencia que extiende a don Sebastián, citándole nuevamente el día 17 de diciembre para aportar los libros-registros correspondientes a la actividad profesional que realiza. A su vez, se le requiere que aporte las facturas o documentos soporte de las operaciones incluidas en los Libros.

En concreto, don Sebastián solicita al asesor se manifieste sobre la procedencia de la comprobación efectuada por la Dependencia de Gestión Tributaria.

10. La buena marcha de la sociedad propició que su Consejo de Administración, presidido por la Presidenta y Administradora única, aprobara el 21 de enero de 2004 la siguiente operación:

- Entregar a la compañía «Promotora Ruiz, S.A.» un local en Sevilla en el que ha venido desarrollando su actividad «AUTOSA».
- Recepción de un local de nueva construcción donde ubicar sus instalaciones en Sevilla.
- Recibir 300.000 euros de «Promotora Ruiz, S.A.» en tres plazos de 100.000 euros, con vencimientos los últimos días hábiles de los meses de septiembre, octubre y noviembre de 2004.

La operación se formaliza, mediante otorgamiento de Escritura Pública ante Notario de Sevilla, por la Presidenta de «AUTOSA» y el Consejero Delegado de «Promotora Ruiz, S.A.» el día 24 de enero de 2004. En la Escritura no se identifica el tipo de contrato acordado.

En garantía de los pagos aplazados, «Promotora Ruiz, S.A.» entrega a «AUTOSA» tres pagarés de 100.000 euros cada uno, librados por su Director Financiero. La entrega de las cosas pactadas tiene lugar inmediatamente después del otorgamiento de la Escritura.

«AUTOSA» endosó los tres pagarés a su entidad financiera el día 1 de febrero de 2004.

El día 5 de octubre de 2004, la citada entidad financiera reclama a «AUTOSA» el reembolso de la cantidad anticipada por el primero de los pagarés, al haber sido éste devuelto.

Puestos en contacto con «Promotora Ruiz, S.A.», ésta alega que la causa del impago deriva de que, el 23 de enero de 2004, el Consejo de Administración de la sociedad habría revocado los poderes de su Director Financiero, revocación que fue publicada en el Boletín Oficial del Registro Mercantil el día 15 de febrero de 2004. En consecuencia, tampoco serán pagados los dos pagarés restantes.

Antes de formular una posible demanda, la Presidenta de «AUTOSA» requiere a su asesor para que le informe sobre posibles actuaciones, solicitando en particular información sobre la calificación del Contrato, la eficacia de los pagarés y de los efectos de la publicación en el Registro Mercantil.

11. Como consecuencia del impago del pagaré y la previsión de impago de los dos restantes, «AUTOSA» va a tener dificultades de tesorería al menos durante 8 meses.

Ante esta situación, «AUTOSA» presenta el 20 de octubre de 2004 una autoliquidación modelo 110 (retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo) correspondiente al tercer trimestre de 2004, con solicitud de aplazamiento. En concreto, «AUTOSA» solicita se le aplaze el pago derivado de dicha autoliquidación, aportando como garantía para el aplazamiento un compromiso irrevocable del aval solidario de entidad de crédito.

La Presidenta de «AUTOSA» solicita a su asesor informe sobre la previsible contestación de los órganos de la Agencia Tributaria en función de la normativa reguladora del procedimiento de recaudación.

12. El 19 de abril de 2002 se otorgó Escritura Pública de compraventa por la que «AUTOSA» adquirió de la sociedad «Inmuebles de Manresa, S.A.» una nave industrial, la cual se utiliza como almacén de vehículos, pagándose desde entonces el Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente a la nave y los gastos de comunidad del polígono en que se encuentra, pagos de los que se dispone de justificación documental.

Como consecuencia de una revisión de la situación jurídica en que se encuentran los activos de la sociedad, se observa que la nave industrial no ha sido inscrita a nombre de «AUTOSA» en el Registro de la Propiedad. Se procede a presentar la Escritura Pública de compraventa en el Registro de la Propiedad de Manresa y el Registrador practica la inscripción.

Sin embargo, «AUTOSA» observa en la nota simple informativa que obtiene que aparece un embargo a favor de la AEAT contra «Inmuebles de Manresa, S.A.», decretado en virtud de diligencia de fecha 26 de mayo de 2003 y notificado a dicha entidad, habiéndose practicado anotación preventiva de embargo en el Registro de la Propiedad el 25 de junio de 2003.

Personado el asesor de «AUTOSA» en la Administración de la AEAT de Manresa, se le comunica que se procederá a la subasta de la finca el próximo 20 de diciembre de 2004 y que la deuda por la que se practicó el embargo asciende a 1.000.000 de euros, importe muy superior al valor de la finca embargada.

La Presidenta solicita al asesor informe sobre las posibles actuaciones a realizar.

13. Don Miguel Sunijo, Director Administrativo de la empresa, va a recibir en 2004 una retribución bruta dineraria de 52.500 euros. Durante sus vacaciones de verano disfrutó de un vehículo todo terreno propiedad de la empresa cuyo coste de adquisición ascendió a 30.000 euros, siendo utilizado por don Miguel durante todo el mes de agosto. También se le concedieron unos vales canjeables por combustible por valor de 350 euros. El precio ofertado al público por el alquiler de ese vehículo durante el mes de agosto es de 2.000 euros.

Por otra parte, de la aportación que realiza la empresa a un Plan de Pensiones, es imputada a don Miguel la cantidad de 1.500 euros, mientras que éste aporta, a su vez, 2.000 euros al mismo Plan.

El tipo de retención aplicable sobre las retribuciones dinerarias es el 26 por 100.

Don Miguel y su esposa han transmitido por 120.000 euros un terreno adquirido en 1982 por donación del abuelo de la esposa, el cual donó expresamente un 50 por 100 a cada uno. En el momento de la donación, el terreno fue valorado por la Administración en 20.000 euros.

Don Miguel solicita al asesor de «AUTOSA» que analice las implicaciones de los datos anteriores en el IRPF, tanto para él como desde la perspectiva de la empresa.

14. Para sus actividades de distribución multimarca y alquiler en 2004 ha adquirido vehículos, tanto nuevos como usados, a empresas de distribución establecidas en los diferentes países de la Unión Europea y en un caso en Japón. En este último caso se trata de compras sobre pedido, realizándose las importaciones de los citados vehículos por una Aduana española.

Los coches procedentes de Japón son despachados de importación por la Aduana de Barcelona, declarándose «AUTOSA» como titular de dichas importaciones.

Cada coche viene amparado en una única factura de compra, en la que se identifica el vehículo, el número de chasis, los extras, el valor total en yenes japoneses y la condición de entrega que es FOB Osaka.

A mes vencido, la compañía de transporte, distinta de la empresa vendedora, le factura por la totalidad del flete de los coches enviados a España desde Japón, con escala en Rotterdam (los coches van en barco desde Osaka a Rotterdam y desde esta ciudad a Barcelona en camión).

La empresa conoce que el tipo de arancel de importación es del 10 por 100.

Para las citadas importaciones, la empresa declara en los documentos de despacho de importación (DUA de importación) una base imponible para el IVA de importación idéntica a la base sobre la que se aplica la Tarifa Exterior Común, que es a su vez coincidente con el contravalor en euros de las facturas de compra emitidas por los distribuidores japoneses.

Una vez despachados de importación y antes de formalizarse la venta, «AUTOSA» procede a realizar la primera matriculación definitiva de los vehículos en España; para ello presenta e ingresa el oportuno modelo declarativo del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (modelo 565), declarando para determinar la cuota a ingresar una base idéntica a la del IVA de importación.

Los vehículos que adquiere a empresas establecidas en países de la Unión Europea vienen amparados en facturas individualizadas, con el importe consignado en euros, con indicación de la condición de entrega (CIF Barcelona), extras, número de chasis, si son nuevos o usados y, en el supuesto de que sean usados, indicación de la fecha de la primera matriculación.

Todos estos vehículos, tanto los nuevos como los usados, y tanto si se van a dedicar a la venta como al alquiler, se matriculan definitivamente en España por «AUTOSA», declarando una base imponible para todos ellos en función del valor de mercado de cada coche según tablas de valoración oficiales vigentes en el momento de presentarse la solicitud de la primera matriculación definitiva.

Doña Rosa solicita al asesor de la empresa informe sobre los posibles errores en que pueda estar incurriendo «AUTOSA» en relación a la importación, el IVA de importación y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

15. Con fecha 2 de julio de 2004 se recibió, en el domicilio social de «AUTOSA», comunicación de la Inspección de los tributos de la Delegación de la AEAT en Barcelona, en la que se notifica el inicio de actuaciones de comprobación e investigación correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2001 y 2002.

En el curso de las actuaciones inspectoras se requiere poner a disposición de la Inspección los libros de contabilidad y extractos de determinadas cuentas bancarias. «AUTOSA», a través de su representante, comunica a la Inspección la imposibilidad de aportación de los libros contables, alegando que los mismos han sido sustraídos por un antiguo contable como represalia a su despido. En prueba de tal hecho aportan denuncia presentada contra el mismo.

Como consecuencia de esta circunstancia, y a la vista de la escasa documentación de la que dispone la Inspección, el actuario, con fecha 2 de septiembre de 2004, comunica al contribuyente la decisión de proceder a determinar la base imponible a través del régimen de estimación indirecta. Esta decisión hace que doña Rosa solicite a su asesor informe sobre la posibilidad de interponer recurso contra dicha decisión.

El día 1 de octubre de 2004, cuando prácticamente la Inspección ha ultimado el análisis y valoración de los indicadores seleccionados para estimar la base imponible «AUTOSA», a través de su representante, comunica que han aparecido los libros de contabilidad y demás documentación correspondiente al ejercicio 2001, en posesión de su antiguo contable, y que la pone a disposición de la Inspección, a los efectos oportunos.

A la vista de estas circunstancias el Inspector, ante la demora que para el procedimiento inspector va a suponer el análisis de la contabilidad aportada por el contribuyente, decide formular propuesta de resolución en relación con el ejercicio 2002, sin esperar a terminar las tareas de comprobación e investigación del ejercicio 2001. Con fecha 2 de noviembre de 2004 se procede a la firma del acta en disconformidad.

Con fecha 25 de noviembre de 2004, «AUTOSA», antes de que se hubiera dictado por el Inspector Jefe el correspondiente acto administrativo de liquidación correspondiente al ejercicio 2002, aporta los libros contables correspondientes al mismo.

Con fecha 15 de diciembre de 2004 se procede a formular propuesta de resolución correspondiente al ejercicio 2001, que es firmada en disconformidad. Ante estas circunstancias se solicita que, desde el punto de vista del Inspector Jefe de la Delegación de Barcelona, emita dictamen sobre cómo valorar las circunstancias acaecidas en las actuaciones inspectoras relativas al ejercicio 2001, en especial los efectos en cuanto al cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras y qué decisión debe adoptarse en relación con el ejercicio 2002.

SOLUCIÓN

PARTE 1.ª ASPECTOS JURÍDICOS, CIVILES, MERCANTILES Y AQUELLOS OTROS DE ÍNDOLE TRIBUTARIA NO EXPRESAMENTE CONTEMPLADOS EN OTRAS PARTES DEL INFORME

Punto 1) de la Información.

La sociedad anónima «AUTOSA» tiene su domicilio social en Barcelona.

Tal información puede tener trascendencia, entre otros aspectos, a efectos de determinar su domicilio fiscal. Así, dispone el artículo 48.2 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), tras definir el domicilio fiscal como «el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria», que el mismo se fijará, para las personas jurídicas, atendiendo a los siguientes criterios:

1. En primer lugar, el domicilio fiscal coincidirá con el domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios.
2. Si no concurre la circunstancia anterior, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección.
3. Finalmente, cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los dos criterios anteriores, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Por otra parte, y puesto que estamos haciendo referencia al «domicilio social», hay que señalar que, de conformidad con el artículo 9 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (en adelante, TRLSA), son, entre otras, menciones que han de constar en los estatutos de la sociedad:

- a) La denominación de la misma (en el caso aquí contemplado, «AUTOSA»).
- b) El objeto social, determinando las actividades que lo integran (compraventa y alquiler de vehículos automóviles).
- e) El domicilio social (Barcelona), así como el órgano competente para decidir o acordar la creación, la supresión o el traslado de las sucursales.

- h) La estructura del órgano al que se confía la Administración de la sociedad, determinando los Administradores a quienes se confiere el poder de representación, así como su régimen de actuación, de conformidad con lo dispuesto en esta Ley y en el Reglamento del Registro Mercantil (en adelante, RRM). Se expresará, además, el número de Administradores, que en el caso del Consejo no será inferior a tres, o, al menos, el número máximo y el mínimo, así como el plazo de duración del cargo y el sistema de su retribución, si la tuvieren (en el supuesto, doña Rosa Ribó).
- j) La fecha de cierre del ejercicio social. A falta de disposición estatutaria se entenderá que el ejercicio social termina el 31 de diciembre de cada año.

En relación con la Administradora única, doña Rosa Ribó, podemos asimismo destacar lo previsto en el artículo 123 TRLSA, el cual señala que el nombramiento de los Administradores y la determinación de su número, cuando los estatutos establezcan solamente el máximo y el mínimo, corresponde a la Junta General, la cual podrá, además, en defecto de disposición estatutaria, fijar las garantías que los Administradores deberán prestar o relevarlos de esta prestación.

Para ser nombrado Administrador no se requiere la cualidad de accionista, a menos que los estatutos dispongan lo contrario.

A lo anterior añade el artículo 128 del mismo texto legal que la representación de la sociedad, en juicio o fuera de él, corresponde a los Administradores en la forma determinada por los estatutos.

Punto 3) de la Información.

La entidad ha formulado una consulta tributaria escrita a la Administración acerca de la deducibilidad o no de una serie de gastos.

Las consultas tributarias escritas se encuentran reguladas en los artículos 88 y 89 LGT. Podemos destacar, entre otros aspectos, y a los efectos que aquí nos interesan, que los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.

Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias, mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación.

La competencia para contestar las consultas corresponderá a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación (en la generalidad de los casos, el órgano competente para la contestación es la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda).

El plazo para la contestación a las consultas tributarias escritas es de seis meses desde su presentación. La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados por el consultante en el escrito de la consulta.

En cuanto a los efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas, las mismas tendrán efectos vinculantes para los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante («AUTOSA»). Esto es, el carácter vinculante de la contestación viene a suponer no sólo la imposibilidad de exigir a «AUTOSA» responsabilidad por infracción tributaria, si es que se ajusta en su actuación a los criterios manifestados por la Administración, sino igualmente la imposibilidad de regularizar su situación tributaria.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo antes referido y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Por último, destacaremos las dos siguientes cuestiones: por un lado, que la presentación y contestación de las consultas no interrumpirá los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias; por otro, que la contestación a la consulta tiene sólo carácter informativo, no pudiendo interponerse recurso alguno contra dicha contestación. Sin perjuicio de ello, el obligado tributario sí que podrá interponer los recursos o reclamaciones que procedan contra los actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación.

Punto 10) de la Información.

Calificación del contrato.

El artículo 13 LGT dispone que:

«Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.»

En cuanto a la determinación de la naturaleza jurídica de la operación realizada, de lo expresado en la escritura se desprende que la transmisión de los bienes inmuebles mencionados en la misma se realizó a título de permuta. En este sentido, se ha de señalar que, conforme a la definición de permuta que realiza el artículo 1.538 del Código Civil, éste es un contrato en virtud del cual las partes contratantes se obligan a dar una cosa para recibir otra, rigiéndose, en todo lo que no se halle especialmente determinado, por las disposiciones concernientes a la compraventa (art. 1.541 CC).

La conclusión anterior coincide con el criterio expresado por diferentes Tribunales (así, sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de marzo de 2001 o sentencia del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias de 4 de enero de 2002, descartando su calificación como contrato atípico o innominado).

Eficacia de los pagarés y efectos de la publicación en el Registro Mercantil de la revocación de los poderes.

En relación con la eficacia de los pagarés, podemos comenzar destacando que, de acuerdo con el artículo 96 de la Ley 19/1985, de 16 de julio, Cambiaria y del Cheque, son aplicables al pagaré, mientras ello no sea incompatible con la naturaleza de este título, las disposiciones relativas a la letra de cambio y referentes precisamente al endoso y a las acciones por falta de pago.

Por su parte, el artículo 97 del mismo texto legal dispone que el firmante de un pagaré queda obligado de igual manera que el aceptante de una letra de cambio.

«AUTOSA» endosó los tres pagarés a una entidad financiera el día 1 de febrero de 2004. Según el artículo 17 de la Ley 19/1985, el endoso transmite todos los derechos resultantes de la letra de cambio.

Por lo que respecta a las acciones que puede ejercer la entidad financiera, el artículo 50 de la Ley 19/1985 señala que el tenedor podrá ejercitar su acción de regreso contra los endosantes, el librador y las demás personas obligadas, una vez vencida la letra, cuando, como ocurre en el presente caso, el pago no se haya efectuado, debiendo el tenedor de comunicar la falta de aceptación o de pago a su endosante y al librador dentro del plazo de ocho días hábiles (art. 55).

De acuerdo con el artículo 57, los que hubieren librado, aceptado, endosado o avalado una letra de cambio responden solidariamente frente al tenedor.

El portador tendrá derecho a proceder contra todas estas personas, individual o conjuntamente, sin que le sea indispensable observar el orden en que se hubieren obligado.

El mismo derecho corresponderá a cualquier firmante de una letra de cambio que la haya pagado.

La acción intentada contra cualquiera de las personas obligadas no impedirá que se proceda contra las demás, aunque sean posteriores en orden a la que fue primeramente demandada.

El artículo 67 dispone que el deudor cambiario podrá oponer al tenedor de la letra las excepciones basadas en sus relaciones personales con él. También podrá oponer aquellas excepciones personales que él tenga frente a los tenedores anteriores si al adquirir la letra el tenedor procedió a sabiendas en perjuicio del deudor.

El demandado cambiario podrá oponer, además, las excepciones siguientes:

- 1.^a **La inexistencia o falta de validez de su propia declaración cambiaria, incluida la falsedad de la firma.**
- 2.^a La falta de legitimación del tenedor o de las formalidades necesarias de la letra de cambio.
- 3.^a La extinción del crédito cambiario cuyo cumplimiento se exige al demandado.

Frente al ejercicio de la acción cambiaria sólo serán admisibles las excepciones enunciadas en este artículo.

Del enunciado se desprende que «AUTOSA» parece plantearse la posibilidad de oponer a la entidad financiera tenedora del pagaré la primera de las excepciones recogidas en el anterior precepto.

En relación con ello, debemos señalar que la revocación de los poderes del Director Financiero no podría oponerse a terceros porque no fue inscrita en el Registro Mercantil hasta el día 15 de febrero de 2004 y la operación se había formalizado con anterioridad, en concreto con fecha 23 de enero.

Así, se desprende de lo establecido en los siguientes preceptos:

- Artículo 94 RRM, aprobado mediante Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, que establece que en la hoja abierta a cada sociedad se inscribirán obligatoriamente, entre otros extremos, el nombramiento y cese de administradores y los poderes generales y las delegaciones de facultades, así como su modificación, revocación y sustitución.
- Artículo 4 RRM, que establece el principio de «Obligatoriedad de la inscripción» en los siguientes términos: la inscripción en el Registro Mercantil tendrá carácter obligatorio, salvo en los casos en que expresamente se disponga lo contrario.

La falta de inscripción no podrá ser invocada por quien esté obligado a procurarla.

- Artículo 7 RRM, que sanciona el denominado principio de «Legitimación»: el contenido del Registro se presume exacto y válido.
- Artículo 8 RRM, que recoge el principio de «Fe pública registral»: la declaración de inexactitud o nulidad de los asientos del Registro Mercantil no perjudicará los derechos de terceros de buena fe adquiridos conforme a Derecho.

Se entenderán adquiridos conforme a Derecho los derechos que se adquieran en virtud de acto o contrato que resulte válido con arreglo al contenido del Registro.

- Y finalmente el artículo 9 RRM, que recoge el principio de «Oponibilidad»: **los actos sujetos a inscripción sólo serán oponibles a terceros de buena fe desde su publicación en el Boletín Oficial del Registro Mercantil. La buena fe del tercero se presume en tanto no se pruebe que conocía el acto sujeto a inscripción y no inscrito, el acto inscrito y no publicado o la discordancia entre la publicación y la inscripción.**

Hay que concluir, pues, la plena eficacia de los pagarés librados por el Director Financiero y por tanto la obligación de «AUTOSA» de hacer frente a su pago.

Puntos 10) y 13) de la Información.

En ambos puntos de la Información suministrada se hace referencia a la transmisión de bienes inmuebles. A este respecto el Código Civil establece:

Artículo 609: «La propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten (...) por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición».

Artículo 1.462: «Se entenderá entregada la cosa vendida, cuando se ponga en poder y posesión del comprador.

Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario».

Precisamente, el artículo 1.280 del mismo cuerpo legal señala que deben constar en documento público, entre otros, los actos y contratos que tengan por objeto la creación, transmisión, modificación o extinción de derechos reales sobre bienes inmuebles.

Por último, y respecto del terreno que don Miguel y su esposa adquieren por donación del abuelo de la esposa, hay que destacar que el artículo 633 del Código Civil establece que para que sea válida la donación de cosa inmueble, ha de hacerse en escritura pública, expresándose en ella individualmente los bienes donados y el valor de las cargas que deba satisfacer el donatario. La aceptación podrá hacerse en la misma escritura de donación o en otra separada; pero no surtirá efecto si no se hiciese en vida del donante.

PARTE 2.ª ASPECTOS RELATIVOS A LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y SOBRE EL PATRIMONIO

Punto 13) de la Información.

El Director Administrativo de «AUTOSA» ha disfrutado durante sus vacaciones de verano, es decir, para fines particulares, de un vehículo todo terreno propiedad de la empresa. Estamos ante un rendimiento en especie del trabajo, a la vista de lo previsto en el artículo 46 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIRPF), el cual define las rentas en especie como

la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Por lo que respecta a su valoración, hay que tener en cuenta que la actividad habitual de «AUTOSA» consiste en la venta y el alquiler de vehículos, tanto a empresas como a particulares. Por lo tanto, no resulta de aplicación la regla general que para la valoración de la renta en especie consistente en la utilización de vehículos automóviles prevé el artículo 47 TRLIRPF (el 20% anual del coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que hubieran gravado la operación: en nuestro caso 500 euros, resultado de aplicar el 20% sobre 30.000 euros y todo ello por 1/12) sino que hay que aplicar en este caso la regla especial, prevista también el mismo artículo, para aquellos supuestos en los que, como aquí sucede, se trata de una empresa que tiene como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al rendimiento del trabajo en especie. En este caso, la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate (por tanto, la renta en especie quedará valorada en 2.000 euros). A esta cuantía habrá que sumarle el ingreso a cuenta del 26 por 100, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta.

También se concedieron al directivo vales canjeables por combustible por valor de 350 euros. Se trata nuevamente de un rendimiento del trabajo en especie. Se valorará por su valor normal de mercado, reiterándose las consideraciones anteriormente expuestas en cuanto al ingreso a cuenta.

«AUTOSA» realiza, a favor de este directivo, aportaciones a un Plan de Pensiones por importe de 1.500 euros, aportando a su vez el partícipe otros 2.000 euros al mismo Plan.

Si entendemos que se trata del Plan de Pensiones del sistema individual al que se hará referencia en el punto 2) de la Información en la parte 3.^a de este Dictamen, las repercusiones de índole tributaria para la empresa y para el trabajador serían las siguientes:

- **A efectos del Impuesto sobre Sociedades de «AUTOSA».**

La aportación es un gasto de personal más, fiscalmente deducible, aunque sin derecho a la práctica de la deducción del artículo 43 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS) al no ser contribuciones empresariales a un plan de pensiones del sistema de empleo.

- **A efectos del IRPF del empleado.**

Se trata de un rendimiento del trabajo, dando derecho a reducción en la base imponible para la determinación de la base liquidable por el total de las aportaciones (tales aportaciones, por una cuantía total de 3.500 euros, se consideran efectuadas sólo por el partícipe; por lo tanto, serán reducibles en su totalidad al no superarse el límite máximo, tanto financiero como fiscal, fijado para la reducción, que es sólo de 8.000 euros, según establece el art. 60 TRLIRPF).

- Sobre esta renta tendría «AUTOSA» **la obligación de practicar** la correspondiente **retención** a cuenta del IRPF.

Por la transmisión del terreno podemos formular las siguientes consideraciones:

- La renta obtenida merece la calificación a efectos del IRPF de los transmitentes de ganancia patrimonial, siendo 120.000 euros el valor de transmisión y 20.000 euros el de adquisición. En este sentido, prevé el artículo 34 TRLIRPF que cuando la adquisición hubiera sido a título lucrativo, se toma por importe real del valor de adquisición el que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por tanto, tendríamos una ganancia patrimonial previa de 100.000 euros [ante la falta de información, hacemos abstracción de la aplicación sobre el valor de adquisición del terreno del correspondiente coeficiente de actualización, que sería el previsto en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2004 (todo ello de conformidad con el art. 33 TRLIRPF)].
- En lo tocante a la individualización de esta renta, tratándose de una ganancia patrimonial, se imputará, según el artículo 11 TRLIRPF, a ambos cónyuges al 50 por 100, ya que, según lo previsto en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, son ambos los titulares del elemento patrimonial de que proviene.
- No obstante lo anteriormente expuesto, puesto que estamos ante un terreno, elemento no afecto a actividades económicas, adquirido antes del 31 de diciembre de 1994, resulta de plena aplicación al supuesto el régimen transitorio previsto en la disposición transitoria novena TRLIRPF, que señala que las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994, se reducirán de acuerdo con las siguientes reglas:
 - a) Coeficiente reductor aplicable: como se trata de un bien inmueble, el 11,11 por 100.
 - b) Período de permanencia: desde la fecha de adquisición hasta 31-12-1996. Se redondea por exceso, y sólo se tiene en cuenta el número de años de permanencia en el patrimonio del contribuyente que exceda de 2.

Como consecuencia de aplicar la norma anterior, la totalidad de la ganancia patrimonial generada por la transmisión del terreno queda **no** gravada por el IRPF.

PARTE 3.ª ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Punto 1) de la Información.

«AUTOSA» tiene su domicilio social en Barcelona. De conformidad con lo establecido en el artículo 8 TRLIS, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, serán sujetos pasivos de este impuesto, por obligación personal de contribuir, las entidades que tengan su resi-

dencia en territorio español, siendo residentes, a estos efectos, las sociedades que, entre otras circunstancias, tengan su domicilio social en territorio español o se hubieran constituido con arreglo a lo previsto en las leyes españolas.

Asimismo, se indica en la información suministrada en este punto primero que, en el caso de «AUTOSA», el ejercicio social coincide con el año natural.

En este sentido, el TRLIS prevé en el artículo 26 que el período impositivo coincide con el ejercicio económico de la entidad.

Punto 2) de la Información.

Durante el ejercicio 2004 se prevé alcanzar una facturación de 500.000 euros en la actividad de alquiler de vehículos y unas comisiones brutas de 300.000 euros en la actividad de venta, importes estos que se dice expresamente que son superiores a los registrados en el ejercicio inmediato anterior.

Pues bien, «AUTOSA» es una empresa de reducida dimensión a efectos de la aplicación de este Régimen Especial en el Impuesto sobre Sociedades, puesto que de acuerdo con la redacción vigente del artículo 108 TRLIS a la fecha de elaboración de este dictamen (17-12-2004), merecen tal consideración de empresas de reducida dimensión aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 6 millones de euros (hay que advertir que a la fecha de publicación de esta solución, y de acuerdo con la modificación introducida por la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, aplicable a los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2005, son empresas de reducida dimensión aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 8.000.000 de euros).

«AUTOSA» solicita, en concreto, al asesor que le informe sobre el tratamiento fiscal a efectos del Impuesto sobre Sociedades de los siguientes gastos:

- **Impuesto sobre Sociedades contabilizado como gasto del ejercicio.**

Si bien el Plan General de Contabilidad, aprobado mediante Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (en adelante, PGC), introduce la consideración como gasto contable del importe del Impuesto sobre Sociedades devengado en el ejercicio, de acuerdo con el artículo 14.1 TRLIS no son deducibles en la determinación de la base imponible los gastos derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.

Por lo tanto, habrá de practicarse el correspondiente ajuste extracontable positivo por importe de 96.250 euros.

- **Aportación, pactada con el Comité de Empresa, a Planes de Pensiones individuales de los empleados, en tanto se promueve un Plan de Pensiones del sistema de empleo por la compañía.**

Las modalidades de Planes de Pensiones, según los sujetos constituyentes, son sistema de empleo, sistema asociado y sistema individual (art. 4 del RDLeg. 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones).

En la primera de las modalidades citadas, los Planes de Pensiones del sistema de empleo, el promotor del Plan es una empresa o entidad, siendo los partícipes sus empleados. Las aportaciones pueden ser realizadas por ambas partes.

En cambio, en el sistema individual sus promotores son una o varias entidades financieras y los partícipes cualquier persona física, existiendo exclusivamente aportaciones de los referidos partícipes.

Tratándose de Planes de Pensiones del **sistema de empleo**, las contribuciones de los **promotores** tendrían el siguiente tratamiento tributario:

- En el impuesto personal del promotor. Se consideran gasto fiscalmente deducible (art. 13.3 TRLIS), otorgando además derecho a una deducción en cuota del Impuesto sobre Sociedades (en los términos del art. 43 TRLIS). Sobre tales rentas del trabajo, el promotor no tiene obligación de practicar ingreso a cuenta (art. 100.2 Reglamento IRPF).
- En el impuesto personal de los empleados. Las contribuciones de los promotores que les sean imputadas se califican como rendimientos del trabajo en especie (art. 16 TRLIRPF), dando derecho a reducción en la base imponible (art. 60 TRLIRPF).

Sin perjuicio de lo anterior, en el presente supuesto se trata de aportaciones efectuadas por la empresa a favor de sus trabajadores a un **Plan de Pensiones del sistema individual**. En este caso hay que tener en cuenta que en los Planes del sistema individual no existe aportación de la entidad promotora, de acuerdo con lo establecido en el Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, en cuyo artículo 5 se regula quiénes pueden ostentar la condición de «Sujetos aportantes»:

«1. Únicamente podrán realizar aportaciones o contribuciones los siguientes elementos personales de los Planes de Pensiones:

- a) Los partícipes, cualquiera que sea el sistema del plan.*
- b) El promotor de un plan del sistema de empleo, en favor de sus empleados partícipes, asumiendo estos últimos la titularidad sobre la aportación imputada (...).*

Necesariamente, las aportaciones directas del partícipe serán realizadas por éste, sin que la mera mediación de un tercero en el pago pueda alterar la naturaleza de la renta destinada a tal aportación y su tratamiento a efectos de retenciones u otro tipo de exacción.»

Por tanto, de acuerdo con el artículo anterior, y partiendo de la hipótesis de que se trata de cantidades que la entidad abona mensualmente a los empleados con la condición de que dichos importes sean destinados en su integridad a un Plan de Pensiones individual, dado que la empresa es una mera intermediaria en el pago, las cantidades satisfechas por dicha empresa en concepto de aportación de los trabajadores al Plan de Pensiones del sistema individual tienen para el empleado la consideración de rendimientos íntegros del trabajo y, puesto que se trata de retribuciones dinerarias, serán objeto de retención a cuenta de acuerdo con las normas que para las retribuciones dinerarias derivadas del trabajo establecen la Ley y el Reglamento del IRPF.

La conclusión anterior coincide con el criterio expresado por la Dirección General de Tributos, en contestación a consulta de fecha 17 de febrero de 1998 (n.º consulta: 221/1998), así como con el criterio manifestado por la AEAT en comunicación de fecha 6 de mayo de 1998.

Desde la perspectiva de la entidad, además de la obligación referida de practicar retención, las cantidades aportadas recibirán el tratamiento establecido para en general cualquier otro gasto de personal, siendo por lo tanto plenamente deducibles para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, si bien **no** darán derecho a practicar la deducción prevista en el artículo 43 TRLIS, puesto que no se trata de «contribuciones empresariales a Planes de Pensiones de empleo».

- **Intereses de demora de unas actas de Inspección incoadas en el ejercicio, por regularizaciones correspondientes al año 2000.**

Son gastos fiscalmente deducibles. Los intereses de demora regulados en nuestra normativa tributaria no tienen, en ningún caso, carácter sancionador, sino indemnizatorio, lo que motiva que sean plenamente deducibles.

En consecuencia, no procedería practicar ajuste extracontable alguno.

- **Cuotas de dichas actas, imputables al mismo período (año 2000).**

En principio, las cuotas resultantes de liquidaciones tributarias propuestas en actas de inspección no son deducibles, en la medida que, como ocurre en el presente caso en el que suponemos que las actas se refieren también al propio Impuesto sobre Sociedades, versen sobre tributos que no tengan la naturaleza de deducibles.

Consecuentemente, procede la práctica de un ajuste extracontable positivo por importe de 19.000 euros.

Punto 3) de la Información.

De conformidad con lo previsto en el ya citado artículo 14 TRLIS, no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. Como contrapartida, tampoco tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización. Hay que realizar, pues, un ajuste extracontable negativo de 25.000 euros.

Por otra parte, por lo que concierne al plazo para presentar la autoliquidación por este impuesto, el artículo 136 TRLIS señala que la declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo (en nuestro caso, puesto que el período impositivo coincide con el año natural, devengándose el impuesto a 31 de diciembre de cada año, el plazo para la presentación e ingreso en período voluntario de la autoliquidación abarca del 1 al 25 de julio del año inmediato posterior al período impositivo al que se refiera).

Punto 4) de la Información.

«AUTOSA» dispone de un establecimiento permanente en Niza, desde el cual ejerce la actividad tanto de alquiler como de venta de vehículos.

El tratamiento en España de las rentas obtenidas por la sucursal de Niza es el contemplado en el artículo 22 TRLIS, el cual regula una exención técnica para determinadas rentas obtenidas en el extranjero precisamente a través de un establecimiento permanente (por lo que debería practicarse el correspondiente ajuste extracontable positivo y permanente).

Dicho precepto establece que estarán exentas las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando se cumplan los siguientes requisitos (los cuales concurren efectivamente en el supuesto de referencia):

- a) Que la renta del establecimiento permanente proceda de la realización de actividades empresariales en el extranjero, en los términos previstos en el artículo 21.1 c) de esta ley, esto es, que al menos el 85 por 100 de sus ingresos del ejercicio se correspondan con rentas empresariales obtenidas en el extranjero (en este sentido, el enunciado señala que la actividad ejercida por el establecimiento permanente es empresarial, la de alquiler y venta de vehículos).
- b) Que el establecimiento permanente haya sido gravado por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, y que no se halle situado en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal (el enunciado afirma que Francia no tiene la consideración de país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal y que se ha devengado una cuota por el impuesto personal que grava la renta en Francia de 80.000 euros).

A estos efectos, se considerará que una entidad opera mediante un establecimiento permanente en el extranjero cuando, por cualquier título, disponga fuera del territorio español, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad. En particular, se entenderá que constituyen establecimientos permanentes aquellos a que se refiere el párrafo a) del apartado 1 del artículo 13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, (en particular, este artículo considera establecimientos permanentes a las sucursales).

Finalmente, subrayar que si el establecimiento permanente se encuentra situado en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación, se estará a lo que resulte del convenio.

Punto 5) de la Información.

Durante el ejercicio 2004, «AUTOSA» ha efectuado una donación a una ONG de una serie de vehículos que ya no son demandados por el mercado, lo que ha supuesto, de acuerdo con el PGC, un cargo en la cuenta de resultados extraordinarios por el valor neto contable de 30.000 euros que tenían en ese momento los mismos.

En cuanto al tratamiento de esta operación a efectos del Impuesto sobre Sociedades, hay que comenzar destacando que los incentivos fiscales al mecenazgo previstos en la Ley 49/2002 son aplicables a las donaciones que se efectúen a favor de, entre otras entidades sin fines lucrativos, las ONG de desarrollo (art. 16 de la L 49/2002).

Así las cosas, el tratamiento tributario que se dispensaría a esta donación sería el siguiente:

- El gasto extraordinario contabilizado no tiene la consideración de fiscalmente deducible (según el art. 14 TRLIS, no lo son los donativos o liberalidades), por lo que debería practicarse el correspondiente ajuste extracontable positivo y permanente.
- La donación da derecho, no obstante, a una deducción en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades, en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 49/2002, siendo la base de la deducción, en el caso de donaciones en especie, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión (en nuestro caso, 30.000 euros). La deducción es del 35 por 100 (35% de 30.000).
- Además, por la transmisión a título lucrativo de los bienes, se ha generado a efectos fiscales una renta positiva, por aplicación de lo previsto en el artículo 15 TRLIS (según dicho artículo, la entidad transmitente debería integrar en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable, esto es, 20.000 euros). No obstante, en este caso dicha renta está exenta de conformidad con el artículo 23 de la misma Ley 49/2002.

PARTE 4.ª ASPECTOS RELATIVOS A LOS IMPUESTOS SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS, CON EXCLUSIÓN DEL IVA DE IMPORTACIÓN

Punto 6) de la Información.

La sociedad no podrá deducir, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas por la misma con ocasión de la adquisición del televisor, por tratarse de un bien que no constituye objeto de su actividad habitual, adquirido por «AUTOSA» para destinarlo a atenciones (entregas a título gratuito) a clientes, tal y como dispone el artículo 96.uno.5.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA).

Las referidas entregas efectuadas a título gratuito, esto es, sin contraprestación, por la sociedad a sus clientes se califican por la norma como autoconsumos de bienes (art. 9 LIVA).

Dichos autoconsumos no estarán sujetos al IVA, tal y como dispone el artículo 7.7.º de la misma Ley 37/1992, por no tener dicha sociedad derecho a deducir, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas que soporta con ocasión de la adquisición de los bienes que entrega gratuitamente, por tratarse de bienes que, no constituyendo el objeto de la actividad habitual de la compañía, son adquiridos para destinarlos a atenciones con clientes (art. 96.Uno.5.º LIVA).

Finalmente, «AUTOSA» está obligada a documentar la mencionada entrega a sus clientes mediante las correspondientes facturas ajustadas a lo dispuesto en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación y se modifica el Reglamento del IVA, en las que, junto con la descripción de la operación, deberá indicar la no sujeción de la misma al impuesto.

Punto 7) de la Información.

El hecho imponible realizado es una entrega de bienes (art. 8 LIVA: la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales), siendo «AUTOSA» el sujeto pasivo (art. 84).

La base imponible estará constituida por la siguientes partidas (art. 78 LIVA):

- Precio de venta de los vehículos 9×10.000 euros = 90.000 euros.

En el momento de realizar la adquisición el cliente obtiene un vehículo gratis por cada 10, por lo que sólo abona el importe de 9 vehículos. En este sentido, el citado artículo 78.Tres.2.º establece que no se incluirán en la base imponible los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de la misma.

- Gastos de transporte = 1.500 euros.

De acuerdo con el artículo citado sí se incluyen en el concepto de contraprestación los gastos accesorios.

- Intereses por el aplazamiento en el pago del precio a partir del 1 de enero de 2005.

Los intereses por pagos aplazados sólo se incluyen en la base imponible hasta la entrega de los bienes; los intereses (3.500 euros) por aplazamiento posterior a la realización de las operaciones sujetas no se incluyen en la base imponible, estando exentos del IVA (art. 20.Uno.18.º LIVA).

Por lo tanto, la base imponible total correspondiente a esta operación queda inicialmente fijada en 91.500 euros (90.000 + 1.500).

Con posterioridad a la realización de la operación, al final de cada año, se practica al cliente un descuento en función del volumen de compras. Estamos ante uno de los supuestos que dan lugar a la modificación de la base imponible al amparo de lo prevenido en el artículo 80.Uno.2.ª LIVA (descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que estén debidamente justificados). La modificación de la base se hará por el sujeto pasivo, expidiendo y remitiendo al destinatario de las operaciones una nueva factura, en la que se rectifique la cuota repercutida.

Así, de acuerdo con el artículo 13 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, podemos destacar lo siguiente:

- La expedición de la factura rectificativa deberá efectuarse tan pronto como el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el impuesto o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el artículo 80 LIVA.
- La rectificación se realizará mediante la emisión de una nueva factura en la que, como norma general, se hagan constar los datos identificativos de la factura rectificada. No obstante, cuando la modificación de la base imponible tenga su origen en la concesión de descuentos o bonificaciones por volumen de operaciones, no será necesaria la identificación de las facturas o documentos sustitutivos rectificadas, bastando la determinación del período al que se refieran.
- La factura rectificativa deberá cumplir los requisitos que se establecen por el artículo 6 de dicho Real Decreto. Asimismo, se hará constar en el documento su condición de documento rectificativo y la descripción de la causa que motiva la rectificación.

Todo lo anteriormente expuesto coincide con el criterio expresado por la Dirección General de Tributos en contestación a consulta n.º 412/1998, de fecha 17 de marzo.

Punto 10) de la Información.

Entrega del local en el que «AUTOSA» ha venido ejerciendo su actividad a «Promotora Ruiz, S.A.».

Se trata de la segunda o ulterior transmisión de una edificación. Por lo tanto, estará exenta de IVA (art. 20.Uno. 22.º LIVA), existiendo, no obstante, la posibilidad de que «AUTOSA» renuncie a la exención en los términos del apartado Dos de ese mismo artículo 20: cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones. Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en el que se haya de soportar el impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales. A estos efectos, no se tomará en cuenta para calcular el referido porcentaje de deducción el importe de las subvenciones que deban integrarse en el denominador de la prorrata de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104 LIVA.

Si finalmente la transmisión del local estuviera exenta de IVA, quedaría sujeta y no exenta en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en los términos expresados más adelante en el punto 13) de esta misma 4.ª parte del Dictamen.

Entrega del local de nueva construcción a «AUTOSA» por «Promotora Ruiz, S.A.».

Se trata de una primera transmisión de una edificación, sujeta y no exenta de IVA (la transmisión se efectúa por el promotor, de una edificación cuya construcción ya ha finalizado y que no ha sido objeto de utilización).

El impuesto se devenga en el momento en que el local es puesto a disposición del adquirente (art. 68 LIVA), fecha esta que parece coincidir con la de otorgamiento de la correspondiente escritura pública, de conformidad con el anteriormente citado artículo 1.462 del Código Civil.

El tipo impositivo aplicable será el general del 16 por 100 (art. 90 LIVA).

Punto 13) de la Información.

La transmisión del terreno por parte de don Miguel y su esposa está sujeta y no exenta en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, regulado en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la

Ley. Según su artículo 7 son transmisiones patrimoniales sujetas, entre otras, las transmisiones onerosas y por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

De conformidad con el artículo 8 estará obligado al pago del impuesto (modalidad TPO) a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario, el adquirente.

La base imponible (art. 10) está constituida por el valor real del bien transmitido (120.000 euros), siendo únicamente deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

Por último, y según el artículo 11, la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable el tipo que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará a la transmisión de inmuebles el 6 por 100.

Puntos 10) y 13) de la Información.

Se otorgan escritura públicas para hacer constar la transmisión de bienes inmuebles.

De acuerdo con el artículo 27 del Real Decreto Legislativo 1/1993, se sujetan a gravamen por el concepto de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, las escrituras, siendo sujeto pasivo el adquirente del bien de que se trate (art. 29).

Servirá de base imponible, en las primeras copias de escrituras públicas, el valor declarado, sin perjuicio, en su caso, de la comprobación administrativa (art. 30).

En lo tocante a la determinación de la cuota tributaria (art. 31):

- En todo caso, se satisfará a 0,30 euros el pliego, o 0,15 euros el folio, a elección del fedatario (cuota fija).
- Si la transmisión del inmueble queda gravada por TPO, no se satisface la cuota gradual, puesto que ambos conceptos son incompatibles. No obstante, si la transmisión del inmueble queda gravada por IVA, además de la anteriormente referida cuota fija se pagará la denominada cuota variable o gradual, a razón del 0,50 por 100 (si es que la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado otro tipo distinto).

PARTE 5.ª ASPECTOS RELATIVOS A ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES, CON INCLUSIÓN DEL IVA DE IMPORTACIÓN

Punto 14) de la Información.

Según el último párrafo del punto 14, doña Rosa solicita al asesor de la empresa informe sobre los posibles errores en que pueda estar incurriendo «AUTOSA» en relación a la importación, el IVA de importación y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (en adelante, IEDMT).

IMPORTACIÓN DE COCHES DE JAPÓN: DERECHOS DE ADUANA E IVA A LA IMPORTACIÓN

Un **primer error** consiste en declarar como valor en aduana de los vehículos importados (en el DUA de importación) y, por tanto, como base imponible del arancel de importación, el contravalor en euros de las facturas de compra emitidas por los distribuidores japoneses, y que, como se señala en el supuesto, se corresponden con la condición de entrega de los vehículos FOB Osaka, es decir, que en ese precio se incluyen los gastos hasta que los vehículos se encuentren a bordo del buque que los ha de trasladar a la Unión Europea.

Según el artículo 29.1 del Código Aduanero Comunitario aprobado por Reglamento CEE 2913/1992, el valor en aduana de las mercancías importadas será su valor de transacción, es decir, el precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se vendan para su exportación con destino al territorio aduanero de la Comunidad, ajustado, en su caso, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 32 y 33. Todo ello siempre que se cumplan las cuatro condiciones a que se refieren las letras a), b), c) y d) del apartado 1 del artículo 29.

En el enunciado no se alude a circunstancia alguna de la que pueda deducirse que se incumple alguna de esas condiciones, lo que haría inaplicable el método de valoración del artículo 29 y obligaría a utilizar alguno de los métodos de valoración a que se refieren los artículos 30 y 31 del Código, por lo que es aceptable partir del precio en factura como base para determinar el valor en aduana, tras efectuar los ajustes que procedan, de entre los incluidos en los artículos 32 y 33.

De la información del supuesto sólo se deduce que haya que efectuar un ajuste, en concreto el previsto en el artículo 32.1 e) del Código, según el cual, para determinar el valor en aduana en aplicación del artículo 29, deberán sumarse al precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas, los gastos de transporte y de seguro de las mercancías importadas y los gastos de carga y de manipulación asociados al transporte de las mercancías importadas, **hasta el punto de entrada** de las mercancías en el territorio aduanero de la Comunidad.

Por lo tanto, para determinar el valor en aduana se debió haber añadido al valor FOB, expresado en la factura, el importe del flete marítimo de los coches desde Japón hasta el puerto de Rotterdam (punto de entrada de los vehículos en el territorio aduanero de la Comunidad).

No habría que incluir, sin embargo, el importe del transporte de los vehículos por carretera desde Rotterdam hasta Barcelona, y que según el enunciado está también incluido en la factura de la compañía de transporte.

Eso es lo que se deduce del artículo 33 a) del Código cuando dispone que el valor en aduana no comprenderá, siempre que se distingan (como ocurre en este caso en que incluso lo factura otra empresa) del precio efectivamente pagado o por pagar por las mercancías importadas, los gastos de transporte de las mercancías, tras su llegada al lugar de entrada en el territorio aduanero de la Comunidad.

Un **segundo error** consiste en haber declarado como base imponible del IVA a la importación (en el DUA) la misma base que se declaró (como ya hemos señalado erróneamente) para la aplicación de la tarifa exterior común.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 83.Uno LIVA, la base imponible del IVA a la importación será el resultado de adicionar al valor en aduana, los impuestos, derechos y demás gravámenes que se devenguen tanto fuera del territorio de aplicación del impuesto como con motivo de la importación, con excepción del propio IVA, así como una serie de gastos accesorios (como por ejemplo comisiones, gastos de embalaje, transporte y seguro) que se produzcan hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad (entendiendo como primer lugar de destino el que figure en la carta de porte o en cualquier otro documento).

En este supuesto, la base imponible que debió declararse para liquidar el IVA a la importación era el valor en aduana (factura FOB más flete marítimo hasta Rotterdam) incrementado con los derechos de importación (según el enunciado, el 10% del valor en aduana) y con el importe del transporte de los vehículos por carretera desde Rotterdam hasta Barcelona.

Para subsanar estos dos errores, procedería notificarlos a la Aduana de Barcelona a fin de que por ésta se practicara la correspondiente liquidación complementaria tanto de los derechos de importación como del IVA a la importación. Podría alegarse que el error padecido en el DUA de importación fue debido al desconocimiento, en aquel momento, del importe de los gastos de transporte, del que no se tuvo conocimiento hasta un mes después de efectuado el despacho de importación.

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE

Vehículos importados de Japón. Según el enunciado se trata de vehículos nuevos fabricados en Japón bajo pedido. Su destino puede ser su distribución por «AUTOSA» entre los clientes que le han efectuado los correspondientes pedidos o la afectación de los vehículos a la actividad de alquiler de la propia «AUTOSA», en el caso que sea ella misma quien formuló tales pedidos.

El sujeto pasivo del IEDMT, según el artículo 67 a) de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, es la persona física o jurídica a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva del medio de transporte.

En el caso de que los vehículos vayan a ser distribuidos entre sus clientes, es un error que «AUTOSA» haya matriculado estos vehículos a su nombre y que haya pagado el IEDMT, dado que los sujetos pasivos de este impuesto son sus clientes, que son quienes deben autoliquidar el impuesto y proceder a la matriculación del vehículo. La base imponible del IEDMT será el importe por el que «AUTOSA» les haya vendido el vehículo nuevo a sus clientes.

En el caso de que los vehículos vayan a ser utilizados por «AUTOSA» para el ejercicio de la actividad de alquiler, el sujeto del IEDMT es «AUTOSA». Los vehículos han de matricularse a su nombre pero no procede ingresar cuota alguna, dado que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 65.1 c) de la Ley 38/1992, la afección exclusiva de un vehículo a la actividad de alquiler determina la exención del IEDMT.

Si no se cumpliesen los requisitos exigidos para el disfrute de esta exención (es decir, si «AUTOSA» cediese estos vehículos a personas vinculadas o los alquilase por un período superior a tres meses a una misma persona o entidad, dentro de un período de 12 meses consecutivos), «AUTOSA» tendría que autoliquidar el impuesto antes de proceder a la matriculación de los vehículos. La base imponible sería la misma que la del IVA a la importación.

Vehículos nuevos y usados adquiridos por «AUTOSA» en países de la Unión Europea.

En el caso de que los vehículos vayan a ser distribuidos entre sus clientes, y al igual que se ha señalado en el apartado anterior, es un error que «AUTOSA» haya matriculado estos vehículos a su nombre y que haya pagado el IEDMT, dado que los sujetos pasivos de este impuesto son sus clientes, que son quienes deben efectuar la autoliquidación del impuesto y proceder a la matriculación del vehículo.

La base imponible del IEDMT que deberán declarar sus clientes cuando procedan a la matriculación de los vehículos en España es el importe por el que «AUTOSA» se los venda, tanto si son nuevos como si son usados (valor de mercado). En el caso de que sean usados, si aquel importe fuera superior al que figure en las tablas de valoración de medios de transporte usados aprobadas por el Ministro de Economía y Hacienda, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, los sujetos pasivos podrán utilizar el valor de dichas tablas como base imponible del IEDMT, sin que pueda ser de aplicación la tasación pericial contradictoria a que se refiere la LGT.

En el caso de que los vehículos vayan a ser utilizados por «AUTOSA» para el ejercicio de la actividad de alquiler, y como ya se ha señalado en el apartado anterior, el sujeto del IEDMT es «AUTOSA». Los vehículos han de matricularse a su nombre pero no procede ingresar cuota algu-

na, dado que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 65.1 c) de la Ley 38/1992, la afección exclusiva de un vehículo a la actividad de alquiler determina la exención del IEDMT.

Si no se cumpliesen los requisitos exigidos para el disfrute de esta exención (es decir, si «AUTOSA» cediese estos vehículos a personas vinculadas o los alquilase por un período superior a tres meses a una misma persona o entidad, dentro de un período de 12 meses consecutivos), «AUTOSA» tendría que autoliquidar el impuesto antes de proceder a la matriculación de los vehículos. La base imponible sería el valor CIF Barcelona, tanto si los vehículos son nuevos como usados. En este último caso (vehículos usados) si dicho valor CIF fuera superior al que figure en las tablas de valoración de medios de transporte usados aprobadas por el Ministro de Economía y Hacienda, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, «AUTOSA» podría utilizar el valor de dichas tablas como base imponible del IEDMT, sin que pudiera ser de aplicación la tasación pericial contradictoria a que se refiere la LGT.

PARTE 6.ª ASPECTOS CONTABLES

Punto 2) de la Información.

Gasto por el Impuesto sobre Sociedades

La contabilización del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio se realiza en la cuenta *Impuesto sobre beneficios* (630), según se establece en la norma de valoración 16.^a del PGC.

Aportación, pactada con el Comité de Empresa, a planes de pensiones individuales de los empleados, en tanto se promueve un Plan de Pensiones del sistema de empleo por la compañía

En cuanto a las aportación a Planes de Pensiones de los empleados, desde un punto de vista contable, tiene la consideración de gastos de personal, contabilizándose en la cuenta *Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones* (643), dando lugar al siguiente asiento:

2.300	<i>Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones</i> (643)	
	a Tesorería (57)	2.300
	_____ x _____	

- **Intereses de demora de unas actas de Inspección incoadas en el ejercicio, por regularizaciones correspondientes al año 2000.**

El tratamiento contable de los intereses de demora de las actas de Inspección está recogido en el apartado noveno de la Resolución de 9 de octubre de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC), sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del PGC, la cual señala: «Los intereses correspondientes a ejercicios anteriores se considerarán como gastos de ejercicios anteriores, y figurarán en la partida "Gastos y pérdidas de otros ejercicios", formando parte del epígrafe IV. "Resultados extraordinarios" Para ello se podrá emplear la cuenta *Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores (679)* contenida en la segunda parte del PGC.», utilizándose como contrapartida para recoger el pasivo la cuenta *Provisión para impuestos (141)* o la cuenta *Hacienda Pública, acreedor por el Impuesto sobre Sociedades (4752)*.

2.300	<i>Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores (679)</i>	<i>a Hacienda Pública, acreedor por el Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>	2.300
		X	

- **Cuotas de dichas actas, imputables al mismo período (año 2000).**

El mismo apartado de la citada Resolución del ICAC señala al respecto de la contabilización de las cuotas de las actas por Inspección del Impuesto sobre Sociedades: «La cuota del Impuesto sobre Sociedades se recogerá como gasto del ejercicio por impuesto sobre beneficios, y figurará en la partida "Impuesto sobre Sociedades", formando parte del epígrafe VI. "Resultado del ejercicio". Para ello se podrá emplear la cuenta *Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)* contenida en la segunda parte del PGC. En cuanto a la contrapartida a utilizar los comentarios son los mismos que en el apartado anterior, por lo que el asiento a realizar será:

19.000	<i>Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)</i>	<i>a Hacienda Pública, acreedor por el Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>	19.000
		X	

Punto 3) de la Información.

La contabilización correcta hubiese sido recoger el derecho de cobro por la solicitud de la devolución con abono a una cuenta que minorase el gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades, concretamente la denominada *Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)*, dando lugar al siguiente asiento:

25.000	<i>Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos (4709)</i>	
	a <i>Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)</i>	25.000
	_____ x _____	

Para rectificar el error cometido proceden los siguientes ajustes contables:

25.000	<i>Ingresos extraordinarios (778)</i>	
	a <i>Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)</i>	25.000
	_____ x _____	
25.000	<i>Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos (4709)</i>	
	a <i>Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)</i>	25.000
	_____ x _____	

Punto 5) de la Información.

El tratamiento contable de las donaciones de inmovilizado material –por cierto, asimilable a las donaciones de otros activos– está recogido en el apartado primero de la Resolución de 30 de julio de 1991, del Presidente del ICAC, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material:

«La empresa que dona el activo dará de baja el inmovilizado material, produciéndose por dicho importe un resultado que dará origen a un cargo en la cuenta de *Pérdidas y Ganancias*, pudiéndose utilizar a estos efectos una cuenta del subgrupo 67 del PGC (676) *Donaciones del inmovilizado material*».

30.000	Donaciones del inmovilizado material (676)		
		a	Inmovilizado material (22)
			30.000
		x	

Punto 6) de la Información.

La adquisición de un televisor con la finalidad de entregarlo como premio en una campaña publicitaria, desde un punto de vista contable, ha de tratarse como gasto de ejercicio contabilizándose en la cuenta *Publicidad, propaganda y relaciones públicas* (627). En cuanto al IVA soportado en la adquisición del bien, al no tener carácter deducible, tendrá la consideración de mayor importe del gasto.

Punto 7) de la Información.

La norma de valoración 18.^a del PGC establece que los descuentos incluidos en factura –excepto los descuentos por pronto pago– minoran el importe de la venta. La misma norma señala que los gastos inherentes a las mismas, incluidos los transportes a cargo de la empresa, se contabilizarán en las cuentas correspondientes del grupo 6.

El tratamiento de los intereses por aplazamiento en las ventas están regulados por la norma de valoración 12.^a del PGC, según la cual los intereses incorporados al nominal de los créditos y débitos por operaciones de tráfico con vencimiento superior a un año deberán registrarse en el balance como «Ingresos a distribuir en varios ejercicios» o «Gastos a distribuir en varios ejercicios», respectivamente, imputándose anualmente a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

Aplicando la normativa anterior al ejercicio propuesto:

Por la venta:

107.900	Cientes (430)		
		a	Ventas de vehículos (700)
			(100.000 – 10.000)
		a	Hacienda Pública, IVA reper-
			cutido (477)
			(90.000 × 16%)
		a	Ingresos por intereses diferi-
			dos (135)
			3.500
		x	

Por los gastos de transporte:

1.500	Transportes (624)		
240	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a Tesorería (57) o Acreedores por prestaciones de servicios (410)	1.740
		x	

A medida que se vayan imputando los intereses con un criterio financiero:

xx	Ingresos por intereses diferidos (135)		
		a Ingresos financieros (76)	xx
		x	

En cuanto a los descuentos otorgados con posterioridad a la emisión de la factura, la norma de valoración 18.^a del PGC establece que se contabilizarán en la cuenta *Rappels sobre ventas* (709):

360	Rappels sobre ventas (709) (9.000 × 4%)		
57,6	Hacienda Pública, IVA repercutido (477) (360 × 16%)		
		a Clientes (430)	417,6
		x	

Punto 8) de la Información.

El apartado segundo –Renovación del inmovilizado material– de la Resolución de 30 de julio de 1991, del Presidente del ICAC, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, establece que si la renovación afecta a una parte de un inmovilizado en el que la amortización no se realiza separadamente, o no pueden identificarse claramente las correcciones de valor efectuadas a cada elemento, el tratamiento contable que se debe dar a la renovación será el establecido en la norma cuarta de esta Resolución para las reparaciones del inmovilizado material, es decir, se contabilizará como un gasto y no como mayor coste del inmovilizado según ha realizado la empresa, por lo que procede el siguiente ajuste:

800	Reparaciones y conservación (622)		
		a	Inmovilizado material (22)
			(ascensor oficina Barcelona)
			800
		x	

Punto 10) de la Información.

El aspecto contable de la operación de este punto está regulado por la consulta 8 del BOICAC 40, sobre el tratamiento contable de la «venta» de un inmovilizado cuando se recibe como cobro parcial otro inmovilizado. Según esta consulta, la empresa que entrega un inmovilizado a cambio de otro más un importe monetario deberá diferenciar la parte de la operación que supone una venta (contraprestación en tesorería) de la parte que se materializa en una permuta (bien recibido), debiéndose tener en cuenta a este respecto la proporción que cada una de estas retribuciones (tesorería y valor de mercado del bien recibido), respectivamente, supone sobre el total de la citada retribución. En tal sentido, por la parte de la operación que consista en una permuta deberá lucir el inmovilizado recibido en el activo del balance, por el valor neto contable de la parte del inmovilizado cedido a cambio, con el límite del valor de mercado del bien recibido si éste fuera menor, y que se considera aplicable con carácter general con independencia de la naturaleza de los activos permutados. Por su parte, por la parte de la operación que supusiera una venta, la diferencia entre el precio de venta y el valor neto contable de la parte del bien enajenada supondrá un resultado, positivo o negativo, que figurará como resultado procedente del inmovilizado.

Dado que el enunciado del ejercicio no proporciona los datos contables del activo entregado y el valor de mercado del activo adquirido, nos limitamos a señalar que por la parte dineraria de la operación surgirá la cuenta *Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado (543)* por un importe de 300.000 euros.

Por el posterior endoso –descuento– de los pagarés a la entidad financiera, que en definitiva supone la obtención de financiación, se realizará el siguiente asiento:

LÍQUIDO	Tesorería (57)		
GASTOS	Gastos financieros (66)		
		a	Deudas por efectos descontados (5208)
			300.000
		x	

El 5 de octubre de 2004 se produce la devolución del primer pagaré, por lo que se reembolsa a la entidad financiera el importe del primer pagaré:

100.000	<i>Deudas por efectos descontados (5208)</i>		
		a Tesorería (57)	100.000
	_____	x _____	

Considerando el impago del pagaré vencido y la previsión de impago de los dos pagarés restantes, por aplicación del principio de prudencia procede dotar la correspondiente provisión:

300.000	<i>Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo (699)</i>		
		a Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo (598)	300.000
	_____	x _____	

Punto 13) de la Información.

La entrega de bienes al personal de la empresa en contraprestación de los servicios prestados se registrará como un gasto de personal por el importe correspondiente al precio de adquisición o coste de producción de los bienes entregados, o el valor de mercado del servicio recibido a cambio si éste fuera menor que aquél, debiendo emplearse como contrapartida una cuenta que refleje el ingreso correspondiente, que formará parte de la cifra de ventas si éstos corresponden al objeto de la actividad ordinaria de la empresa. En cuanto a los posibles efectos económicos que pueda producir la normativa tributaria en las operaciones anteriores habrá que tener en cuenta los tributos que puedan devengarse como consecuencia de las mismas. En concreto, si la operación de entrega de bienes pudiera determinar la realización de un ingreso a cuenta del IRPF, deberá incrementarse por dicho importe el gasto de personal indicado, generándose como contrapartida una cuenta relativa a la Hacienda Pública acreedora.

El registro contable por tanto será:

<i>Gastos de personal (64)</i>	
	a Prestación de servicios al personal (75)
	a Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)
_____	x _____

En cuanto a la aportación del Plan de Pensiones se registrará como un gasto de personal en la cuenta *Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones (643)*.

PARTE 7.ª ASPECTOS RELACIONADOS CON LOS PROCEDIMIENTOS DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS

Punto 15) de la Información.

Con fecha 2 de julio de 2004 se recibe en el domicilio social de «AUTOSA» comunicación de la Inspección de los Tributos de la Delegación de la AEAT de Barcelona por la que se notifica el inicio de actuaciones de comprobación e investigación correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2001 y 2002.

Puesto que «AUTOSA» tiene su domicilio fiscal en Barcelona a la fecha de inicio del procedimiento inspector, es, en efecto, la Delegación de la AEAT de Barcelona el órgano competente territorialmente para llevar a cabo las actuaciones de acuerdo con el artículo 13 del Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios.

La Inspección requiere en el curso de las actuaciones que se pongan a su disposición los libros de contabilidad y los extractos de determinadas cuentas bancarias. Tal requerimiento lo formula al amparo de las facultades de examen de la documentación de los interesados que le atribuye el artículo 142.1 LGT:

Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.

En cuanto al lugar en que deben desarrollarse tales actuaciones, el artículo 151.3 LGT señala que los libros y demás documentación a los que se refiere el apartado 1 del artículo 142 de esta ley deberán ser examinados en el domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que el obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas. No obstante, la Inspección podrá analizar en sus oficinas las copias en cualquier soporte de los mencionados libros y documentos.

El representante de «AUTOSA» comunica la imposibilidad de aportar los libros contables al haber sido sustraídos por un antiguo empleado. Como consecuencia de esta circunstancia la Inspección comunica al contribuyente la decisión de proceder a determinar la base imponible a través del régimen de estimación indirecta.

En cuanto a la procedencia de esta decisión, de nuevo ha de considerarse como ajustada a Derecho. En este sentido, el artículo 53 LGT dispone que el método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación **completa** de la base imponible como consecuencia de, entre otras circunstancias, la desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos.

Esta decisión provoca que doña Rosa solicite a su asesor informe sobre la posibilidad de interponer recurso contra la misma. La respuesta ha de ser necesariamente negativa: estamos ante un mero acto de trámite y expresamente el artículo 158.2 LGT previene que la aplicación del método de estimación indirecta no requerirá acto administrativo previo que lo declare. Si el obligado tributario quiere plantear cualquier cuestión relativa a la procedencia de la aplicación de dicho método, podrá hacerlo pero no en este momento procesal, sino en los recursos y reclamaciones que procedan contra el acto de liquidación que ponga fin a las actuaciones inspectoras.

De conformidad con lo establecido en el artículo 158 LGT, cuando resulte aplicable el método de estimación indirecta, la Inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios un informe razonado sobre:

- a) Las causas determinantes de la aplicación del método de estimación indirecta.
- b) La situación de la contabilidad y registros obligatorios del obligado tributario.
- c) La justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases, rendimientos o cuotas.
- d) Los cálculos y estimaciones efectuados en virtud de los medios elegidos.

El 1 de octubre, antes de que se formule la correspondiente propuesta de regularización, «AUTOSA» comunica a la Inspección que han aparecido los libros de contabilidad y demás documentación correspondiente al ejercicio 2001.

En cambio, respecto del ejercicio 2002, «AUTOSA» aporta tales documentos el 25 de noviembre de 2004, una vez firmada el acta y antes de que el Inspector-Jefe dicte el acto administrativo expreso de liquidación.

Evidentemente se trata de los datos, documentos o pruebas relacionados con las circunstancias que motivaron la aplicación del método de estimación indirecta. Resulta entonces de aplicación lo señalado en el artículo 158.3 LGT, diferenciando entre los documentos aportados antes y después de la propuesta de regularización:

- En relación con el ejercicio 2001, puesto que los documentos **se aportan con anterioridad a la propuesta de regularización**, serán tenidos en cuenta en la regularización. No obstante, el período transcurrido desde la apreciación de dichas circunstancias (2 de septiembre de 2004) hasta la aportación de los datos, documentos o pruebas (1 de octubre de 2004) no se incluirá en el cómputo del plazo de 12 meses al que se refiere el artículo 150 de esta ley.

Por tanto, en este caso en el que el procedimiento inspector se inició con fecha 2 de julio de 2004, la Administración contaría hasta el 2 de agosto de 2005 como plazo máximo para su terminación.

- En relación con el ejercicio 2002, en principio los documentos **no** se tendrán en cuenta por la Inspección, pudiendo el Inspector-Jefe confirmar la propuesta contenida en el acta. Sólo cuando el obligado tributario demuestre que los datos, documentos o pruebas **presentados con posterioridad a la propuesta de regularización** fueron de imposible aportación antes en el procedimiento, los documentos serían tenidos en cuenta. En este caso, se ordenaría la retroacción de las actuaciones al momento en que se apreciaron las mencionadas circunstancias (esto es, al 2 de septiembre de 2004, por lo que el tiempo transcurrido desde dicha fecha hasta el 25 de noviembre de 2004 no se tendría en cuenta tampoco a efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones respecto del ejercicio 2002).

Por último, señalar que respecto del período impositivo 2001 se firma el acta de disconformidad el 15 de diciembre de 2004. De acuerdo con el artículo 157 LGT, con carácter previo a la firma del acta de disconformidad se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho.

El acta se acompañará de un informe preceptivo en el que se expongan los fundamentos de derecho en que se base la propuesta de regularización.

En el plazo de 15 días desde la fecha en que se haya extendido el acta o desde la notificación de la misma, el obligado tributario podrá formular alegaciones ante el órgano competente para liquidar.

Antes de dictar el acto de liquidación, el órgano competente podrá acordar la práctica de actuaciones complementarias.

Recibidas las alegaciones, el órgano competente dictará la liquidación que proceda, que será notificada al interesado.

PARTE 8.ª ASPECTOS RELACIONADOS CON LOS PROCEDIMIENTOS RELATIVOS A LA GESTIÓN TRIBUTARIA

Punto 9) de la Información.

Con fecha 30 de octubre de 2004 la AEAT emite un requerimiento con el objeto de comprobar una declaración de IRPF 2003 de acuerdo con el procedimiento de verificación de datos.

El requerimiento es formulado por la Administración de la AEAT correspondiente al domicilio fiscal del interesado, ya que según el artículo 84 LGT, en defecto de disposición expresa, la competencia territorial en la aplicación de los tributos se atribuirá al órgano funcional inferior en cuyo ámbito territorial radique el domicilio fiscal del obligado tributario.

Por otra parte, los supuestos en que procede el inicio de este procedimiento están regulados, como una lista tasada o cerrada de casos, en el artículo 131 LGT, y son los siguientes:

- a) Cuando la declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.
- b) Cuando los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.
- c) Cuando se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.
- d) Cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas.

A la vista de este precepto, en el caso contemplado resulta plenamente procedente el inicio de este procedimiento de gestión tributaria, puesto que el enunciado señala de modo expreso que se pretenden comprobar determinados conceptos de la declaración tales como la reducción por aportaciones a Planes de Pensiones. No obstante, y puesto que en la declaración se incluyen además de rendimientos del trabajo, rendimientos de actividades profesionales, si se pretendiera requerir la aclaración o justificación de algún dato relativo a los mismos, el procedimiento a utilizar no sería ya el de verificación de datos sino el de comprobación limitada.

En lo tocante al modo de iniciar el procedimiento, el artículo 132 LGT dispone que el procedimiento de verificación de datos se podrá iniciar mediante requerimiento de la Administración para que el obligado tributario aclare o justifique la discrepancia observada o los datos relativos a su decla-

ración o autoliquidación, o mediante la notificación de la propuesta de liquidación cuando la Administración tributaria cuente con datos suficientes para formularla.

En cuanto a la notificación del requerimiento, siendo un procedimiento que se inicia de oficio, la notificación podrá practicarse en cualquier lugar idóneo para tal fin, entre otros, el domicilio fiscal del obligado tributario interesado, el centro de trabajo o el lugar donde se desarrollen actividades económicas (art. 110 LGT).

Por lo que respecta a las personas legitimadas para recibir las notificaciones, éstas en principio deben practicarse al obligado interesado o a su representante. No obstante, de no hallarse éstos presentes e intentándose la notificación, como ocurre en el presente caso, en el domicilio fiscal del interesado, podrá hacerse cargo de la notificación cualquier persona que se encuentre en dicho domicilio siempre que haga constar su identidad (art. 111 LGT). Así sucede en el supuesto, en el que la notificación se practica en el lugar que el obligado tributario ha declarado como domicilio fiscal, siendo firmada la notificación por persona debidamente identificada (don Gabriel Lluch) en calidad de empleado.

Continuando con la descripción de los hechos, el agente tributario ha comprobado que el piso no tiene ninguna apariencia de vivienda sino que está habilitado como oficina, recogiendo los hechos en diligencia.

En efecto, de acuerdo con el artículo 99.7 LGT, las diligencias son los documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones.

Por lo que respecta al domicilio fiscal para las personas físicas, según el artículo 48 LGT, se considera como tal, en principio, el lugar donde dichas personas físicas tengan su residencia habitual. No obstante, para las personas físicas que desarrollen **principalmente** actividades económicas, la Administración tributaria podrá considerar como domicilio fiscal no sólo el lugar de su residencia habitual, sino también el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas.

En cualquier caso, si el órgano de gestión tributaria no considerase correcto el domicilio fiscal declarado, podrá, de acuerdo con el propio artículo 48 LGT, apartado 4, comprobarlo y rectificarlo en relación con los tributos cuya gestión le compete.

Don Sebastián aporta sólo parte de los documentos y justificantes cuya aportación le ha sido requerida por la Administración. Tal conducta podría ser constitutiva de la infracción tributaria tipificada en el artículo 203 LGT (resistencia, excusa, negativa u obstrucción a las actuaciones de la Administración).

El funcionario de gestión tributaria estima conveniente ampliar actuaciones con el objeto de comprobar entre otros extremos si el inmueble está o no afecto a la actividad profesional que está llevando a cabo el obligado tributario. Como ya se indicó anteriormente, no resultaría ajustado a Derecho que en el seno de un procedimiento de verificación de datos se pretendiera requerir la aclaración o justificación de datos relativos al ejercicio de actividades económicas. Así las cosas, el artículo 133 LGT prevé, precisamente, que una de las posibles formas de terminación del procedimiento de verificación de datos puede ser por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos.

Según el artículo 137 LGT, las actuaciones de comprobación limitada se iniciarán de oficio por acuerdo del órgano competente. En el acuerdo de inicio notificado a los interesados (en este caso documentado en diligencia) se deben expresar la naturaleza y alcance de las actuaciones, así como los derechos y obligaciones que pueden ejercer los interesados en el curso de las mismas.

De acuerdo con el artículo 136 LGT, en el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

En este procedimiento, la Administración tributaria podrá, entre otras actuaciones, realizar las siguientes: examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

Por tanto, resulta procedente el requerimiento formulado con fecha 17 de diciembre.

Como se ha señalado anteriormente, el inicio del procedimiento de comprobación limitada se ha documentado en diligencia, lo cual resulta asimismo ajustado a Derecho, puesto que el ya citado artículo 99.7 LGT señala que «Las comunicaciones son los documentos a través de los cuales la Administración **notifica al obligado tributario el inicio del procedimiento** u otros hechos o circunstancias relativos al mismo o **efectúa los requerimientos** que sean necesarios a cualquier persona o entidad. **Las comunicaciones podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extiendan**».

PARTE 9.ª ASPECTOS RELACIONADOS CON LOS PROCEDIMIENTOS DE RECAUDACIÓN

Punto 11) de la Información.

Los aplazamientos y fraccionamientos de pago de la deuda tributaria se regulan en los artículos 65 y 82 LGT, así como en los artículos 48 a 58 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 1684/1990 (en adelante, RGR).

En el artículo 65 LGT se contemplan los requisitos esenciales para la concesión del aplazamiento:

«1. Las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

2. No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas tributarias cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados.

Tampoco podrán aplazarse o fraccionarse las deudas correspondientes a obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta, salvo en los casos y condiciones previstos en la normativa tributaria.

3. Las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 de esta ley y en la normativa recaudatoria.

(...)

5. La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora.»

La autoliquidación se presenta en período voluntario (el 20 de octubre de 2004) sin realizar el ingreso pero con solicitud de aplazamiento de la deuda tributaria. Por tanto, el 21 de octubre no se inicia el período ejecutivo aunque sí el devengo de intereses de demora.

Según el artículo 65 LGT deben concurrir los siguientes requisitos para conceder el aplazamiento o fraccionamiento del pago:

- Dificultad económico-financiera transitoria.

Según la información del supuesto este requisito está justificado, ya que «AUTOSA» ha dejado de cobrar 100.000 euros del pagaré con vencimiento en septiembre y muy probablemente tampoco cobrará los 200.000 euros de los dos pagarés restantes. Obviamente, este impago le ocasiona dificultades de tesorería.

- Aportación de garantía.

Según el punto 1 del artículo 82 LGT:

«1. Para garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá exigir que se constituya a su favor aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.»

«AUTOSA» también cumple este requisito al aportar junto con la solicitud de aplazamiento el compromiso irrevocable del aval solidario de entidad de crédito según lo dispuesto en el punto 1 del artículo 52 RGR.

- Aplazamiento o fraccionamiento de retenciones e ingresos a cuenta.

En el párrafo 2.º del artículo 65.2 LGT se establece que, como regla general, no se pueden aplazar las deudas tributarias correspondientes a retenciones o ingresos a cuenta, con algunas excepciones previstas en la normativa tributaria.

En el párrafo 1.º del artículo 49.2 RGR se establece la misma regla general del artículo 65.2 LGT antes citado. No obstante, el párrafo 2.º establece que:

«Excepcionalmente, podrán concederse aplazamientos para el pago de dichas deudas cuando se den las circunstancias a que se refiere el apartado 1 del artículo 53 de este reglamento.»

Según el artículo 53.1 RGR:

«1. El órgano competente podrá dispensar total o parcialmente de la prestación de las garantías exigibles cuando el deudor carezca de medios suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o bien pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública.»

Por tanto, para conceder el aplazamiento de la deuda por retenciones e ingresos a cuenta es necesario que se cumplan los requisitos para conceder el aplazamiento con dispensa de garantías, entre los que se encuentra que el deudor carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda. Del enunciado se deduce que el deudor tiene medios suficientes para garantizar dicha deuda, por lo que no se cumpliría este requisito.

Por lo que respecta a la resolución de la solicitud de aplazamiento, la Administración tributaria deberá denegar la solicitud de aplazamiento presentada por el obligado tributario, al ser deudas tributarias correspondientes a retenciones o ingresos a cuenta y no darse las circunstancias para conceder el aplazamiento con dispensa de garantías.

Punto 12) de la Información.

La sociedad «AUTOSA» adquirió la nave industrial a «Inmuebles de Manresa, S.A.» mediante escritura pública otorgada el 19 de abril de 2002. A este respecto, y como ya se ha señalado también en la parte 1.^a de este Dictamen, el Código Civil establece que:

Artículo 609: «La propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten (...) por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición».

Artículo 1.462: «Se entenderá entregada la cosa vendida, cuando se ponga en poder y posesión del comprador».

Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario».

De los datos del enunciado se puede acreditar que la nave industrial se ha puesto en poder y posesión del comprador desde el 19 de abril de 2002 por los siguientes motivos:

- Otorgamiento de escritura pública. Según lo dispuesto en el párrafo 2.º del artículo 1.462, este hecho equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato sin que del enunciado resulte o se deduzca lo contrario.
- Pago de gastos de la comunidad y del Impuesto sobre Bienes Inmuebles desde el momento de la transmisión. A tal efecto el Real Decreto Legislativo 2/2004 que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece en su artículo 63 que:

«Son sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las personas naturales y jurídicas y las entidades (...) que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto.»

- La nave industrial se ha puesto en poder y posesión de «AUTOSA», ya que ésta la utiliza desde entonces como almacén de vehículos.

La diligencia de embargo y la anotación preventiva de embargo en el Registro de la Propiedad son de fecha posterior (2003) a la transmisión de la propiedad (2002). Por tanto, se han embargado bienes de un tercero ajeno al procedimiento de apremio (en este caso «AUTOSA»). Para que se levante el embargo «AUTOSA» deberá formular una tercería de dominio según lo que dispone el punto 3 del artículo 165 LGT:

«3. Cuando un tercero pretenda el levantamiento del embargo por entender que le pertenece el dominio o titularidad de los bienes o derechos embargados o cuando considere que tiene derecho a ser reintegrado de su crédito con preferencia a la Hacienda Pública, formulará reclamación de tercería ante el órgano administrativo competente.»

Esta norma contempla en primer lugar la tercería de dominio en que un tercero ajeno al procedimiento de apremio (en este caso «AUTOSA») pretende que se levante el embargo practicado sobre un inmueble de su propiedad.

En este supuesto sería esencial que la tercería de dominio se presentara antes del 20 de diciembre de 2004 (fecha prevista para la subasta del inmueble) con el fin de suspender la subasta del inmueble, según lo dispuesto en el punto 4 del citado artículo 165:

«4. Si se interpone tercería de dominio se suspenderá el procedimiento de apremio en lo que se refiere a los bienes y derechos controvertidos, una vez que se hayan adoptado las medidas de aseguramiento que procedan.»

CONTABILIDAD	LA ESTRATEGIA CORPORATIVA Y EL RESULTADO CONTABLE DE LAS EMPRESAS INDUSTRIALES ESPAÑOLAS: UNA INVESTIGACIÓN EMPÍRICA BASADA EN LOS ENFOQUES DE RECURSOS Y CAPACIDADES DINÁMICAS	Núm. 62/2005
---------------------	--	-------------------------

MANUEL VILLASALERO DÍAZ

Profesor Titular de Organización de Empresas. Departamento de Administración de Empresas. Univesidad de Castilla-La Mancha

Este trabajo ha sido seleccionado y ha obtenido el **1.º Premio Estudios Financieros 2005** en la Modalidad de **CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Antoni SERRA RAMONEDA, don Oriol AMAT SALAS, doña Montserrat CASANOVAS RAMÓN, don Joan MONTLLOR I SERRATS, don Diego PRIOR JIMÉNEZ y don Enrique RIBAS MIRANGELS.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato del autor.

Extracto:

LAS empresas crecen hacia nuevos negocios más o menos relacionados con los negocios originales a lo largo del tiempo. La denominada estrategia corporativa se refiere al patrón que adopta este crecimiento, esto es, las relaciones que mantienen los negocios de una empresa. La estrategia mononegocio es adoptada por empresas que apenas se diversifican hacia negocios distintos al original, mientras la estrategia no relacionada implica la entrada en negocios dispersos con escasas relaciones. Entre ambos extremos, se sitúa la estrategia vertical, consistente en el establecimiento de relaciones verticales tipo proveedor-cliente entre los negocios, y la estrategia relacionada, caracterizada por las intensas relaciones horizontales presentes en la cartera de negocios. Existen sólidos argumentos teóricos para defender que la estrategia relacionada debe conducir a los mejores resultados contables, por cuanto las interrelaciones dan lugar a sinergias o beneficios conjuntos derivados de compartir recursos y transferir cono-

.../...

.../...

cimientos entre los negocios. Sin embargo, los hallazgos son contradictorios después de casi 40 años de investigación. Partiendo de los modernos Enfoques de Recursos y Capacidades Dinámicas en Dirección Estratégica, planteamos un modelo explicativo del resultado contable obtenido por las empresas en función de la estrategia corporativa adoptada. Este modelo se fundamenta en las características internas y externas de la empresa como determinantes de la estrategia corporativa más adecuada. Basándonos en un análisis empírico de 809 empresas industriales españolas, comprobamos la aplicabilidad del modelo propuesto y extraemos conclusiones precisas. Las estrategias vertical y no relacionada conducen a pobres resultados contables, aun cuando se adopten en el contexto correcto. La estrategia mononegocio da lugar a notables resultados contables, a pesar de que no se elija en las condiciones ideales. La estrategia relacionada genera elevados niveles de resultados contables sólo cuando se adopta en las condiciones óptimas. Estos hallazgos indican que las estrategias corporativas verticales y no relacionadas deberían evitarse como fórmulas de crecimiento, la estrategia corporativa mononegocio sería conveniente siempre que satisfaga las necesidades de expansión y la estrategia corporativa relacionada habría de ser gestionada hábilmente para ofrecer buenos resultados. Desde una perspectiva directiva, establecemos en qué condiciones concretas deben adoptarse las dos estrategias corporativas (mononegocio y relacionada) que ofrecen mejores resultados contables. Desde un punto de vista académico, el artículo contribuye a explicar los hallazgos contradictorios existentes en la investigación previa sobre estrategia corporativa.

Sumario:

1. Introducción.
2. Estrategia corporativa.

3. Enfoque de recursos de la estrategia corporativa.
 - 3.1. Elementos de presión.
 - 3.2. Elementos de restricción.
 - 3.3. Implicaciones contingentes.
4. Estrategia corporativa según el enfoque de capacidades dinámicas.
 - 4.1. Utilización dinámica de los recursos.
 - 4.2. Oportunidades externas.
 - 4.3. Valor relativo de los recursos.
5. Estrategia corporativa y resultado económico.
 - 5.1. Modelo teórico.
 - 5.2. Hipótesis.
6. Metodología de la investigación.
 - 6.1. Fuente de información.
 - 6.2. Medición de las variables.
 - 6.3. Diseño temporal.
 - 6.4. Muestra de empresas.
 - 6.5. Métodos estadísticos.
7. Resultados de la investigación.
 - 7.1. Efectos de la estrategia corporativa sobre el resultado económico.
 - 7.2. Diferencias en recursos internos y posición competitiva según la estrategia corporativa.
 - 7.3. Impacto del ajuste de la estrategia corporativa sobre el resultado económico.

8. Discusión de los resultados.

8.1. Empresas mononegocio.

8.2. Empresas diversificadas relacionadas.

8.3. Empresas diversificadas no relacionadas y verticalmente integradas.

9. Conclusiones.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

La estrategia corporativa es uno de los temas que más interés ha despertado entre los investigadores (REED y LUFFMAN, 1986; RAMANUJAM y VARADARAJAN, 1989; HOSKISSON y HITT, 1990; DATTA, RAJAGOPALAN y RASHEED, 1991; MONTGOMERY, 1994; PALICH, CARDINAL y MILLER, 2000) y los directivos de las empresas (GOOLD y CAMPBELL, 1987; CAMPBELL y GOOLD, 1988; GOOLD, CAMPBELL y ALEXANDER, 1994; CAMPBELL y LUCHS, 1998). Se refiere a la composición y estructura de la cartera de negocios de una empresa (GRANT, 2002), y puede adoptar distintas formas que van desde la diversificación relacionada hasta la diversificación no relacionada, pasando por la integración vertical (RUMELT, 1974 y 1982).

Cuando una empresa ha agotado sus posibilidades de rentabilidad en el negocio original suele entrar en nuevos negocios. Esta estrategia de crecimiento da lugar a que los negocios en los que la empresa participa mantengan más o menos relaciones entre ellos. Las relaciones horizontales en forma de diversificación relacionada son las que más atención han concentrado, por su potencial para crear sinergias derivadas de compartir recursos y transferir conocimientos entre los negocios. Las relaciones verticales y la ausencia de relaciones significativas en la cartera de negocios se han valorado negativamente por su incapacidad para aportar valor a la empresa como un todo. Sin embargo, los hallazgos están lejos de ser concluyentes cuando se compara la rentabilidad obtenida por las empresas que adoptan uno u otro tipo de estrategia corporativa (COLLIS y MONTGOMERY, 1998; BERGH, 2001; BARNEY, 2002; MARKIDES, 2002). La supuesta superioridad en términos de resultado económico de la diversificación relacionada sobre la diversificación no relacionada e integración vertical no se ha confirmado en todas las investigaciones empíricas realizadas (PALICH, CARDINAL y MILLER, 2000). Por tanto, persiste la incertidumbre sobre la mejor estrategia corporativa que un directivo debe aplicar con la finalidad de mejorar la rentabilidad de la empresa (MARKIDES, 1997).

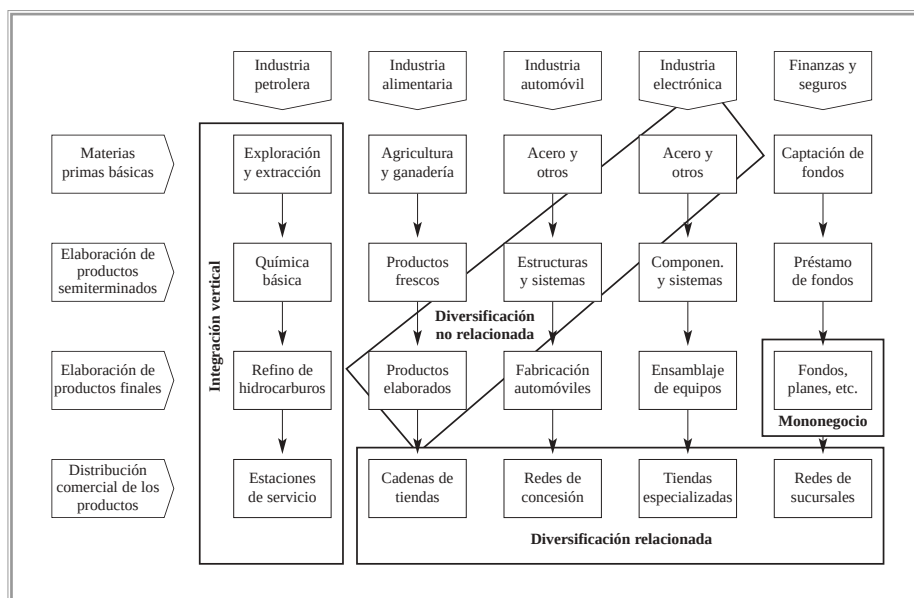
Este trabajo contribuye a explicar la relación entre la estrategia corporativa y el resultado económico proponiendo un modelo teórico basado en dos modernos enfoques en la Dirección de Empresas. Combinando argumentos del Enfoque de Recursos (BARNEY, 1991) y Enfoque de Capacidades Dinámicas (TEECE, PISANO y SHUEN, 1997), postulamos que no existe una estrategia corporativa superior al resto en cualquier circunstancia. Por el contrario, la mejor estrategia corporativa viene dada por el contexto interno y externo de la empresa. Si una empresa quiere mejorar su resultado económico debe adoptar una estrategia corporativa ajustada a sus recursos internos –comerciales y tecnológicos– y a su posición competitiva externa –cuota de mercado y potencial de beneficios del sector–. Basándonos en una muestra de 809 empresas industriales en España, contrastamos este

esquema explicativo de la estrategia corporativa. Los hallazgos indican que las empresas mononegocio y diversificadas relacionadas obtienen un nivel superior de rentabilidad que las empresas diversificadas no relacionadas y verticalmente integradas por su mayor adecuación a las condiciones del modelo. Además, las empresas que adoptan una estrategia de diversificación relacionada ajustada al contexto ideal logran una rentabilidad significativamente superior a aquellas que no están ajustadas. Estos resultados permiten formular recomendaciones a los directivos sobre cómo hacer frente a la estrategia corporativa para mejorar el resultado económico de la empresa.

2. ESTRATEGIA CORPORATIVA

La estrategia corporativa se refiere a la composición y estructura de la cartera de negocios de una empresa (GRANT, 2002). El crecimiento de una empresa desde el negocio principal puede realizarse mediante la entrada a nuevos negocios que mantengan relaciones horizontales, verticales o sin relación alguna con aquél (ANSOFF, 1998). Las relaciones entre todos los negocios en los que está presente una empresa constituye una decisión de gran importancia, puesto que puede dar lugar a sinergias o beneficios conjuntos (RUMELT, 1974 y 1982). Podemos distinguir cuatro tipos de estrategia corporativa en función de la composición y estructura de la cartera de negocio de la empresa: (a) mononegocio, (b) diversificación relacionada, (c) diversificación no relacionada y (d) integración vertical –**figura 1**–.

Figura 1. Los cuatro tipos de estrategia corporativa.



FUENTE: *Elaboración propia.*

Las empresas *mononegocio* son aquellas que no han entrado a nuevos negocios, por lo que se dedican principalmente a un único grupo de actividades. Las empresas *relacionadas* se encuentran en negocios con relaciones horizontales, lo que les permite compartir recursos y transferir conocimientos entre ellos. Las empresas *verticales* se posicionan en distintas fases de una misma línea principal de actividad, explotando relaciones «proveedor-cliente» entre los negocios. Finalmente, las empresas *no relacionadas* no intentan aprovechar relaciones horizontales ni verticales, ya que su cartera de negocios es tan diversa que es imposible beneficiarse de cualquier tipo de sinergia en recursos o conocimientos.

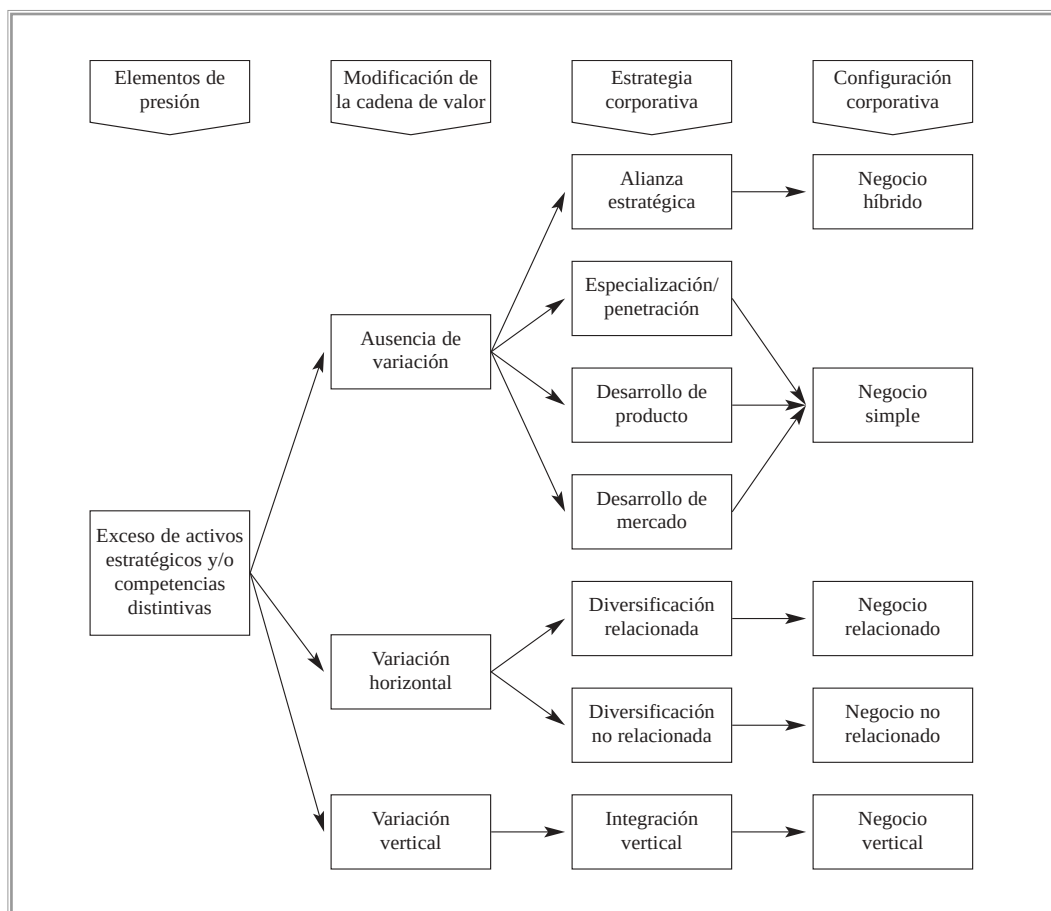
En este trabajo, estudiamos las condiciones que justifican la elección de uno de estos cuatro tipos de estrategia corporativa con la finalidad de mejorar el resultado económico de la empresa. Para ello, nos basamos en los Enfoques de Recursos (BARNEY, 1991) y Capacidades Dinámicas (TEECE, PISANO y SHUEN, 1997) para construir un modelo teórico aplicado a una muestra de 809 empresas industriales en España.

3. ENFOQUE DE RECURSOS DE LA ESTRATEGIA CORPORATIVA

Asumiendo que una determinada empresa es mononegocio desde la perspectiva horizontal y presenta cierto grado de integración desde la perspectiva vertical, han de diferenciarse dos grupos de factores en la explicación de la estrategia corporativa aplicada, que actúan como elementos de presión y restricción, respectivamente.

3.1. Elementos de presión.

Como factores que impulsan el crecimiento empresarial en términos horizontales o verticales se encuentra la posible existencia de activos estratégicos excedentes o competencias distintivas infrautilizadas. Un activo es estratégico y una competencia es distintiva cuando se verifican las condiciones de que sean imperfectamente imitables (LIPPMAN y RUMELT, 1982) e imperfectamente sustituibles (BARNEY, 1986b) por las empresas competidoras, de forma que se configuren como fuente de ventaja competitiva. Los activos estratégicos o las competencias distintivas podrían exceder en un momento determinado de los requeridos para la configuración horizontal y vertical actual de la empresa, por lo que se justificaría el crecimiento en orden a explotar economías de ámbito.

Figura 2. Los elementos de presión en la estrategia corporativa.

FUENTE: Elaboración propia.

Este crecimiento podría desarrollarse a partir de distintas estrategias y configuraciones corporativas –**figura 2**–. La aplicación de activos estratégicos y/o competencias distintivas excedentes podría concretarse en el desarrollo de todas las estrategias corporativas reconocidas en la literatura ¹, dando lugar a cinco tipos distintos de configuración final ². Una vez que existen los elementos de presión suficientes, es necesario introducir los elementos de restricción para que pueda determinarse entre estas alternativas con la finalidad de obtener mejores resultados.

¹ Las categorías de estrategias corporativas han sido tomadas de la propuesta clásica de ANSOFF (1965), añadiendo la opción de alianza estratégica. Esta última comprende las fórmulas contractuales –*nonequity alliances*–, la inversión en propiedad –*equity alliances*– y las empresas conjuntas –*joint ventures*– (DEEDS y HILL, 1999).

² La tipología de configuración corporativa final se corresponde con la formulada por RUMELT (1974) con dos modificaciones. En primer lugar, se ha excluido la opción denominada negocio dominante, porque puede considerarse como una estrategia de tránsito entre los negocios simples y la diversificación relacionada, desde el punto de vista teórico (LECRAW,

3.2. Elementos de restricción.

Tres son los elementos de restricción que se han venido considerando en la determinación final de la estrategia corporativa: especificidad de activos y competencias, nivel excedente de activos y competencias, y estructura del sector primario de actividad.

Una inversión se considera específica a una determinada aplicación productiva cuando su valor en utilidades alternativas es nulo o disminuye considerablemente (WILLIAMSON, 1979). La especificidad provoca un problema de inmovilidad, ya que no es posible la transferencia sin sufrir una apreciable pérdida de valor, pero, en contrapartida, genera resultados por encima de lo normal en su aplicación específica, dado su grado de adaptación a la misma ³. Por tanto, la especificidad presenta dos dimensiones muy relevantes desde la perspectiva del Enfoque de Recursos. Proporciona a la empresa propietaria de los activos estratégicos específicos y de las competencias distintivas específicos resultados superiores a la media –es decir, estos factores productivos son valiosos en términos competitivos– y, además, no pueden ser comprados por una empresa competidora ya que no generarían este mismo valor ⁴ (BARNEY, 1986a y 1986b). De hecho, algunos autores reconocen que, a las condiciones de imperfecta imitabilidad y sustituibilidad, debe añadirse el requisito de imperfecta transferibilidad –derivada de la especificidad–, para que los activos y las competencias sean fuente de ventaja competitiva sostenible a largo plazo ⁵ (BARNEY, 1991; PETERAF, 1993; MARKIDES y WILLIAMSON, 1994).

El acuerdo contractual representa la explotación fuera de la empresa de los activos estratégicos y las competencias distintivas excedentes, mientras que el resto de estrategias implican la utilización interna de éstos. La especificidad, como factor de restricción, permitiría realizar una primera gran selección entre opciones externas e internas. En general, conforme la especificidad es mayor, la movilidad de los activos y las competencias será más sencilla dentro de la propia empresa, com-

1984). En segundo lugar, se ha incorporado la alternativa de negocio híbrido, para recoger el supuesto de que algunos negocios de la empresa estén basados en relaciones intermedias. La importancia de los negocios híbridos es notable en los últimos años (KAUFMANN y LAFONTAINE, 1994).

³ Estos resultados extraordinarios se denominan rentas o cuasi-rentas. El concepto de renta se refiere a los resultados por encima del coste de oportunidad de los recursos aplicados o, en otros términos, la diferencia en los pagos a un recurso productivo en su mejor y segundo mejor uso, mientras la cuasi-renta es la renta surgida de una situación temporal a corto plazo (BUCHANAN, TOLLISON y TULLOCK, 1980; MILGROM y ROBERTS, 1992; PETERAF, 1994).

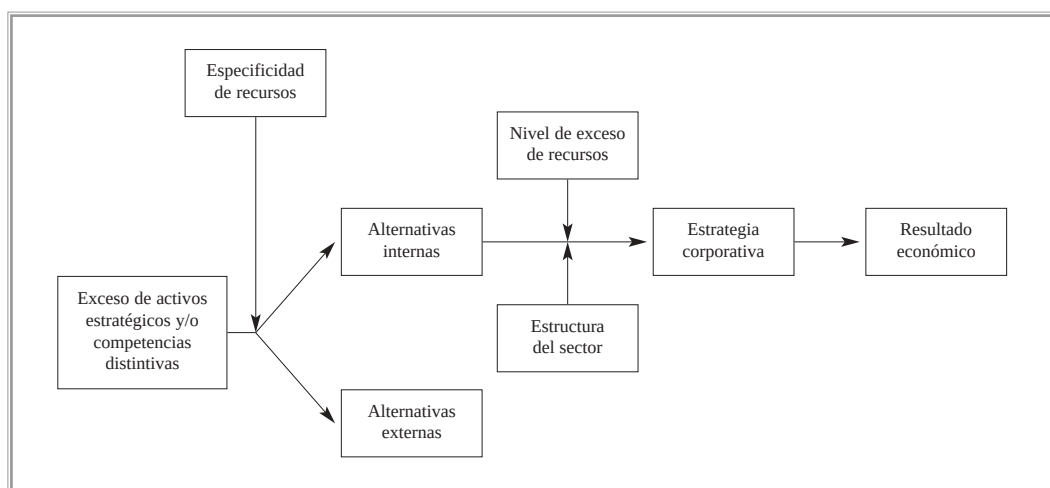
⁴ Tradicionalmente, se ha planteado que cuando se adquiere la empresa en su conjunto no se produce la pérdida de valor de los activos estratégicos y las competencias distintivas con especificidad. No obstante, recientes contribuciones han introducido argumentos de azar moral y selección adversa vinculados al Enfoque de Agencia para cuestionar esta proposición (CHI, 1994).

⁵ De acuerdo con LIPPMAN y RUMELT (1982), una fuente adicional de inmovilidad es la incertidumbre o ambigüedad causal. Consiste en el desconocimiento de los atributos críticos y las relaciones clave en que se basan los activos estratégicos y las competencias distintivas (REED y DEFillippi, 1990). BARNEY (1991) indica que estos recursos podrán ser fuente de ventaja competitiva sostenible siempre y cuando el grado de ambigüedad causal en la empresa sea igual al existente en los competidores que pretenden la imitación. En caso contrario, estas empresas contratarían los servicios de los directivos relevantes para reproducir en sus organizaciones los activos estratégicos y las competencias distintivas.

plicándose su transferencia fuera de ésta debido a los costes de transacción (KLEIN, CRAWFORD y ALCHIAN, 1978; TEECE, 1982). La relación positiva entre especificidad e internalización tiene un amplio soporte empírico (LYONS, 1995).

En la mayor parte de los casos, los activos estratégicos y las competencias distintivas están sometidos a especificidad, por lo que ha de optarse por estrategias internas para su explotación ⁶. Es necesario incorporar dos elementos adicionales de restricción para seleccionar entre todas ellas: (a) nivel excedente de activos y competencias y (b) estructura del sector primario de actividad. En todo caso, la especificidad permite una primera selección entre alternativas internas y externas –**figura 3**–.

Figura 3. Los elementos de restricción en la estrategia corporativa.



FUENTE: *Elaboración propia.*

⁶ Esta afirmación puede considerarse, sin duda, controvertida. Su discusión rigurosa comprendería un trabajo autónomo –puede consultarse BARNEY (1986a) y DIERICKX Y COOL (1989), para dos enfoques enfrentados sobre este punto–. Algunos autores opinan que de los cuatro mecanismos de producción de activos y competencias –adquisición, aprendizaje, acceso y acumulación–, los tres primeros sólo pueden generar ventajas competitivas a corto plazo, puesto que la accesibilidad de los mismos es elevada (EATON y LIPSEY, 1980). Por tanto, el único mecanismo con capacidad potencial de obtener activos estratégicos y competencias distintivas, susceptibles de crear una ventaja competitiva a largo plazo, es el de acumulación interna (MARKIDES y WILLIAMSON, 1994). Cuando son así obtenidos, estos activos y competencias necesariamente deben ser específicos a la empresa, puesto que han sido generados a partir de un proceso de aprendizaje interno, adaptado por completo a la aplicación a la que van a ser destinados. Esta especificidad no imposibilita las opciones externas mediante contratos, pero sí las complica extraordinariamente. Por ejemplo, KAUFMANN y LAFONTAINE (1994) en su análisis de la configuración competitiva de McDONALD'S indican que la alta especificidad de recursos y capacidades no ha permitido el desarrollo de una franquicia convencional, sino que ha sido necesario introducir cierto grado de internalización. En efecto, aproximadamente la mitad de las sucursales de McDONALD'S son de su propiedad, mientras el resto está sometido a franquicia. Esta compleja estructuración le permite, entre otras cosas, compensar los costes de transacción potenciales en forma de problemas de control y supervisión, como los descritos por ALCHIAN y DEMSETZ (1972) y BARZEL (1982). CHI (1994) identifica cuatro tipos de obstáculos y dos categorías de soluciones para transferir activos y competencias entre empresas.

La existencia de recursos estratégicos infrautilizados es lo que impulsa el crecimiento empresarial, mientras que la magnitud de activos y competencias excedentes determina las formas concretas seleccionadas para desarrollarlo. Cuando la empresa dispone de pocos recursos ociosos puede crecer sin modificar su cadena de valor, mediante estrategias de especialización, de desarrollo de producto o de desarrollo de mercado, configurándose finalmente como negocio simple –**figura 2**– (PENROSE, 1959). Otra alternativa con bajos requisitos de recursos excedentes es la integración vertical hacia delante o hacia atrás en actividades conexas, en las que los activos y competencias infrautilizados puedan ser valiosos (ARGYRES, 1996).

Por el contrario, las estrategias de diversificación consumen una mayor cantidad de recursos, por lo que es necesario que el nivel de activos y competencias infrautilizado sea elevado (HILL, HITT y HOSKISSON, 1988). Los requisitos de disponibilidad de recursos financieros se incrementan especialmente en el supuesto de diversificación no relacionada, ya que la empresa modifica horizontalmente su cadena de valor, incorporando nuevos negocios completos ⁷ (JONES y HILL, 1988; BAYSINGER y HOSKISSON, 1989). La diversificación relacionada también supone una variación horizontal de la cadena de valor, mediante la que se accede a nuevos negocios vinculados a los existentes. En este caso, las interrelaciones son más numerosas y se comparten más actividades y activos. Esto provoca que consuman menos recursos financieros y más recursos intangibles que la diversificación no relacionada ⁸ (HILL, 1994). En términos generales, conforme el nivel excedentario de activos estratégicos y competencias distintivas aumenta, es más económico para la empresa adoptar una configuración de negocio simple, vertical, no relacionado y relacionado, respectivamente ⁹.

Finalmente, el atractivo estructural de los sectores en los que la empresa participa o puede entrar es otro factor determinante. Si los negocios actuales y relacionados presentan una configuración estructural negativa en términos de crecimiento, concentración o rivalidad, la empresa crecerá hacia otras

⁷ La diversificación no relacionada sólo se orienta a utilizar los fondos financieros generados en unos negocios para ser aplicados a otros bajo ciertas condiciones de asimetría informativa. No existe otro tipo de interrelaciones, por lo que los nuevos negocios son nuevas cadenas de valor completas. Esta estrategia corporativa sólo aporta valor a la organización si se verifican dos condiciones. En primer lugar, deben existir ventajas informativas en la captación de oportunidades de inversión por parte de la empresa con relación a los inversores individuales. En función del conocimiento privilegiado de algunos negocios que la empresa dispone, invierte los fondos generados en otros negocios para obtener así resultados extraordinarios, a partir de la asimetría informativa que disfruta (MYERS y MAJLUF, 1984; WILLIAMSON, 1985). En segundo lugar, el mercado de capitales debe ser relativamente imperfecto, puesto que, en caso contrario, toda la información relevante queda recogida en los precios, desapareciendo las oportunidades de inversión (JENSEN y RUBACK, 1983; JENSEN, 1986; HUBBARD, 1998). Además de este clásico motivo de eficiencia informativa, la diversificación no relacionada puede aportar valor a la organización mediante la creación y explotación de poder. Para ello, la utilización de poder de mercado o la colusión tácita en varias localizaciones no debe ser advertida por las autoridades de defensa de la competencia, lo cual es también bastante improbable dada la mejora experimentada en los marcos normativos y los recursos disponibles con que cuentan estas instituciones.

⁸ Dado el mayor número de interrelaciones, las cadenas de valor de los nuevos negocios en la diversificación relacionada son muy incompletas, al contrario de lo que sucede en el supuesto de diversificación no relacionada.

⁹ Es importante distinguir entre consumo de recursos según tipo y forma de variación de la cadena de valor, y dimensión eficiente de las distintas estrategias corporativas. La diversificación relacionada y la integración vertical consumen más recursos de *dirección*, pero menos recursos financieros que la diversificación no relacionada, por lo que alcanzan antes el límite eficiente ante la aparición de *deseconomías directivas*.

actividades mediante integración vertical o diversificación no relacionada. Por el contrario, cuando el potencial de beneficios en los negocios de partida es elevado, la rentabilidad derivada de estrategias mononegocio o relacionadas será alta (RUMELT, 1974; STIMPERT y DUHAIME, 1997).

De acuerdo con la discusión efectuada, tres categorías de elementos determinan el tipo de estrategia corporativa adecuada. Conforme la empresa esté adaptada, en términos más precisos, a estas condiciones óptimas, obtendrá mejores resultados –**figura 3**–.

3.3. Implicaciones contingentes.

Partiendo de este Enfoque de Recursos, la elaboración de un modelo contingente que conecte el contexto, la estrategia y el resultado es inmediata (LECRAW, 1984) ¹⁰. Este modelo conceptual integra variables de impulso y de restricción que, conjuntamente, determinan el tipo de estrategia corporativa óptima. Internamente, se asume que la disponibilidad de recursos intangibles excedentarios, tales como el potencial de investigación y desarrollo o la capacidad comercial, son factores que presionan a la empresa hacia la expansión o el crecimiento. Externamente, la estrategia corporativa viene condicionada por el nivel de exceso de recursos y por el atractivo estructural del sector inicial de la empresa en términos de crecimiento, potencial de beneficios, grado de concentración y cuota de mercado relativa –**figura 4**–.

Figura 4. Las implicaciones contingentes del enfoque de recursos para la estrategia corporativa.

PRESIÓN (exceso de recursos intangibles)	Alta	VERTICAL	RELACIONADA
	Baja	NO RELACIONADA	MONONEGOCIO
		Baja	Alta
		RESTRICCIÓN (Atractivo sectorial de los negocios actuales)	

FUENTE: *Elaboración propia.*

¹⁰ Asumimos que la especificidad de recursos es elevada, por lo que las alternativas externas de crecimiento empresarial no son adecuadas –**figura 3**–. Ésta es una situación generalizada (TEECE, 1982; CHI, 1994).

Si el crecimiento es alto, los beneficios sectoriales elevados, la cuota de mercado relativa muy reducida y la concentración muy baja, la empresa podrá mantenerse como mononegocio, siempre que los recursos excedentarios sean bajos –**figura 4**, presión reducida y restricción elevada–.

Si el crecimiento es alto, los beneficios sectoriales apreciables, la cuota de mercado relativa reducida y la concentración baja, la empresa podrá mantenerse en diversificación relacionada, siempre que los recursos excedentarios sean elevados –**figura 4**, presión elevada y restricción reducida–.

Si el crecimiento es bajo, los beneficios medios, siendo la cuota relativa y la concentración elevada, se aplicará una estrategia de diversificación no relacionada hacia otros sectores, siempre que el nivel de infrautilización de recursos sea bajo –**figura 4**, presión reducida y restricción reducida–.

Finalmente, si el atractivo del sector es reducido en beneficios, cuota, concentración y crecimiento, siendo los recursos disponibles altos, será adecuada una estrategia de integración vertical –**figura 4**, presión elevada y restricción reducida–.

4. ESTRATEGIA CORPORATIVA SEGÚN EL ENFOQUE DE CAPACIDADES DINÁMICAS

El modelo normativo anterior, establecido conforme al Enfoque de Recursos de la estrategia corporativa, reúne características valiosas, pero también presenta ciertas deficiencias. Las bases de la propuesta que se introduce en este trabajo se encuentran en estas limitaciones ¹¹. El Enfoque de Recursos convencional ha sido criticado en distintos trabajos por su carácter estático, su clara orientación al contenido, el irrealismo de los supuestos, la naturaleza tautológica de su estructura teórica o la incapacidad para predecir el éxito empresarial y establecer recomendaciones directivas *a priori* (TEECE, PISANO y SHUEN, 1997; SPENDER, 1996; TSOUKAS, 1996; LOASBY, 1998; SCARBROUGH, 1998; THOMAS y POLLOCK, 1999; FOSS, 1999). Frente a estas deficiencias, se ha propuesto recuperar la aproximación de recursos dinámica y centrada en el proceso que NELSON y WINTER (1982) iniciaron (VENTURA, 1996).

¹¹ El investigador familiarizado con el Enfoque de Recursos puede detectar algunas limitaciones al modelo normativo presentado, que no son tratadas a continuación. Nuestro interés es señalar tres deficiencias sobre las que se construirá una perspectiva diferenciada, lo cual no supone plantear que estas limitaciones sean las únicas existentes (FERNÁNDEZ y SUÁREZ, 1996).

TABLA 1. Una comparación entre el enfoque de recursos y el enfoque de capacidades dinámicas.

Bases de comparación	El enfoque convencional de recursos	El enfoque de capacidades dinámicas
Dimensión temporal	Calidad de los recursos –contenido–	Utilización de los recursos –proceso–
Fuente de la estrategia	Interna	Interna y externa
Implicaciones para el resultado	Ajuste entre exceso y consumo de recursos –valor absoluto de un recurso–	Ajuste entre exceso de un recurso y oportunidades de mercado –valor relativo de un recurso–

FUENTE: *Elaboración propia.*

No es el objetivo de este trabajo entrar en estas críticas e interpretaciones, sino establecer las bases sobre las que se puede construir un modelo de estrategia corporativa operativo y realista ¹². Para ello, a continuación se describen tres limitaciones del Enfoque de Recursos convencional que pueden ser superadas aplicando una aproximación evolucionista basada en el Enfoque de Capacidades Dinámicas –**tabla 1**–.

4.1. Utilización dinámica de los recursos.

Un enfoque teórico que pretenda la conexión, en términos positivos, del comportamiento empresarial con el resultado económico requiere una articulación determinista de las relaciones establecidas. Por determinismo se entiende la conexión invariante de un conjunto de sucesos con otro conjunto de sucesos que manifiesta cierta estabilidad temporal (DONALDSON, 1996). La utilización de enfoques positivos y, por tanto, deterministas, en la Dirección Estratégica es generalizada en la actualidad (MAHONEY, 1993).

Una limitación es la inadecuada articulación determinista del modelo convencional de recursos. Las diferencias en el resultado se explican en función del tipo de recursos de las empresas. Si estos recursos son valiosos y, además, reúnen las condiciones de ser no transferibles, no imitables y no sustituibles, las empresas logran resultados económicos extraordinarios (BARNEY, 1991; MAHONEY y PANDIAN, 1992; FERNÁNDEZ, 1993). Este enfoque se centra en la dimensión *qué* de los recursos

¹² Algunas de estas cuestiones se discuten con mayor grado de detalle en los trabajos de FERNÁNDEZ y SUÁREZ (1996) y VENTURA y ORDÓÑEZ (2003).

para explicar las diferencias en el resultado partiendo de una perspectiva estática. No obstante, de acuerdo con la opinión de GRANT (1998), *cómo* se utilizan los recursos también es una cuestión básica en cuanto a la rentabilidad ¹³. Si una empresa utiliza los recursos excedentarios de que dispone y otra no los utiliza o los utiliza deficientemente, se generan diferencias en el resultado, incluso cuando las características de los recursos de la segunda sean mejores que los de la primera ¹⁴. Este argumento está fundamentado en la perspectiva evolucionista de la empresa (NELSON y WINTER, 1982) y la escuela neo-austriaca (JACOBSON, 1988 y 1992; FOSS, 1994; HILL y DEEDS, 1996). En definitiva, a lo largo del tiempo puede ser más importante para el resultado *cómo* se utilizan los recursos que de *qué* recursos se dispone ¹⁵ (TEECE, PISANO y SHUEN, 1997). En un trabajo empírico sobre 122 intentos de transferencia interna de conocimiento en 8 grandes empresas diversificadas desde unas unidades organizativas más productivas a otras, SZULANSKI (1996) detecta cuatro categorías de obstáculos y nueve barreras concretas que explican el fracaso de algunos de estos procesos para trasladar competencias. De acuerdo con estos hallazgos, concluye que la capacidad de una empresa para superar estos problemas, aplicando sobre una base continua los activos estratégicos y las competencias distintas disponibles, puede ser en sí misma fuente de ventaja competitiva (SZULANSKI, 1996; MILES, MILES, PERRONE y EDVINSSON, 1998; O'DELL y GRAYSON, 1998; TEECE, 1998a y 1998b).

El énfasis relativo en las dimensiones *qué* recursos se emplean o *cómo* se utilizan tales recursos constituye una diferencia fundamental entre el Enfoque de Recursos convencional y el Enfoque Evolucionista (FOSS, 1997). Como el propio WERNERFELT reconoce «En mi artículo, "Una Visión de Recursos de la Empresa", *asumí* que los recursos de una empresa eran explotados» (1997, p. xvii, traducción propia, cursivas en el original). La investigación de SZULANSKI (1996) muestra que este supuesto está muy alejado de la realidad; una empresa que en su evolución está atenta a las oportunidades que surgen en el mercado y moviliza sus recursos para captarlas puede superar a otra con recursos de gran calidad no utilizados.

¹³ Para ilustrar este extremo, supóngase una empresa que tiene recursos valiosos no transferibles, no reproducibles y no sustituibles, pero que no los utiliza o que los utiliza deficientemente. A pesar de las positivas características de éstos, no se obtendrían los mejores resultados. TELEFÓNICA puede encontrarse en una situación asimilable a ésta, ante la liberalización del sector de telecomunicaciones en España. A pesar de que disfruta de amplias ventajas de primer movedor vinculadas al acceso de recursos únicos –como las localizaciones de redes y nodos de comunicación–, no transferibles –como el conocimiento vinculado a la gestión y mantenimiento del sistema nacional– y con barreras considerables a la imitación y sustitución, puede estar realizando una utilización inadecuada de los mismos, frente a los inferiores recursos de los competidores.

¹⁴ Esta posibilidad es especialmente relevante en el caso de las competencias o capacidades, si se adopta la terminología desagregada dentro del Enfoque de Recursos (para una discusión de esta cuestión, véase MARKIDES y WILLIAMSON, 1996, págs. 341-342, nota a pie número uno). Las capacidades son conocimientos obtenidos en la dirección de un activo estratégico que pueden ser utilizados para construir otro activo estratégico. Como indican MARKIDES y WILLIAMSON (1994), HONDA utilizó las capacidades obtenidas en su activo estratégico de red de distribución de motocicletas para construir un nuevo activo estratégico en forma de red de distribución de automóviles. Por el contrario, XEROX está encontrando graves dificultades para aprovechar las competencias obtenidas en los activos estratégicos vinculados a la tecnología de fotocopadoras para construir activos estratégicos en el sector de imágenes digitales.

¹⁵ Es importante apuntar que esta afirmación no supone negar que las características de los recursos estratégicos en sentido estático, como la transferibilidad, reproducibilidad o sustituibilidad, sean relevantes en la determinación del resultado empresarial, sino que también es necesario tener en cuenta su utilización en sentido dinámico.

4.2. Oportunidades externas.

La generalización del Enfoque de Recursos en su formulación convencional ha sido interpretada como el cambio desde un modelo externo de la Dirección Estratégica, donde la estructura de la competencia y la posición relativa de la empresa determinan la obtención de rentas, a otro interno donde la estructura de los recursos de que dispone la empresa es la fuente de tales resultados extraordinarios (SCHENDEL, 1996). En términos sintéticos, los factores estratégicos *internos* han pasado a ser considerados más importantes que los factores estratégicos *externos* en la obtención y, en su caso, el mantenimiento de una ventaja competitiva (SETH y THOMAS, 1994). De hecho, los trabajos empíricos de descomposición de la varianza del resultado, en los que se atribuye una importancia dominante a los elementos de empresa frente a los del sector, son considerados como la sólida evidencia que soporta este argumento (SCHMALENSSEE, 1985; CUBBIN y GEROSKI, 1987; JACOBSON, 1988; WERNERFELT y MONTGOMERY, 1988; HANSEN y WERNERFELT, 1989; MONTGOMERY y WERNERFELT, 1991; RUMELT, 1991; POWELL, 1996). Las diferencias de resultado –tanto intrasectoriales como intersectoriales– dependen del contenido de los recursos de las empresas y de sus características, aspectos que se refieren únicamente al ámbito interno de la organización. Los objetivos de las empresas deben ser el desarrollo de sus recursos internos (GRANT, 1991) y el diseño de mecanismos de protección contra la imitación de éstos por parte de la competencia (TEECE, 1986). La aceptación de estas proposiciones en el ámbito investigador y en la práctica empresarial ha sido mayoritaria ¹⁶ (SCARBROUGH, 1998) y ha conducido en algunos casos a situaciones no deseadas ¹⁷ (LIEBESKIND, 1996).

Este énfasis en los aspectos internos de la organización ha tenido consecuencias positivas para la investigación en la Dirección Estratégica, pero es posible que haya incurrido en ciertos excesos (McGRAHAN y PORTER, 1997; McGRAHAN, 1999). En este sentido conviene señalar que el modelo anterior supuestamente inadecuado –derivado de la Organización Industrial, v. *gr.* CAVES (1980), PORTER (1980 y 1985), OSTER (1994)– nunca planteó la desconsideración de los elementos internos, sino que, en términos explícitos, se define el proceso de formulación estratégica como aquél orientado a ajustar los recursos de la empresa a las características estructurales del sector (PORTER, 1991). Los recientes hallazgos de BRUSH y BROMILEY (1997), que detectan serios problemas metodológicos en los estudios de descomposición de la varianza antes citados, o los de PORTER y McGRAHAN (1997) y McGRAHAN (1999), que incrementan notablemente el efecto del sector cuando se tienen en cuenta las interacciones internas-externas sobre el resultado empresarial, evidencian el excesivo énfasis interno y la necesidad de recuperar una óptica de ajuste entre oportunidades externas y recursos internos (HENDERSON y MITCHELL, 1997).

¹⁶ SCARBROUGH (1998) afirma que una de las razones que explica el éxito del Enfoque de Recursos entre los directivos es la ilusión de control que les proporciona. Se supone que el directivo puede actuar más eficazmente sobre los aspectos internos de la organización que influir sobre la estructura de la competencia o modificar la posición relativa de la empresa en el entorno.

¹⁷ LIEBESKIND (1996) describe en detalle tres mecanismos que las empresas pueden utilizar para proteger su conocimiento de la imitación. La principal conclusión es que el éxito de tales mecanismos puede ser variable y que, al contrario, pueden perjudicar gravemente la capacidad de la empresa para crear nuevo conocimiento e innovar. Como caso extremo de la aplicación de estos planteamientos defensivos pone el ejemplo de PROCTER&GAMBLE. Esta empresa no permite a sus empleados dar discursos públicos, les prohíbe pertenecer a asociaciones dentro del sector e, incluso, les conmina a no desvelar la empresa para la que trabajan en sus viajes.

Frente a este énfasis interno, la Escuela Neo-Austriaca (JACOBSON, 1992; FOSS, 1994; HILL y DEEDS, 1996) y el Enfoque Evolucionista (NELSON y WINTER, 1982) coinciden en la importancia que proporcionan a dos supuestos: (a) la presencia de oportunidades continuas en los mercados como consecuencia de los imperfectos procesos de ajuste económico y (b) el papel de las empresas en la reducción de tales imperfecciones mediante el rápido aprovechamiento de las oportunidades (BARNETT y BURGELMAN, 1996). Por tanto, una aproximación dinámica al Enfoque de Recursos debe recuperar una visión de ajuste interno-externo en la formulación estratégica (TEECE, PISANO y SHUEN, 1997; TEECE, 1998a; WITT, 1998).

4.3. Valor relativo de los recursos.

El tratamiento que realiza el modelo convencional de la utilización de recursos se fundamenta en su nivel de exceso. Si se generan recursos excedentarios por cualquiera de los mecanismos que describen DIERICKX y COOL (1989) y MARKIDES y WILLIAMSON (1994), con las propiedades de utilización extensiva a bajo coste –características de bien público– e indivisible –no separable en su uso–, la forma concreta de explotarlos depende del nivel de consumo de recursos de las distintas alternativas existentes, tal y como establecen JONES y HILL (1988) y HILL (1994). Por tanto, se plantea que las empresas ajustan el nivel de exceso con el nivel de consumo, supuesto que permite seleccionar el tipo de estrategia corporativa más adecuado. Cuanto más perfecto sea el ajuste entre el exceso y el consumo, el valor resultante del recurso en cuestión será mayor en términos de economías de ámbito. No obstante, este tratamiento es incompleto.

CHATTERJEE (1990) presentó y contrastó una visión alternativa de cómo la utilización de un recurso afecta a su valor, que no ha recibido la atención que el interés de la aportación demanda. Para este autor, el valor de un recurso depende de su valor intrínseco para realizar una actividad y de los costes organizativos para movilizarlo.

Formalmente ¹⁸,

$$V(R_{ij}) = f [VI(R_{ij}); CO(R_{ij})] \quad [1]$$

donde,

i: tipo de recurso (1, 2, ..., n)

j: tipo de aplicación (1, 2, ..., m)

$V(R_{ij})$: valor del recurso i-ésimo en la aplicación j-ésima

$VI(R_{ij})$: valor intrínseco del recurso i-ésimo en la aplicación j-ésima

$CO(R_{ij})$: costes de organización del recurso i-ésimo en la aplicación j-ésima

¹⁸ Tanto la notación como la formulación han sido adaptadas de CHATTERJEE (1990).

El valor intrínseco se refiere al valor potencial que un recurso puede generar en la realización de una actividad determinada. El coste de organización alude a los mecanismos organizativos de soporte necesarios para utilizar un recurso en una aplicación dada. CHATTERJEE (1990) se centra en un componente de estos costes de organización que denomina costes de adaptación, referidos a las inversiones y gastos en los que la empresa debe incurrir para trasladar recursos de una aplicación a otra. Conforme un recurso se aleja de su utilización original, el valor intrínseco es menor y los costes de adaptación superiores, por lo que el valor final que es capaz de generar disminuye. Estos argumentos son especialmente valiosos para complementar el Enfoque de Recursos convencional, que sostiene que el valor de los recursos permanece constante para las distintas estrategias corporativas, difiriendo éstas sólo en el nivel de consumo de recursos.

Para captar las diferencias entre ambos planteamientos considérese el siguiente caso. Una empresa mononegocio es capaz de generar una gran cantidad de recursos excedentarios con propiedades de extensión de utilización indivisible y a bajo coste, como, por ejemplo, su capacidad en investigación y desarrollo tecnológico o su reputación comercial. De acuerdo con el Enfoque de Recursos, debería adoptar una fórmula de crecimiento de alto consumo de recursos, como la diversificación relacionada, para obtener los mejores resultados. Por el contrario, atendiendo a la propuesta de CHATTERJEE (1990), si logra aplicar estos recursos infrautilizados en el propio negocio en el que ya participa obtendrá mejores resultados que si los aplica a negocios relacionados, porque en el primer caso los recursos tendrán un mayor valor intrínseco y menores –o nulos– costes de adaptación que en el segundo caso.

5. ESTRATEGIA CORPORATIVA Y RESULTADO ECONÓMICO

Las tres limitaciones apuntadas al Enfoque de Recursos sirven para plantear una aproximación más adecuada a la conexión entre la estrategia corporativa y el resultado económico, de acuerdo con un Enfoque de Capacidades Dinámicas. La premisa básica es que si las empresas no aplican los recursos excedentarios que generan o si los aplican ineficientemente, los resultados que obtienen se sitúan por debajo de las empresas que los utilizan eficientemente ¹⁹. La aplicación de recursos depende de los procesos de formulación estratégica en los niveles corporativo, de negocio y funcional, así como de los sistemas de implantación y control establecidos. No obstante, en este trabajo se asume que la principal variable mediante la que la empresa fija sus patrones de utilización de recursos excedentarios viene dada por la estrategia corporativa desarrollada ²⁰.

¹⁹ Planteando que si una empresa no aprovecha en absoluto o no explota totalmente los recursos excedentarios que genera, su nivel de resultados se deteriora, se recoge el argumento convencional introducido por JONES y HILL (1988) y HILL (1994) de que debe existir ajuste entre exceso y consumo.

²⁰ Este supuesto es equivalente a plantear cualquiera de las tres premisas siguientes en orden decreciente de restricción: (a) las estrategias de negocio y funcionales, y los sistemas de implantación y control estratégico, permanecen constantes en la muestra, (b) la utilización de recursos mediante estrategias corporativas es más importante que el resto de ámbitos de decisión, y (c) los efectos de la estrategia de negocio y funcional, y de los sistemas de implantación y control estratégicos sobre la utilización de recursos, se distribuyen aleatoriamente entre los distintos tipos de estrategias corporativas, por lo que su desconsideración no introduce sesgos sistemáticos.

5.1. Modelo teórico.

Modificando el esquema propuesto por CHATTERJEE (1990), el valor resultante de la aplicación de un conjunto de recursos excedentarios depende de tres factores interrelacionados:

- a) Valor intrínseco de los recursos en una aplicación, de forma que cuanto más lejana es la aplicación al uso original genera menor valor, debido a que es necesario transformar su especificidad.
- b) Costes de adaptación de los recursos a una nueva aplicación, de forma que conforme más lejana es la aplicación respecto al uso original, éstos se incrementan, dado que los procesos de transformación de especificidad son costosos.
- c) Valor objetivo de una aplicación, referido al *stock* de valor económico que existe en la realización de una actividad competitiva, de forma que cuanto menor necesidad o mayor rivalidad existe en su realización, el resultado de la aplicación de recursos es menor –por ejemplo, el ciclo de vida del producto o la estructura de un sector condicionan esta dimensión–. Formalmente ²¹,

$$V_t(R_{ij}) = f [VI(R_{ij}); CA(R_{ij}); VO_j; R_{i0}] \quad [2]$$

donde,

- t: tiempo ($t_0, t_1, \dots, t_t$)
 i: tipo de recurso (1, 2, ..., n)
 j: tipo de aplicación (1, 2, ..., m)
 V (R_{ij}): valor del recurso i-ésimo en la aplicación j-ésima
 VO_j: valor objetivo de la aplicación j-ésima
 VI (R_{ij}): valor intrínseco del recurso i-ésimo en la aplicación j-ésima
 CA (R_{ij}): coste de adaptación del recurso i-ésimo en la aplicación j-ésima
 R_{i0}: parte del recurso i-ésimo no utilizado en ninguna aplicación

De acuerdo con esta formulación, se plantea que la empresa es, en un punto temporal dado, un conjunto de recursos sometidos a algunas aplicaciones con unos costes de organización dados. La interacción de estos tres elementos determina el resultado que la empresa obtiene *vis-à-vis* respecto a sus competidores. Por tanto, el éxito de la empresa depende de que: (a) seleccione aplicaciones j-ésimas en las que participar con gran valor objetivo, (b) cubra las aplicaciones j-ésimas con recursos i-ésimos altamente específicos, esto es, de elevado valor intrínseco, (c) mantenga en un

²¹ Se modifica la expresión [1] cambiando lo siguiente en la expresión [2]: (a) incorporación del concepto de oportunidad o valor objetivo de una aplicación, (b) sustitución del término coste de organización por el de coste de adaptación, y (c) delimitación temporal del valor de un recurso.

nivel moderado los costes necesarios para transformar recursos genéricos en recursos específicos, o para transformar recursos específicos a una aplicación en recursos específicos a otra aplicación, englobados bajo el término de costes de adaptación, y (d) no tenga recursos infrautilizados ²². Formalmente ²³,

$$P_{t_0} = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m V_{t_0}(R_{ij}) = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m f [VI(R_{ij}); CA(R_{ij}); VO_j; R_{i0}] \quad [3]$$

donde,

P_{t_0} : rendimiento de la empresa en el momento t_0

El valor de esta Teoría de la Empresa de cuatro dimensiones, en cuanto a la determinación del resultado en su aplicación a la estrategia corporativa interna, viene dado por su interpretación dinámica. Si la empresa genera recursos excedentarios por los mecanismos recogidos por DIERICKX y COOL (1989) y MARKIDES y WILLIAMSON (1994) en un intervalo temporal $[t_0, t_1]$, la comparación de P_{t_0} y P_{t_1} medirá la variación en el rendimiento, lo cual vendrá dado por (a) la aplicación j-ésima a la que los dedique, (b) la capacidad de la dirección de la empresa para dotar a los nuevos recursos i-ésimos de especificidad en el uso j-ésimo, (c) los costes de adaptación necesarios para realizar tal transformación, y (d) la variación de los recursos infrautilizados. Formalmente,

$$\frac{\partial P_t}{\partial t} = \frac{\partial}{\partial t} \left[\sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m f [VI(R_{ij}); CA(R_{ij}); VO_j; R_{i0}] \right] \quad [4]$$

de lo que se deduce que:

$$\text{Si } \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \left[\frac{\partial VI(R_{ij})}{\partial t} + \frac{\partial VO_j}{\partial t} \right] > \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \left[\frac{\partial CA(R_{ij})}{\partial t} \right] + \sum_{i=1}^n \left[\frac{\partial R_{i0}}{\partial t} \right], \text{ entonces, } \frac{\partial P_t}{\partial t} > 0$$

²² La tesis de que la función de un directivo es la de transformar activos genéricos en activos específicos para generar rentas y cuasi-rentas deriva de la aproximación contractual de la empresa en su consideración de los resultados. Este argumento se encuentra difuso en el trabajo de JENSEN (1986) y ha sido formalizado por AMIT y SCHOEMAKER (1993) y DYER (1996 y 1997). El concepto de inversión específica se debe a los desarrollos en economía de costes de transacción realizados por WILLIAMSON (1975) y KLEIN, CRAWFORD y ALCHIAN (1978).

²³ Nótese que se hace referencia a rendimiento y no a resultado. De hecho, cuando se utiliza el término resultado se refiere a su dimensión relativa y comparativa, esto es, rendimiento. En caso contrario, la simple incorporación de aplicaciones j-ésimas y de recursos i-ésimos podría aumentar el resultado en sentido absoluto, extremo que no es relevante para el análisis que se plantea en este trabajo.

$$\text{Si } \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \left[\frac{\partial VI(R_{ij})}{\partial t} + \frac{\partial VO_j}{\partial t} \right] < \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \left[\frac{\partial CA(R_{ij})}{\partial t} \right] + \\ + \sum_{i=1}^n \left[\frac{\partial R_{i0}}{\partial t} \right], \text{ entonces, } \frac{\partial P_t}{\partial t} < 0$$

En definitiva, la expresión [4] recoge que si la variación combinada de valor objetivo y valor intrínseco positiva es mayor que la variación de los costes de adaptación y de los recursos improductivos en el tiempo, el rendimiento de la empresa mejorará. En caso contrario, empeorará. En definitiva, la empresa puede aumentar el rendimiento que obtiene modificando cuatro fuentes de variación interrelacionadas: (a) aumentando el valor objetivo de las aplicaciones en las que compite, (b) aumentando el valor intrínseco de sus recursos, esto es, dotando de especificidad a sus recursos para una aplicación dada, (c) minimizando los costes de adaptación derivados de los procesos de transformación de especificidad, y (d) minimizando los recursos improductivos que mantiene.

La cuestión crítica es: ¿cómo afecta la adopción de un determinado tipo de estrategia corporativa a los patrones de utilización de recursos y a las cuatro fuentes descritas, de acuerdo con el marco propuesto para la determinación del resultado? La respuesta a esta cuestión para cuatro tipos de estrategia corporativa es la base para la construcción de las hipótesis contrastadas en este trabajo.

5.2. Hipótesis

El modelo teórico elaborado plantea que la rentabilidad de una empresa aumenta conforme dispone de recursos más valiosos –por ejemplo, canales de distribución o imagen de marca– desde los que se sitúa en negocios de alto valor objetivo –por ejemplo, sectores rentables–, en los que aplica sus recursos excedentarios –por ejemplo, habilidades de marketing o saber hacer tecnológico– incurriendo en bajos costes de adaptación –por ejemplo, cambio del personal de marketing, modificación de instalaciones de investigación y desarrollo–. Es previsible que estas cuatro fuentes de rentabilidad entren en contradicción en muchos casos, por lo que las empresas intentan seleccionar la mejor combinación posible en cada momento con la finalidad de mejorar su resultado económico. Estas combinaciones difieren de forma sistemática en función de la estrategia corporativa adoptada por la empresa –**tabla 2**–.

TABLA 2. Fuentes de rentabilidad por estrategias corporativas.

Estrategia corporativa	Nivel de exceso de recursos	Valor objetivo de negocios actuales	Valor intrínseco o capacidad de participación	Costes de adaptación
	$\sum_{i=1}^n \frac{\partial R_{i0}}{\partial t}$	$\sum_{j=1}^m \frac{\partial VO_j}{\partial t}$	$\sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \frac{\partial VI(R_{ij})}{\partial t}$	$\sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m \frac{\partial CA(R_{ij})}{\partial t}$
Mononegocio	Bajo	Muy alto	Muy alto	Bajos
Relacionada	Muy alto	Medio	Alto	Medios
No relacionada	Bajo	Bajo	Bajo	Muy altos
Vertical	Medio	Medio	Medio	Altos

FUENTE: Elaboración propia.

En primer lugar, la estrategia corporativa mononegocio permite explotar recursos excedentarios medios mediante estrategias de especialización, desarrollo de producto y desarrollo de mercado –**figura 2**–. El valor intrínseco de los recursos en estas aplicaciones es muy alto, mientras que los costes de adaptación son muy reducidos, dada la proximidad de usos. La principal limitación viene determinada por el valor objetivo de los negocios actuales. Si la estructura sectorial de éstos no es favorable o si la empresa ha agotado ya su capacidad para participar en los mismos, puede estar justificada una estrategia de explotación de recursos excedentarios que desplace significativamente el ámbito de aplicación, entrando en otros sectores con mayor valor objetivo ²⁴. Por tanto, se propone la siguiente hipótesis:

H₁: Las empresas mononegocio obtienen buenos resultados cuando logran aplicar excesos medios de recursos en los sectores actuales mediante su estrategia corporativa, siempre que éstos sean estructuralmente atractivos y aquéllas no hayan consumido su capacidad de participación.

²⁴ Téngase en cuenta que las tres variables de decisión están interrelacionadas. Entrar en un sector de actividad diferente puede servir para superar una estructura sectorial deficiente aumentando el valor objetivo, pero también disminuye el valor intrínseco y aumenta los costes de adaptación de recursos. Formalmente, es necesario realizar una comparación marginal para tomar la decisión adecuada. Este hecho justifica la necesidad de efectuar una aproximación contingente de tipo configuracional, ya que no es posible valorar por separado las distintas dimensiones.

La interpretación en sentido contrario de la primera hipótesis es inmediata. Una empresa mononegocio que no aplica totalmente sus recursos excedentarios, que los aplica a sectores con bajo valor objetivo o donde ha agotado su potencial de crecimiento, obtiene resultados por debajo de la media.

En segundo lugar, la estrategia corporativa relacionada supone una variación horizontal de la cadena de valor, mediante estrategias de diversificación hacia negocios conectados con los de origen –**figura 2**–. El valor intrínseco de los recursos excedentes disminuye y los costes de adaptación aumentan en mayor proporción que en la estrategia mononegocio, dada la mayor distancia a los usos originales. En contrapartida, permite dirigirse a productos dentro de los sectores actuales y relacionados con mayor valor objetivo, por lo que resulta una estrategia adecuada cuando el sector original presenta un atractivo estructural por debajo de la media en un nivel moderado, o cuando la empresa ha agotado su capacidad para crecer en éste. Se propone la siguiente hipótesis:

H₂: Las empresas relacionadas obtienen buenos resultados cuando logran aplicar excesos elevados de recursos en los sectores próximos a los actuales mediante su estrategia corporativa, siempre que éstos presenten un atractivo estructural medio y se haya consumido parte de su capacidad de participación.

Una empresa con diversificación relacionada que no aplique todos los recursos excedentes generados, o que los aplique a negocios cercanos cuando el valor objetivo de los actuales es elevado y/o no ha agotado su potencial de crecimiento en los mismos, obtiene malos resultados.

En tercer lugar, la estrategia corporativa no relacionada supone una profunda variación horizontal de la cadena de valor para acceder a ámbitos de actividad desconectados de los sectores actuales. Los posibles recursos excedentarios sufren una intensa pérdida de valor intrínseco y los costes de adaptación son elevados, dadas las complejas actividades de alteración de especificidad en los recursos que es necesario efectuar ²⁵. No obstante, puede ser adecuada para «escapar» de sectores actuales poco atractivos y donde el nivel de participación de la empresa es ya elevado, de acuerdo con la terminología de RUMELT (1974), McDUGALL y ROUND (1984) y STIMPERT y DUHAIME (1997). Por tanto, se propone la siguiente hipótesis:

²⁵ El bajo valor intrínseco y los altos costes de adaptación pueden provocar rendimientos negativos como consecuencia de la aplicación de esta estrategia corporativa, de acuerdo con la expresión [4]. Una posible objeción a este tratamiento de la diversificación no relacionada sería cuestionar que este tipo de empresas se esfuercen, de hecho, en transformar recursos específicos generados en una aplicación a recursos específicos para otra nueva aplicación. De acuerdo con esta crítica, sólo las empresas con diversificación relacionada se ocupan de estos procesos, mientras que los conglomerados pretenden sólo explotar algunas sinergias financieras (HILL y HOSKISSON, 1987; INGHAM, KRAN y LOVESTAM, 1992). No obstante, debe advertirse que en este trabajo nos ocupamos de la diversificación de producto dentro de una empresa, por lo que los procesos de transformación de usos de recursos pueden ser más empleados que en la diversificación conglomeral por unidades de negocio o por empresas.

H₃: Las empresas no relacionadas obtienen buenos resultados cuando logran aplicar excesos muy bajos de recursos en sectores lejanos a los actuales mediante su estrategia corporativa, siempre que éstos presenten un atractivo estructural muy reducido y se haya consumido su capacidad de participación.

Por tanto, una empresa con diversificación no relacionada que no consigue aplicar su exceso de recursos, o lo aplica en sectores lejanos cuando los actuales tienen un alto valor objetivo en el que aún podría aumentar su participación, obtiene malos resultados ²⁶.

En cuarto lugar, la estrategia corporativa vertical implica una variación de la cadena de valor de consumo medio de recursos. En este caso, el valor intrínseco de los recursos excedentarios disminuye y los costes de adaptación aumentan en mayor proporción que en el negocio simple, dado que los usos son algo más lejanos. El compromiso con el sector actual de actividad no es menor que en la estrategia mononegocio, por lo que la configuración estructural de éstos no debe ser deficiente. No obstante, con una buena estructura sectorial, la empresa puede haber agotado su capacidad de participación, por lo que toma decisiones de integración vertical. Este tipo de estrategia presenta una problemática especial que no es recogida en el marco general propuesto (CHATTERJEE, 1991). No obstante, puede ser introducida en estos términos, de acuerdo con la siguiente hipótesis:

H₄: Las empresas verticales obtienen buenos resultados cuando logran aplicar excesos medios de recursos generados en sectores cercanos y verticales a los actuales mediante su estrategia corporativa, siempre que éstos presenten un atractivo estructural alto y aquélla haya consumido su capacidad de participación.

Por tanto, la diferencia que presentan las estrategias mononegocio y vertical en el marco propuesto se centra en la capacidad de participación en el valor objetivo de los negocios actuales que, en el primer caso debe ser aún alta, mientras que en el segundo debe ser reducida.

Las diferencias entre esta aproximación basada en el Enfoque de Capacidades Dinámicas y el modelo preliminar derivado del Enfoque de Recursos son notables. Las dos primeras fuentes de variación de la rentabilidad –nivel de exceso de recursos y valor objetivo de negocios actuales– reconocidas

²⁶ Existe una interpretación alternativa para explicar por qué una empresa con diversificación no relacionada obtendría malos resultados. Es importante tener en cuenta que el marco conceptual planteado para estudiar las diferencias en el rendimiento de las empresas, en función de sus procesos de utilización de recursos mediante estrategias corporativas, sólo tiene en cuenta motivos económico-competitivos. En otros términos, se supone que los costes de agencia y los sesgos cognoscitivos son nulos, por lo que los directivos toman decisiones de maximización del valor empresarial (FIRTH, 1980; WALTER y BARNEY, 1990; FOX y HAMILTON, 1994) y no se equivocan (STAHL y ZIMMERER, 1984; PRAHALAD y BETTIS, 1986; GRANT, 1988; GINSBERG, 1990). Estos supuestos implican, a su vez, que la elección del tipo de estrategia corporativa se realiza sólo teniendo en cuenta el exceso de recursos extensibles en uso a bajo coste e indivisibles. Si, por el contrario, se realiza en función de la aplicación de otro tipo de recursos, como el flujo de caja, no se generará valor para la empresa (RUSSO, 1991).

por el Enfoque de Recursos, son introducidas también en la propuesta presentada. Además, se incorporan las fuentes de variación de rentabilidad vinculadas a la utilización de recursos –valor intrínseco o capacidad de participación y costes de adaptación–, completando una visión holística de la estrategia corporativa que tiene en cuenta las contribuciones más recientes del Enfoque de Capacidades Dinámicas.

La tesis central que permea estas hipótesis es que existe un contexto específico en el que cada una de las estrategias corporativas contempladas tiene justificación y, por tanto, puede dar lugar a un elevado nivel de resultado económico. Para contrastarla, hemos realizado una investigación que analiza el contexto asociado a cada estrategia corporativa y el impacto que tiene el ajuste estrategia-contexto sobre el resultado económico de una muestra de empresas. En la siguiente sección, se describe el diseño metodológico previsto para esta investigación.

6. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

La contrastación empírica del modelo contingente propuesto, basado en estas cuatro hipótesis, se realiza conforme a la metodología que se describe a continuación. Las demandas metodológicas para medir adecuadamente las dimensiones propuestas son muy exigentes. Se requiere información sectorial y empresarial de carácter microanalítico para valorar las hipótesis planteadas. En este trabajo se ha empleado una fuente de información existente que, por tanto, no tiene un diseño *ad-hoc* a esta investigación, pero permite realizar un análisis adecuado ²⁷.

6.1. Fuente de información.

La Encuesta sobre Estrategias Empresariales es una base de datos elaborada por el programa de investigaciones económicas de la Fundación Empresa Pública, vinculada al Ministerio de Ciencia y Tecnología. Se realiza desde 1990 y comprende información acerca de la estructura, el comportamiento y el resultado de 2.000 a 2.500 empresas industriales instaladas en España. Su creación responde a un criterio estrictamente investigador, como base de información significativa y actualizada para estudios que mejoren el conocimiento de la realidad económica industrial española ²⁸. Además,

²⁷ Siguiendo los argumentos introducidos por WHETTEN (1989) el contraste empírico que se presenta debe ser valorado en virtud de su parquedad, más que por su carácter completo. Sayan CHATTERJEE ha indicado que la capacidad del investigador para contrastar hipótesis de orden analítico mediante fuentes de información agregadas es un ejercicio heurístico valioso (CHATTERJEE, 1991). El actual editor de *Group and Organization Management*, señala que «[...] continuamos buscando interesantes y novedosos artículos que sean o no sean tan "limpios" como otras revistas requieren. Con esto, quiero decir que examinamos los artículos desde una perspectiva global y no rechazando una pieza si un alpha es demasiado bajo o algunos ítems no resultan claros en el análisis factorial. Creo que esta miopía metodológica coloca a la investigación en Dirección de Empresas en una situación muy rigurosa, pero en absoluto interesante, que puede ser perjudicial para este ámbito de estudio» (EARLEY, 1999, pág. 3, traducción propia).

²⁸ En su diseño se ha reproducido parcialmente la base de datos americana PIMS –*Profit Impact of Market Strategies*– del Instituto de Dirección de Marketing, ampliamente utilizada en la investigación de la estrategia corporativa y, sobre todo, de la estrategia de negocio (BUZZELL y GALE, 1987; JACOBSON, 1990).

también está abierta a la utilización de investigadores externos en forma de (a) colaboraciones con miembros del equipo permanente de la Fundación Empresa Pública, o (b) proyectos independientes previa solicitud de la base de datos.

La unidad de análisis es (a) la empresa *residente* en cuanto a su (b) *actividad residente y no residente*. Por tanto, no es posible referirse a la empresa española en los estudios realizados con la Encuesta sobre Estrategias Empresariales en sentido estricto, sino a las empresas que operan en España. Esta delimitación de la unidad de análisis es más adecuada para fines investigadores, ya que permite analizar el comportamiento y el resultado empresarial en cuatro niveles: (a) empresas españolas en España, (b) empresas españolas fuera de España, (c) empresas extranjeras en España, y (d) empresas extranjeras instaladas en España en las relaciones con sus matrices en otros países ²⁹.

El ámbito de la Encuesta sobre Estrategias Empresariales se centra en las actividades industriales en sentido estricto. Se recogen todas las actividades manufactureras, representadas por los grupos 22, 24 y 25 y las divisiones 3 y 4 de la CNAE-74, por las que se excluyen las denominadas actividades industriales extractivas. La representatividad muestral está garantizada tanto por intervalos de dimensión como por sectores industriales ³⁰. Respecto a la dimensión, cabe destacar la existencia de tres tramos: (a) menos de 10 trabajadores, (b) hasta 200 trabajadores, y (c) más de 200 trabajadores. El primer intervalo se excluye del análisis, por lo que esta característica debe ser tenida en cuenta en el análisis de los aspectos vinculados a las pequeñas empresas. Para el segundo intervalo se sigue un procedimiento de muestreo estratificado, orientado a lograr la representatividad sectorial. Finalmente, en el tercer intervalo el muestreo es exhaustivo, por lo que, de hecho, constituye casi un censo. Las causas de este esfuerzo informativo para las grandes empresas se centran en la importancia de captar aspectos relativos a la estructura de los mercados, de acuerdo con una aproximación de Organización Industrial ³¹.

Desde la perspectiva metodológica, dos características deben ser destacadas. En primer lugar, es estadísticamente significativa de la población de empresas industriales instalada en España para los ejercicios considerados, por lo que además de posibilitar inferencias confiables, permite el cálculo de variables relativas a la estructura de cada uno de los 18 sectores manufactureros en que puede ser agrupada, tales como la concentración o el crecimiento (FARIÑAS y JAUMANDREU, 1995; FARIÑAS *et al.*, 1996b). En segundo lugar, es una encuesta de panel, por lo que se dispone de distintas obser-

²⁹ Las empresas industriales de capital español pueden analizarse en su doble dimensión nacional e internacional debido a que se solicita información sobre las actividades desarrolladas, en general, y las actividades exteriores, en particular. Por tanto, cuando la empresa española tiene su matriz en España, como suele ser habitual, se registran todas sus actividades económicas interiores y exteriores. Por otro lado, cuando la empresa extranjera es sólo una filial o sucursal de la matriz que se encontrará en otro país, la actividad exterior refleja parcialmente la relación entre la filial en España y la matriz en el extranjero.

³⁰ La representatividad no se mantiene por Comunidades Autónomas. De hecho, se ha establecido recientemente un acuerdo de colaboración con la Comunidad Autónoma de Madrid para la ampliación de la muestra en esta región, dado que esta Administración está interesada en su explotación local. En el futuro, las ampliaciones muestrales por colaboración, tanto geográficas como sectoriales pueden difundirse, dada la peculiaridad y valor de la información contenida en la Encuesta sobre Estrategias Empresariales.

³¹ Muchas de las dimensiones que definen la estructura de un mercado pueden calcularse teniendo en cuenta sólo la distribución estadística superior de la variable observada, esto es, acumulada por las grandes empresas.

vaciones longitudinales para las mismas unidades muestrales, lo cual permite un tratamiento adecuado del aspecto temporal mediante el control de algunas variables de interés en distintos períodos ³² (RAMANUJAM y VARADARAJAN, 1989).

La Encuesta sobre Estrategias Empresariales presenta limitaciones en el cálculo de indicadores de resultado económico, pero ofrece amplias posibilidades investigadoras en la operacionalización de la estrategia corporativa, los recursos internos y la posición competitiva. Esta base de datos contiene información desagregada para cada empresa de los productos elaborados y mercados servidos, con la indicación del correspondiente código CNAE-74, una descripción literaria de la actividad y el porcentaje de ventas que representa sobre el total de su cartera global de negocios, por lo que permite un tratamiento adecuado de la empresa multinegocio. Ha sido utilizada en trabajos de investigación anteriores con esta finalidad, como los de RODRÍGUEZ (1993), y MERINO y RODRÍGUEZ (1994 y 1997). Los negocios pueden definirse en términos de productos y mercados. En el primer caso, se solicita a la empresa que proporcione la información señalada para los 10 principales productos de la empresa hasta alcanzar, al menos, un 50 por 100 de las ventas totales. En el segundo caso, se requiere la misma información para los 5 principales mercados hasta alcanzar, al menos, un 50 por 100 de las ventas totales. Por tanto, permite un tratamiento adecuado de la estrategia corporativa y la estrategia internacional.

Las cuentas contables de la Encuesta sobre Estrategias Empresariales son incompletas tanto en la evaluación de la situación patrimonial como en la valoración de los resultados. Así, activo, pasivo, ingresos y gastos no comprenden todas las partidas, por lo que limitan las medidas de resultado económico que se pueden utilizar. Por ejemplo, no es posible calcular el concepto de beneficio neto, base en la que se fundamentan la mayor parte de los indicadores de rentabilidad. Sin embargo, la información para determinar el margen de beneficio o margen operativo está disponible, como una medida ampliamente utilizada de resultado económico.

Finalmente, las posibilidades de análisis que ofrece la Encuesta sobre Estrategias Empresariales son muy importantes, tanto respecto a las variables que pueden ser utilizadas, como en cuanto al acceso a la información. En el primer caso, se recogen variables económicas referidas a ocho grupos: (a) actividad, productos y procesos de fabricación, (b) clientes y proveedores, (c) costes y precios, (d) mercados servidos, (e) actividades tecnológicas, (f) comercio exterior, (g) empleo, y (h) datos contables. Por tanto, numerosas variables pueden ser introducidas en el análisis, además de la estrategia corporativa y el resultado económico. En el segundo caso, las facilidades de acceso a la información que contiene la base de datos han sido apreciables hasta 1996. La Subdirección de Estudios, Secretaría General Técnica, del Ministerio de Industria se encargaba de organizar el acceso, de forma que se permitía a los investigadores operar directamente con la base en soporte informático con una aplicación de análisis estadístico estándar en las instalaciones de éste, y a un coste

³² Se realizan esfuerzos considerables para el mantenimiento del panel (para una descripción, FARIÑAS y JAUMANDREU, 1994). El número de unidades que se mantienen en la muestra para la base de datos a la que se tuvo acceso contiene aproximadamente 1.700 sobre un total de 2.500, lo cual puede ser evaluado en términos satisfactorios. El panel es anual para la mayor parte de las variables. No obstante, algunas variables adicionales que cambian lentamente a lo largo del tiempo son medidas sólo cada cuatro años, denominados años estructurales.

nulo ³³. Además, en muchos casos se ha proporcionado la base de datos de forma directa, por lo que se encuentra disponible en muchas universidades y centros de investigación. Esta situación ha cambiado a partir de 1996, de forma que es difícil acceder a la base de datos completa de la Encuesta sobre Estrategias Empresariales.

6.2. Medición de las variables.

La información necesaria para medir la estrategia corporativa, el resultado económico, los recursos internos y la posición competitiva fue obtenida de la Encuesta sobre Estrategias Empresariales. A continuación, detallamos las distintas medidas utilizadas.

Estrategia corporativa

Existen dos enfoques alternativos en cuanto a la medición de la estrategia corporativa, que podemos denominar continuo y discreto. En la aproximación continua se establece el grado en que una empresa está presente en varios negocios, en función de diferentes indicadores de información incompleta o completa (GORT, 1962; RHOADES, 1974; JACQUEMIN y BERRY, 1979). En la aproximación discreta son fijadas varias categorías en función de criterios subjetivos, con la finalidad de aproximarse a los distintos tipos de estrategias corporativas (RUMELT, 1974 y 1982; BETTIS, 1981).

En la práctica, ambos enfoques conducen a una definición de lo que se entiende por estrategias de diversificación relacionada y no relacionada, esto es, en qué medida la empresa explota interrelaciones entre los negocios en los que participa o, por el contrario, constituye una unidad organizativa conformada por grupos de actividades independientes, respectivamente. En ambos casos, tal diferenciación se establece en función de una valoración del *tipo* de relaciones entre negocios y del *grado* en que la empresa participa en varios negocios. No obstante, los enfoques continuo y discreto varían en función del énfasis relativo dado a estas dos dimensiones y del procedimiento concreto para identificar categorías.

En cuanto al énfasis, la aproximación continua se centra en la dimensión *grado*, mientras que la perspectiva discreta se basa en la dimensión *tipo*. Esta primera diferencia es muy relevante en la evaluación de la medida más adecuada a utilizar según los objetivos de la investigación. Nuestro punto de vista es consistente con el de RUMELT (1974), en el sentido de que es más importante el *tipo* de relaciones entre negocios que una empresa mantiene, que el *grado* en que participa en varios negocios. No obstante, es necesario reconocer que en determinados contextos investigadores está justificada una aproximación continua.

³³ El investigador tenía acceso a las bases de datos de la Encuesta sobre Estrategias Empresariales de cuatro años en una versión del paquete estadístico SPSS. La identificación de las empresas que forman la muestra es anónima, por lo que la confidencialidad está garantizada.

En cuanto al procedimiento, existen profundas diferencias. En la aproximación continua, la diferenciación se realiza según coincidan o no los códigos de los subsectores en los que la empresa participa, por lo que la fiabilidad de la medición depende de los criterios de clasificación estadística. En la aproximación discreta se emplea la información relativa a la propia empresa y a su sector de actividad, siguiendo un procedimiento de valoración. Respecto a esta segunda diferencia, el enfoque discreto ha sido cuestionado por su subjetividad, mientras que se ha criticado a la perspectiva continua su confianza en los códigos de clasificación industrial y la captación sólo de relaciones de tipo productivo (FARJOUN, 1994).

Centrándonos en esta última crítica, es necesario tener en cuenta que los códigos de clasificación están basados en interrelaciones de proceso productivo y de *inputs*, pero no consideran las interrelaciones tecnológicas o comerciales. Por tanto, las medidas continuas infravaloran sistemáticamente el grado de relación entre negocios, al no considerar estas dos últimas fuentes, que son las más importantes de acuerdo con algunos trabajos (CAPON *et al.*, 1988; NGUYEN, SEROR y DEVINNEY, 1990). La crítica más elaborada contra las medidas continuas de la estrategia corporativa se debe a FARJOUN (1998), que demuestra, en términos empíricos, que la clásica conexión entre la diversificación y el resultado identificada por RUMELT (1974) existe sólo si se tienen cuenta los tres tipos de interrelaciones identificados por éste, esto es, productivas, tecnológicas y comerciales. Por el contrario, cuando se utilizan medidas continuas que sólo consideran la primera relación, tal conexión no es significativa. Otra importante limitación de la aproximación continua basada en códigos es que confunde la integración vertical intersectorial con la diversificación no relacionada, y la integración vertical intrasectorial con la diversificación relacionada, lo que conduce a resultados inconsistentes, ya que las conexiones verticales y horizontales son esencialmente distintas (DAVIS y DUHAIME, 1992).

Frente a las críticas anteriores, se han apuntado las ventajas de las medidas continuas por su objetividad y facilidad de cálculo. La objetividad es un aspecto muy relevante, ya que si una misma muestra de empresas fuera clasificada de manera diferente por dos investigadores utilizando los mismos criterios, cabría afirmar que toda la investigación en la estrategia corporativa basada en el enfoque discreto no es comparable. Frente a la crítica de subjetividad de este enfoque, los trabajos de DUBOFSKY y VARADARAJAN (1987) y CHATTERJEE y BLOCHER (1992) han demostrado que los sesgos de valoración no existen si se aplican los métodos descritos por RUMELT (1974) ³⁴.

³⁴ Los criterios de clasificación de RUMELT (1974) se basan en el cálculo de dos índices, el de especialización y el de relación. La subjetividad se introduce en el cálculo del segundo. CHATTERJEE y BLOCHER (1992) han demostrado que este sistema de clasificación tiene validez convergente cuando sólo hay una fuente de variación. Las tres fuentes de variación son el investigador, los datos y los métodos. Dado que el investigador es siempre una fuente de variación, las investigaciones que no utilicen una muestra americana no son comparables, ya que introducen la segunda fuente de variación de datos, aun cuando se apliquen rigurosamente los métodos descritos por RUMELT (1974). No obstante, la simulación que emplean CHATTERJEE y BLOCHER (1992) para probar este argumento indica que con dos fuentes de variación, la validez convergente aún se sitúa en niveles aceptables. DUBOFSKY y VARADARAJAN (1987) subrayan que, en términos generales, las categorías de RUMELT (1974) son válidas y no están significativamente afectadas por la subjetividad del investigador, si se aplican los criterios descritos por éste.

En este proyecto de investigación se utiliza la aproximación discreta descrita por RUMELT (1974), en vez de cualquiera de los indicadores continuos ³⁵, dado que: (a) se centra en el tipo de relaciones más que en el grado, (b) tiene en cuenta las relaciones tecnológicas y comerciales, además de las productivas, y (c) ha sido el más utilizado en la investigación sobre la estrategia corporativa y el resultado económico.

La tipología de RUMELT (1974) diferencia cinco categorías de estrategia corporativa: mononegocio (NS), dominante (ND), relacionada (NR), no relacionada (NU) y dominante vertical (NV) ³⁶. Para ello, se basa en los índices de especialización –SR–, de relación –RR– y vertical –VR–. El primero se refiere a la proporción de ventas atribuibles al negocio más importante de la empresa. El segundo alude a la proporción de ventas correspondiente a los negocios relacionados más importantes de la empresa. El tercero comprende la proporción de ventas de los negocios relacionados entre sí de forma vertical más importantes de la empresa. Combinando estas tres ratios de acuerdo con determinados límites, se obtienen las cinco categorías de la estrategia corporativa –**tabla 3**–.

TABLA 3. Criterios para la clasificación de las empresas en las estrategias corporativas.

Indicadores para la asignación	Estrategia corporativa				
	Negocio simple (NS)	Negocio dominante (ND)	Negocio relacionado (NR)	Negocio no relacionado (UN)	Negocio vertical (NV)
Ratio de especialización	$SR \geq 0,95$	$0,70 \geq SR \geq 0,95$	$SR < 0,70$	$SR < 0,70$	$SR < 0,95$
Ratio de relación	–	–	$RR \geq 0,70$	$RR < 0,70$	–
Ratio vertical	–	$VR < 0,70$	$VR < 0,70$	$VR < 0,70$	$VR \geq 0,70$

FUENTE: Adaptado de RUMELT (1974).

³⁵ Los indicadores continuos tienen una mayor aceptación entre los investigadores de la Organización Industrial, ya que, en realidad, no son sino adaptaciones de los clásicos indicadores de concentración empresarial empleados con profusión en esta disciplina, de acuerdo con el paradigma dominante hasta los años 70, conocido como «Estructura-Comportamiento-Resultados» (HANNAH y KAY, 1977; ENCAOUA y JACQUEMIN, 1980). Dentro del enfoque continuo pueden destacarse dos grandes tipos de indicadores, según consideren todos los negocios en los que participa la empresa o tan sólo parte de los mismos (JACQUEMIN y JONG, 1977). Entre los primeros, destaca el índice de diversificación parcial que se basa en el peso que el primer mercado en el que opera la empresa representa respecto al total (GORT, 1962). Entre los segundos, cabe apuntar el índice de Herfindahl, de Entropía y Concéntrico (BERRY, 1971; JACQUEMIN y KUMPS, 1971; BERRY, 1975, JACQUEMIN, 1975; JACQUEMIN y BERRY, 1979; CAVES, PORTER y SPENCE, 1980).

³⁶ En el sistema de clasificación de RUMELT (1974) existen dos versiones. La agregada es la que se describe en el texto y se aplica en este trabajo. Responde parcialmente a la clasificación original propuesta por WRIGLEY (1970), a la que se incluye la categoría de negocio dominante (REED, 1991). La versión desagregada diferencia nueve categorías. Para su cálculo se requiere información muy específica, ya que se establecen distintas intensidades para la estrategia de diversificación dominante, relacionada y no relacionada.

La aplicación de esta tipología requiere delimitar los negocios y sectores en los que puede participar una empresa. Definimos los negocios a tres dígitos CNAE-74 y los sectores mediante una agregación de éstos –**tabla 4**–.

TABLA 4. Sectores y líneas de negocio en el análisis de la estrategia corporativa.

Sector	Denominación sectorial	Agregación de negocios	Número de negocios
1	Metales férreos y no férreos	221 a 224	4
2	Productos minerales no metálicos	241 a 249	8
3	Productos químicos	251 a 255	5
4	Productos metálicos	311 a 319	7
5	Máquinas agrícolas e industriales	321 a 329	7
6	Máquinas de oficina, proceso de datos, instrumentos de precisión, óptica y similares	371, 372 y 381 a 389	5
7	Material y accesorios eléctricos	341 a 347 y 351 a 355	12
8	Vehículos automóviles y motores	361 a 363	3
9	Otro material de transporte	371, 372 y 381 a 389	5
10	Carnes, preparados y conservas de carne	413	1
11	Productos alimenticios y tabaco	411, 412, 429 y 414 a 423	13
12	Bebidas	424 a 428	5
13	Textiles y vestidos	431 a 439 y 453 a 456	11
14	Cuero, piel y calzado	441, 442, 451 y 452	4
15	Madera y muebles de madera	461 a 468	7
16	Papel, artes gráficas e impresión	471 a 475	5
17	Productos de caucho y plástico	481 y 482	2
18	Otros productos manufacturados	491 a 495	5

Nota: el número de negocios difiere del intervalo de agregación porque algunas líneas de negocio no han sido consideradas en el diseño de la muestra o no aparecen en la ESEE-94.

FUENTE: Adaptado de SALAS y MERINO (1993, págs. 71-72).

De acuerdo con estas definiciones, una empresa puede tener 109 líneas de negocio en 18 sectores distintos. La Encuesta sobre Estrategias Empresariales solicita a las empresas que faciliten sus 10 principales productos hasta alcanzar, al menos el 50 por 100 de ventas, con indicación del código a tres dígitos, descripción literaria de la actividad y porcentaje que representa sobre las ventas totales ³⁷. Se

³⁷ Al emplear códigos a tres dígitos se garantiza la medición de una categoría de producto amplia e, incluso, de negocio, por lo que no existen problemas de registrar la diferenciación de producto como diversificación (DAVIS y DUHAIME, 1992).

agregaron los porcentajes correspondientes a los mismos códigos a tres dígitos para cada empresa, identificando el negocio principal por proporción de ventas. No se aplicaron coeficientes de elevación para compensar los casos en los que las empresas no informaban sobre la totalidad de la distribución de sus ventas ³⁸. A partir de esta información, el cálculo de ratio de especialización es inmediato.

El cálculo de ratio de relación requiere disponer de información cualitativa sobre las interrelaciones entre los distintos negocios de la empresa. Dado que la Encuesta sobre Estrategias Empresariales no ofrece esta información, utilizamos un procedimiento similar al utilizado por SUÁREZ (1994) para trabajar con la Central de Balances del Banco de España. Los negocios dentro de un mismo sector se consideran relacionados, mientras que los negocios en distintos sectores se consideran no relacionados. Este criterio garantiza que la clasificación se realiza de forma objetiva, pero no permite distinguir si las relaciones son horizontales o verticales. Para efectuar esta diferenciación, determinamos los negocios que suelen mantener relaciones verticales a partir de distintas fuentes de información secundaria, entre las que destacan los números monográficos 295 y 296 de la revista *Economía Industrial* y diversos artículos aparecidos en los periódicos *Cinco Días*, *Expansión* y *Negocios* ³⁹. Si una empresa estaba presente en dos negocios que suelen mantener relaciones de integración vertical, calculamos la ratio vertical sumando la proporción de ventas que estos negocios representan sobre el total. Aplicando estos dos criterios, establecemos las ratios de relación y vertical sin necesidad de información cualitativa adicional. La clasificación realizada sigue la filosofía del sistema de RUMELT (1974), pero elimina la subjetividad en las valoraciones al emplear información publicada (SUÁREZ, 1994).

Recursos internos y posición competitiva

De acuerdo con el modelo contingente propuesto, es necesario obtener mediciones sobre tres cuestiones: (a) ¿cómo está utilizando una empresa sus recursos en comparación con sus competidores?, (b) ¿cuál es el atractivo estructural de los negocios principales de actividad?, y (c) ¿qué posición relativa tiene la empresa en esos negocios? Por tanto, se requiere información sobre el ámbito interno y externo de la empresa, así como de su posicionamiento relativo.

³⁸ MERINO y RODRÍGUEZ (1994) describen el procedimiento de elevación para completar hasta 100 la distribución de ventas de una empresa, cuando no proporciona toda la información. Este procedimiento puede ser justificado en el cálculo de medidas continuas de diversificación como las que utilizan, pero no es adecuado para las medidas discretas. En los casos en que no hay información para calcular estas medidas es preferible excluir estas unidades muestrales, ya que no existe ningún criterio *a priori* que justifique la elevación.

³⁹ Los números indicados de la revista *Economía Industrial* recogen varios análisis sectoriales realizados fundamentalmente por responsables de cada una de las secciones del Ministerio de Industria, aunque también por profesores universitarios y presidentes de empresas destacadas o asociaciones profesionales sectoriales. *Cinco Días* y *Expansión* son los diarios económico-empresariales más importantes en España y han sido utilizados en otras investigaciones en Organización de Empresas, tras el trabajo pionero de GARCÍA (1991). Finalmente, *Negocios*, periódico dominical distribuido con *El País*, incorpora artículos redactados por periodistas económicos sobre casos tanto de empresas singulares como de sectores, de acuerdo con un enfoque competitivo y, en muchos casos, también estratégico. Por razones de espacio, no son citadas cada una de las relevantes contribuciones efectuadas por los autores de estos artículos al presente trabajo.

Para la primera cuestión se consideraron dos ámbitos de actividad empresarial que, por sus peculiares características, son los más susceptibles de generar recursos excedentarios con características de bienes públicos e indivisibles, como el comercial y el de investigación y desarrollo. CAPON *et al.* (1988) muestran cómo las interrelaciones basadas en comercialización conducen a mejores resultados para una muestra de 112 empresas americanas. NGUYEN, SEROR y DEVINNEY (1990) se centran en la diversificación basada sólo en consideraciones tecnológicas para una muestra de 133 empresas canadienses, demostrando que este tipo de motivos se relacionan positivamente con el resultado económico. Para la segunda cuestión, se introdujeron variables clásicas del Paradigma «Estructura-Comportamiento-Resultados» como el crecimiento, la concentración o el beneficio medio (LECRAW, 1984; SCHMALENSEE, 1982). Finalmente, la cuota de mercado relativa se utilizó respecto a la tercera cuestión (MONTGOMERY, 1985). Estas variables han sido utilizadas con frecuencia en la investigación estratégica –**tabla 5**–.

TABLA 5. Las medidas para los recursos internos y la posición competitiva.

Ámbito	Concepto	Variable	Medida
Interno	Recursos tecnológicos	Esfuerzo en investigación y desarrollo	Gastos en I+D corregidos por dimensión y sector
	Recursos comerciales	Esfuerzo en comercialización	Gastos en publicidad corregidos por dimensión y sector
Externo	Crecimiento sectorial	Crecimiento sectorial en ventas totales	Variación proporcional en cuatro años
	Concentración sectorial	Concentración sectorial en ventas totales	Índice de Herfindahl
	Posición empresarial	Cuota de mercado relativa	Cuota en ventas en la línea de negocio principal
	Atractivo estructural	Potencial de beneficios	Media del margen de beneficio para cada línea de negocio

FUENTE: *Elaboración a partir de la Encuesta sobre Estrategias Empresariales.*

Las medidas de estructura del sector, incluyendo la posición de las empresas individuales dentro del mismo, son ampliamente aceptadas y empleadas en múltiples trabajos de Organización Industrial (CAVES, PORTER y SPENCE, 1980). Debido a las singulares características del período anterior, en el que la economía española sufrió una grave crisis económica, se ha evitado tener en cuenta simultá-

neamente la información relativa a este intervalo con la del año objeto de estudio. En concreto, ésta ha sido la razón para no ofrecer una medida de atractivo estructural basada en la rentabilidad media ajustada por varios años, debiendo confiar exclusivamente en la información para el año en cuestión ⁴⁰. La única excepción a esta precaución viene dada por el crecimiento por líneas de negocio en el que se utilizó la información de cuatro años ⁴¹. La cuota de mercado relativa se calculó teniendo en cuenta la cuota de mercado sectorial, de forma que es un cociente entre la cuota de mercado de cada empresa y la cuota de mercado de todas las empresas presentes en el sector principal de actividad. Esta medida permite controlar la heterogeneidad de las cuotas de mercado medias por sectores.

Los problemas surgen en la medición de los recursos y capacidades, que constituye un reto para los investigadores en la Dirección Estratégica apenas abordado (TEECE, PISANO y SHUEN, 1997). Tal y como se indicó en la elaboración de hipótesis, en este trabajo nuestro objetivo no es evaluar el valor que tienen los recursos y capacidades de una determinada empresa en cuanto a sus atributos, sino establecer el nivel de exceso de éstos, por sus relevantes implicaciones para el tipo de estrategia corporativa más adecuada. Para ello, es necesario tener en cuenta el tamaño de la empresa y las características del sector en que compete, simultáneamente. No obstante, los estudios existentes han ajustado sus mediciones sólo por una de estas dos dimensiones, tamaño (STIMPERT y DUHAIME, 1997) o sector (LECRAW, 1984). En este trabajo introducimos un índice bidimensional de esfuerzo, que es una adaptación de los indicadores estructurales empleados en la Economía Regional. De esta forma, un índice mayor que uno supone que la empresa tiene recursos excedentarios para realizar una actividad, en comparación con empresas de su misma dimensión y que operan en el mismo sector de actividad ⁴². En términos de la expresión [4] anterior, estas empresas generan a lo largo del tiempo recursos del tipo R_{i0} , esto es, excedentes. Tales recursos deben ser explotados mediante decisiones de selección de la estrategia corporativa.

Resultado económico

Existen distintos enfoques respecto a la definición del resultado organizativo cuando pretende establecerse una conexión causal con un comportamiento empresarial dado (HANNAN y FREEMAN, 1977; CAMERON, 1981; KANTER y BRINKERHOFF, 1981; VENKATRAMAN y RAMANUJAM, 1986). Conforme a las

⁴⁰ Una premisa básica de la moderna teoría de carteras en finanzas es que los negocios se comportan de manera diferente ante períodos de expansión y crisis, por lo que la realización de una media para los años considerados habría introducido sesgos temporales (LUBATKIN y O'NEIL, 1987). Además de este argumento genérico, es necesario notar que se ha detectado la alteración de los resultados que obtienen las distintas estrategias corporativas según el ciclo económico, tanto en rentabilidad ajustada por el riesgo (LUBATKIN y CHATTERJEE, 1991) como en riesgo sistemático (LUBATKIN y CHATTERJEE, 1994).

⁴¹ La base de datos originaria es diferente en algunos campos a las posteriores, ya que se introdujeron mejoras en función de la experiencia obtenida de este primer año. Algunos trabajos la excluyen en sus investigaciones. No obstante, en este trabajo sólo se toma la información relativa al nivel de ventas.

⁴² El cálculo de estas medidas conlleva tres fases. En primer lugar, se calcula la intensidad en la variable de interés de cada empresa individual –dividiendo por la dimensión, medida por las ventas totales–. En segundo lugar, se realiza este mismo cálculo para todo el sector, con los valores medios de la variable de interés y la dimensión. De esta forma, se obtiene la intensidad de la empresa representativa del sector. En tercer lugar, cada empresa individual se compara con la empresa representativa en su sector de actividad principal mediante cociente. Si el indicador resultante es mayor que uno para una empresa dada significa que tiene recursos excedentarios en la variable de interés respecto a una empresa de su misma dimensión dentro del sector de actividad principal. La interpretación es simétrica en caso de que el indicador sea menor que uno.

recomendaciones efectuadas por numerosos autores, es necesario seleccionar el concepto y la medida del resultado que más se ajuste a los fines de la investigación planteada (VENKATRAMAN y RAMANUJAM, 1986; HANSEN y WERNERFELT, 1989). En la investigación sobre estrategia corporativa se han utilizado tanto medidas contables como de mercado (DATTA, RAJAGOPALAN y RASHEED, 1991). No obstante, las primeras dominan sobre las segundas y, en concreto, la rentabilidad del activo –ROA, *return on assets*– es la más empleada (CHATTERJEE y BLOCHER, 1992). Además de las limitaciones generales de cada tipo de medida, se han realizado algunas críticas específicas a la utilización de indicadores de mercado para estudiar la diversificación (DE, 1992). DAVIS *et al.* (1992) demuestran que ROA es el que tiene más capacidad discriminante para el análisis de la diversificación de producto, dimensión de interés en este trabajo. Por el contrario, CHATTERJEE y BLOCHER (1992) concluyen que las categorías de RUMELT (1974) no tienen validez predictiva cuando se utilizan indicadores contables ⁴³.

Con independencia de esta controversia no resuelta, en este trabajo habría sido adecuado emplear el indicador más utilizado, ROA, a efectos de comparación ⁴⁴. No obstante, no es posible tal cálculo a partir de la Encuesta sobre Estrategias Empresariales, por lo que se seleccionó una medida de rentabilidad muy correlacionada con ésta, como es el margen de beneficio –ROS, *return on sales*–. Esta medida ha sido empleada en numerosas investigaciones sobre los efectos de la estrategia corporativa (PALICH, CARDINAL y MILLER, 2000) y utilizada con profusión en los trabajos basados en la Encuesta sobre Estrategias Empresariales (FARIÑAS *et al.*, 1996a; JAUMANDREU y DE JUAN, 1996).

6.3. Diseño temporal.

Un aspecto metodológico crítico en el establecimiento de relaciones entre la estrategia y el resultado es la introducción adecuada del factor temporal (BERGH, 1993a). Las variables dependientes, explicativas y de contingencia, deben medirse en intervalos temporales distintos, por un lado, y es recomendable efectuar medias de varios años para cada una de estas variables, con el fin de evitar efectos coyunturales que pueden distorsionar injustificadamente la relación principal (BERGH, 1993b).

En concreto, el diseño temporal más adecuado para relacionar la estrategia corporativa con el resultado económico es el siguiente: tomar a la empresa en el instante temporal en que cambia de estrategia –esto es, se mueve de una categoría estratégica a otra–, considerar el contexto anterior en el que se encontraba y medir el resultado económico posterior, controlando que no vuelve a cambiar de estrategia en este último período (por ejemplo, CHATTERJEE y WERNERFELT, 1991). No obstante, este diseño temporal no es aplicable en el caso de las empresas industriales instaladas en España, porque, ade-

⁴³ En este mismo trabajo indican que las categorías de RUMELT (1974) tienen validez predictiva con medidas de mercado, mientras que los indicadores continuos de diversificación presentan validez predictiva para las medidas contables.

⁴⁴ Las medidas de mercado no pueden ser utilizadas dado que la Encuesta sobre Estrategias Empresariales es anónima. Sólo refleja un código de identificación numérico que sirve para establecer las empresas que permanecen en la muestra para distintos años, de forma que sea posible delimitar la muestra de panel para el período seleccionado.

más del discutido problema de cambio de ciclo en los años de los que se dispone de información, la estabilidad en las estrategias corporativas durante el período considerado es muy importante. El número de empresas que cambia consistentemente de estrategia en cuatro años es reducido ⁴⁵.

Por estos motivos, se aplicó un diseño temporal estático. A pesar de que metodológicamente es menos sofisticado, su validez se incrementa precisamente por la estabilidad de la estrategia corporativa que aplican las empresas industriales instaladas en España. En efecto, el ajuste entre la estrategia corporativa y las variables de contingencia es el concepto relevante, no las variaciones individuales de cada una de estas dos partes de la relación. Por tanto, si se producen cambios en las variables de contingencia y no en las estrategias corporativas, el desajuste provocará que la empresa obtenga malos resultados. Por el contrario, si la empresa está ajustada a sus variables de contingencia obtendrá buenos resultados.

6.4. Muestra de empresas.

De acuerdo con los criterios descritos, la clasificación de las 2.595 empresas que contiene la base de la Encuesta sobre Estrategias Empresariales ofrece un panorama de la estrategia corporativa desarrollada en el sector industrial en España –**tabla 6**–.

TABLA 6. Estrategia corporativa de las empresas industriales en España.

Estrategia corporativa	Número de empresas	Proporción de empresas
Mononegocio	612	50,80
Dominante	396	32,86
Relacionada	164	13,60
No relacionada	21	1,74
Vertical	12	1,00
Total	1.205	100,00

FUENTE: Elaboración a partir de la Encuesta sobre Estrategias Empresariales.

Se pierde la información correspondiente a 1.295 empresas, debido a cuatro causas: (a) ausencia de información empresarial para realizar una asignación precisa a los grupos, (b) valores perdidos en alguna variable de interés, (c) la unidad muestral no es de panel, esto es, no estaba incluida

⁴⁵ En muchos casos se aprecia que la empresa cambia de un tipo de estrategia corporativa a otro en un año dado, pero que en los siguientes vuelve a encuadrarse en el inicial. Este fenómeno es al que se refiere el término «consistentemente». Como se indicó anteriormente, un aspecto crítico para los objetivos de este trabajo era controlar que la empresa mantenia siempre el mismo negocio principal de actividad. También en esta dimensión los cambios son mínimos.

en la base de datos para alguno de los ejercicios anteriores –cuatro años consecutivos–, y (d) en el supuesto de estar incluida, ha cambiado su línea de negocio principal en cuatro años ⁴⁶. La muestra inicial está compuesta por 1.205 empresas.

De acuerdo con trabajos previos para la economía española, tres primeras conclusiones de carácter descriptivo pueden extraerse de esta clasificación. En primer lugar, por término medio la empresa industrial instalada en España está poco diversificada en términos de producto –15,34 por 100 del total– (BUENO, 1987; BUENO, MORCILLO y DE PABLO, 1989; SUÁREZ, 1994; RAMÍREZ, 1997). En segundo lugar, la diversificación relacionada está mucho más extendida que la diversificación no relacionada –13,60 por 100 frente al 1,74 por 100– ⁴⁷. En tercer lugar, la integración vertical es muy reducida, debido a la inflexibilidad de esta estrategia corporativa ante la mayor dinamicidad del entorno (HOSKISSON y HITT, 1994).

La estrategia dominante no se tiene en cuenta en el resto de análisis, dado que puede considerarse como una estrategia híbrida de tránsito entre la estrategia mononegocio y multinegocio (LECRAW, 1984; REED, 1991). Por tanto, la muestra final está compuesta por 809 empresas con estrategia corporativa mononegocio, relacionada, no relacionada y vertical. Detectamos que las estrategias mononegocio y relacionada son más rentables frente a las estrategias no relacionada y vertical –**tabla 7**–.

TABLA 7. El margen de beneficio por estrategias corporativas.

Estrategia corporativa	Número de empresas	Valor mínimo	Valor máximo	Valor de la mediana	Valor medio	Desviación típica
Mononegocio	612	– 111,00	387,50	13,70	19,56	42,47
Relacionada	164	– 38,70	151,60	12,10	15,84	21,85
No relacionada	21	– 45,00	24,60	9,50	4,48	15,04
Vertical	12	– 11,50	19,10	7,60	5,81	10,08
Total	809	– 111,00	387,50	13,00	18,21	38,43

FUENTE: *Elaboración a partir de la Encuesta sobre Estrategias Empresariales.*

⁴⁶ En términos de los coeficientes que utiliza RUMELT (1974), descritos anteriormente, la mayor ratio de especialización siempre debe encontrarse situada en la misma línea de negocio. En caso de no controlar este hecho, podrían introducirse en la muestra empresas sometidas a procesos de reestructuración, que no son el objeto de análisis de este trabajo dada la problemática particular que presentan (MARKIDES, 1992).

⁴⁷ En un análisis de 746 movimientos estratégicos realizados entre 1975 y 1984 por 82 empresas americanas con diversificación no relacionada, WILLIAMS, PAEZ y SANDERS (1988) detectan tres tendencias: (a) estas empresas disminuyen el número de negocios hacia una media de 4,5 negocios al final del período, (b) estos negocios están más relacionados a lo largo del tiempo y (c) los cambios se producen de manera paulatina y lenta a lo largo del tiempo. MONTGOMERY y WILSON (1986) estudian la evolución de 434 adquisiciones relacionadas y no relacionadas de negocios realizadas entre 1967 y 1969 durante el período 1967-82. Detectan que las adquisiciones no relacionadas se venden a un ritmo superior que las relacionadas, si bien las diferencias no son estadísticamente significativas. La tendencia hacia un mayor grado de relación entre los negocios en las empresas diversificadas es notable en los años noventa (HOSKISSON y HITT, 1994).

Este hallazgo preliminar es consistente con los de SUÁREZ (1994) y RAMÍREZ (1997), que también encuentran una elevada rentabilidad entre las empresas mononegocio partiendo de la Central de Balances del Banco de España y de empresas cotizadas.

6.5. Métodos estadísticos.

La tesis básica de este trabajo es que si las empresas que adoptan una determinada estrategia corporativa no se ajustan al contexto que definen cada una de las cuatro hipótesis establecidas, su resultado económico se situará por debajo de la media. El contraste de esta tesis se realiza a dos niveles: (a) para las categorías de estrategia corporativa como grupo, y (b) para las empresas individuales situadas dentro de cada categoría.

En primer lugar, se realiza un conjunto de análisis preliminares convencionales. Así, se contrasta si existen diferencias estadísticamente significativas en el resultado económico –variable dependiente– que obtienen las categorías diferenciadas de estrategia corporativa. Se utiliza secuencialmente el análisis de la varianza simple –ANOVA de un factor–, el análisis *post hoc* de Scheffé vinculado a éste, y el contraste de diferencias de medias basado en la T. Los mismos procedimientos estadísticos se aplican para apreciar si existen diferencias significativas en las distintas variables de contingencia propuestas para diferenciar los grupos de empresas.

En segundo lugar, se aplica un análisis multidiscriminante para establecer si las variables de contingencia internas y externas propuestas establecen diferencias significativas entre las cuatro categorías de estrategia corporativa, lo cual es consistente con una aproximación configuracional. Comparando las medias de las variables que son capaces de discriminar los grupos por categorías de empresas, se obtiene una primera explicación grupal acerca de las diferencias en el resultado económico. Este análisis agregado permite proponer una primera explicación alternativa a los mejores resultados de las empresas mononegocio sobre las multinegocio en España, tal y como detectan SUÁREZ (1994) y RAMÍREZ (1997).

La justificación de la eliminación del grupo de empresas que siguen una estrategia de negocio dominante, según los criterios de RUMELT (1974), se encuentra en el diseño de investigación y en la utilización del análisis discriminante. El negocio dominante puede considerarse como una estrategia de tránsito entre el negocio simple y la diversificación relacionada, recogiendo empresas que se encuentran en una situación de cambio, más que en una categoría concreta de estrategia corporativa. Teniendo en cuenta la naturaleza estática del diseño temporal que se plantea en este trabajo, tales empresas no pueden ser analizadas. Los cambios corporativos son lentos y paulatinos, como demuestran las investigaciones longitudinales de 16 años de MONTGOMERY y WILSON (1986) y de 10 años de WILLIAMS, PAEZ y SANDERS (1988). El diseño temporal de este trabajo recomienda excluir del análisis este tipo de empresas, ya que se confunden en los análisis con las empresas mononegocio y relacionadas ⁴⁸.

⁴⁸ A efectos exploratorios, se introdujo en el análisis multidiscriminante esta categoría de empresas. Dada su naturaleza híbrida causaba errores de asignación con las categorías de negocio simple y de diversificación relacionada, provocando un índice de clasificación que no alcanzaba el 20 por 100. Este hecho constituye una prueba de que la estrategia dominante es una categoría de transición.

En tercer lugar, una vez superado el análisis agregado, se analiza el grado de adecuación individual de las empresas dentro de cada categoría a las configuraciones de contingencia que recogen cada una de las cuatro hipótesis formuladas. Para ello, se utilizan los resultados del análisis multidiscriminante, diferenciando dentro de cada grupo las empresas clasificadas correcta e incorrectamente. De esta forma, se elaboran dentro de cada categoría de estrategia corporativa grupos de empresas ajustadas a sus variables de contingencia y no ajustadas a sus variables de contingencia, y se analizan los resultados obtenidos mediante contrastes de diferencia de medias basados en la T. Es previsible que las empresas con una estrategia corporativa ajustada a su contexto obtengan mejores resultados que las no ajustadas, con independencia de la estrategia corporativa adoptada.

En suma, utilizamos el análisis de la varianza, el contraste de diferencia de medias y el análisis multidiscriminante para evaluar las hipótesis en términos empíricos.

7. RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

De acuerdo con la metodología descrita, la presentación y discusión de los resultados de la investigación se realiza en tres partes.

7.1. Efectos de la estrategia corporativa sobre el resultado económico.

La primera cuestión que es necesario formular es si existen diferencias significativas en el resultado económico que obtienen las empresas con distintas estrategias corporativas. El estadístico F para el ANOVA de un factor es 1,7746 significativo al 15,05 por 100, por lo que comparando globalmente las cuatro categorías de empresas no es posible afirmar que existan diferencias en el resultado económico. El *test* de Scheffé no detecta ningún par de categorías donde existan diferencias significativas al 5 por 100. Finalmente, se realizaron contrastes de diferencias por pares basados en la T –**tabla 8**–⁴⁹.

⁴⁹ Todos estos contrastes paramétricos asumen una distribución normal de la variable continua sobre la que se establecen las diferencias. Antes de ser aplicados, se examinó gráficamente la distribución del margen de beneficio mediante un histograma al que se había incorporado una curva normal a efectos de comparación, comprobando que podía asumirse la hipótesis de normalidad.

TABLA 8. Contraste de diferencia de medias sobre el margen de beneficio.

MEDIAS			
Mononegocio	Relacionada	No relacionada	Vertical
19,56%	15,84%	4,48%	5,81%
DIFERENCIA DE MEDIAS (valores del estadístico T)			
Tipos/tipos	Mononegocio	Relacionada	No relacionada
Relacionada	1,54		
No relacionada	1,62 (b)	2,31 (a)	
Vertical	1,12	1,57	– 0,27
DIFERENCIA DE MEDIAS (valores del estadístico T)			
Tipos/tipos	Multinegocio		
Mononegocio	2,43 (a)		
Nota: las diferencias son estadísticamente significativas al 5 por 100 (a) y al 10 por 100 (b).			

FUENTE: Elaboración a partir de la Encuesta sobre Estrategias Empresariales

Dos diferencias son significativas al 5 por 100. En primer lugar, el convencional hallazgo de que la diversificación relacionada supera a la no relacionada. En segundo lugar, la peculiaridad para la economía española de que las empresas mononegocio superan en rentabilidad a las multinegocio. Las diferencias en el resultado económico entre las distintas estrategias corporativas son reducidas, en el mejor de los casos⁵⁰. Otros factores, además del tipo de estrategia corporativa intervienen en la determinación del resultado económico. En este trabajo se plantea que tales factores son el ajuste a las variables de contingencia dentro de cada categoría de estrategia corporativa.

Estudiamos si existen diferencias en las variables de contingencia internas y externas propuestas para las cuatro estrategias corporativas –**tabla 9**–.

⁵⁰ El hecho de que la comparación del margen de beneficio por pares de categorías mediante el *test* de Scheffé y el contraste de diferencias de medias ofrezcan resultados distintos, se debe a que se basan en estadísticos de contraste vinculados a la distribución normal que son distintos. El primero utiliza la distribución F de Snédecor y el segundo la distribución T de Student.

TABLA 9. Variables de contingencia por configuraciones corporativas y ANOVA de un factor.

Tipo	Número de empresas	Esfuerzo comercial	Esfuerzo I+D	Beneficio principal	Cuota principal	Concentración principal	Crecimiento principal
Mononegocio	612	,5240 (2,2344)	,6782 (4,0571)	,1597 (0,351)	,6332 (2,2250)	,0686 (,0449)	21,0155 (35,5415)
Relacionada	164	,9393 (2,8256)	1,3786 (3,6678)	,1510 (,0400)	1,0098 (2,4693)	,0617 (,0400)	19,1822 (32,1203)
No relacionada ..	21	1,0441 (2,6343)	3,4771 (7,3389)	,1884 (,1639)	2,0046 (4,1373)	,0860 (,0793)	39,5580 (49,1240)
Vertical	12	1,8365 (5,2382)	,4813 (1,2337)	,1560 (,0291)	2,0688 (2,5314)	,0665 (,0541)	22,0913 (49,1240)
Total	809	,6412 (2,4464)	,8899 (4,0956)	,1586 (,0443)	,7665 (2,3612)	,0676 (,0454)	21,1411 (35,5133)
F	809	2,4373(c)	4,2059(a)	4,9675(a)	4,4274(a)	2,2050(c)	2,0624

Nota: el primer valor es la media, el valor en paréntesis en la desviación típica. Las medias totales de las variables medidas como esfuerzo relativo (comercial, en I+D y cuota principal) no suman uno debido a que fueron calculadas con relación al total muestral disponible (N > 809). Las diferencias son estadísticamente significativas al 1 por 100 (a), al 5 por 100 (b) y al 10 por 100 (c)

FUENTE: *Elaboración a partir de la Encuesta sobre Estrategias Empresariales.*

Existen diferencias significativas al 1 o al 10 por 100 en todas las variables de contingencia según la estrategia corporativa excepto en el crecimiento sectorial. Por tanto, este análisis preliminar indica que el esfuerzo comercial y tecnológico, la concentración, la cuota de mercado relativa y el beneficio medio de negocio son variables sobre las que difieren las distintas categorías de empresas según su estrategia corporativa. Estos hallazgos son consistentes globalmente con los de CHRISTENSEN y MONTGOMERY (1981), MONTGOMERY (1985) y WERNERFELT y MONTGOMERY (1986), que encuentran importantes diferencias entre las estrategias corporativas en distintas variables externas. Hay que tener en cuenta la forma en la que hemos operacionalizado las variables para interpretar estos resultados. En primer lugar, las variables sectoriales –beneficio, cuota, concentración y crecimiento– se refieren sólo al negocio principal y no a todos los negocios en los que se encuentra presente la empresa. En segundo lugar, las variables internas –esfuerzo comercial e innovador– están ajustadas por la media sectorial para que reflejen el exceso de recursos o nivel en que la empresa tiene intangibles comerciales o innovadores. De acuerdo con estas observaciones, es interesante observar que las empresas no relacionadas empeoran la rentabilidad media de los negocios en los que se encuentran y no son capaces de aplicar el exceso de recursos tecnológicos y comerciales de forma adecuada, mientras las empresas relacionadas no mejoran ni empeoran la rentabilidad media de sus negocios y aplican bien sus excesos de recursos internos. Estos hallazgos son coherentes con los obtenidos por BETTIS (1981), BETTIS y HALL (1982), RUMELT (1982) y BETTIS y MAHAJAN (1985) a partir de operacionalizaciones alternativas de las variables.

7.2. Diferencias en recursos internos y posición competitiva según la estrategia corporativa.

El análisis de la varianza de un factor permite detectar diferencias individuales por categorías en cinco de las seis variables propuestas. No obstante, no permite analizar si conjuntamente también sirven para diferenciar las distintas estrategias corporativas, tal como plantea la aproximación contingente. Para ello, utilizamos el análisis multidiscriminante, donde el tipo de estrategia corporativa es la variable dependiente discreta, y las variables de contingencia son los predictores continuos del modelo.

Dado que no existían diferencias significativas entre categorías en la variable crecimiento conforme al ANOVA de un factor anterior, esta variable es la primera que debe ser excluida del modelo multidiscriminante ⁵¹. Para entrar en el modelo, primero se seleccionan aquellas variables con una mayor capacidad discriminante, aspecto que se mide mediante el estadístico Lambda de Wilks, cuyo rango se sitúa entre 0 y 1. Cuanto una variable tenga un Lambda de Wilks menor, más capacidad discriminante tiene y, por tanto, debe entrar primero. El procedimiento por pasos realiza automáticamente las comparaciones y ofrece el mejor modelo posible ⁵². Tras varias pruebas con los procedimientos por pasos y de introducción, el modelo más discriminante contenía las siguientes cuatro variables de contingencia: (a) esfuerzo comercial, (b) esfuerzo tecnológico, (c) cuota de mercado relativa en el negocio principal, y (d) margen de beneficio sectorial medio en el negocio principal –**tabla 10**–.

TABLA 10. Análisis multidiscriminante sobre variables de contingencias finales.

FUNCIONES DISCRIMINANTES					
Número de funciones	Lambda de Wilks		Chi-cuadrado	Significatividad	
1	,950		41,122	,000	
2	,974		20,633	,002	
3	,989		8,471	,014	
CLASIFICACIÓN DESAGREGADA					
Grupo real/ grupo previsto	Número de empresas	Mononegocio	Relacionada	No relacionada	Vertical
Mononegocio	612	331 (54,1%)	198 (32,4%)	41 (6,7%)	42 (6,9%)
Relacionada	164	74 (45,1%)	57 (34,8%)	18 (11,0%)	15 (9,1%)
No relacionada	21	5 (23,8%)	10 (47,6%)	5 (23,8%)	1 (4,8%)
Vertical	12	3 (25,0%)	4 (33,3%)	1 (8,3%)	4 (33,3%)
					.../...

⁵¹ No obstante, a efectos exploratorios se introdujo en el modelo junto con el resto de variables. En este caso, la segunda y tercera función discriminante no eran estadísticamente significativas y el modelo sólo clasificaba correctamente un 36,4 por 100 de los 809 casos.

⁵² Los criterios para seleccionarlo son dos. En primer lugar, que el sistema discriminante esté compuesto por funciones estadísticamente significativas, lo que se establece mediante una distribución chi-cuadrado. En segundo lugar, que este sistema discriminante clasifique correctamente los casos de empresas.

.../...
CLASIFICACIÓN GLOBAL
49,07%
Nota: el método de clasificación es el de mínima varianza intragrupos y las probabilidades iniciales son establecidas <i>a priori</i> , esto es, del 25 por 100

FUENTE: *Elaboración a partir de la Encuesta sobre Estrategias Empresariales.*

El sistema discriminante está compuesto por tres funciones significativas, las dos primeras al 1 por 100 y la última al 5 por 100, lo que implica que las cuatro variables consideradas son adecuadas para diferenciar, en términos configuracionales, las cuatro categorías de estrategia corporativa. Este sistema clasifica correctamente 397 casos de los 809 existentes, lo que supone un porcentaje global del 49 por 100. Teniendo en cuenta la descompensación muestral por categorías y el número de alternativas de clasificación, este porcentaje puede considerarse satisfactorio.

Antes de segmentar los grupos de empresas ajustadas y no ajustadas dentro de cada categoría de estrategia corporativa, puede establecerse una primera explicación acerca de las diferencias en el resultado que obtienen los distintos grupos. El modelo discriminante ha permitido detectar: (a) dos variables de nivel de exceso de recursos, como el esfuerzo comercial y tecnológico, (b) una variable de valor objetivo del negocio principal e inicial de la empresa, como el margen de beneficio sectorial de la línea de negocio principal, y (c) una variable de valor intrínseco o participación relativa en el negocio principal e inicial de la empresa, como la cuota de mercado relativa –**tabla 11**–.

TABLA 11. Las variables de contingencia y el margen de beneficio por estrategias corporativas.

Tipo	Número de empresas	Esfuerzo comercial	Esfuerzo I+D	Beneficio principal	Cuota principal	ROS
Mononegocio	612	,5240	,6782	,1597	,6332	19,56
Relacionada	164	,9393	1,3786	,1510	1,0098	15,84
No relacionada	21	1,0441	3,4771	,1884	2,0046	4,48
Vertical	12	1,8365	,4813	,1560	2,0688	5,81
Total	809	,6412	,8899	,1586	,7665	18,21
Nota: valores medios por categorías.						

FUENTE: *Elaboración a partir de la Encuesta sobre Estrategias Empresariales.*

El grupo de empresas mononegocio es el que obtiene mayor rentabilidad. Tal y como se planteaba en la primera hipótesis, estas empresas están situadas en negocios principales con alto valor objetivo para sus recursos, ya que el beneficio de éstos se sitúa por encima de la media. No han agotado su capacidad de participación en los mismos, ya que las cuotas de mercado relativas son aún reducidas –las más bajas de todas las categorías–, por lo que no tienen que aplicar los recursos excedentarios que generan en actividades comerciales y tecnológicas en usos lejanos, que disminuyan su valor intrínseco y aumenten los costes de adaptación. De hecho, para realizar las mismas actividades que sus competidores de igual dimensión y tamaño –incluyendo empresas mononegocio y multinegocio en otros grupos–, no necesitan incurrir en asignaciones de recursos superiores a la media, ni en actividades comerciales o tecnológicas, por lo que el nivel de exceso de recursos es bajo. En general, esta categoría de estrategia corporativa se ajusta a los requisitos que establece la primera hipótesis, de acuerdo con el marco teórico planteado.

Por el contrario, el grupo de empresas con diversificación no relacionada no se ajusta a las condiciones establecidas en la tercera hipótesis. Su nivel de rentabilidad es el más bajo de todas las categorías. Sus negocios principales e iniciales de actividad son los que presentan el mayor nivel atractivo estructural de todos los grupos, con una tasa media del 18,84 por 100. Por tanto, el valor objetivo de sus negocios matriz es muy elevado. Esta apreciación sugiere que se están equivocando al desviar la aplicación de sus excesos de recursos a negocios lejanos que disminuyen el valor intrínseco y aumentan los costes de adaptación, cuando en sus negocios básicos existe gran valor objetivo. No obstante, la cuota de mercado relativa en éstos es muy elevada, lo que indica un posible agotamiento de su capacidad de participación en el valor objetivo de sus negocios básicos. Además, presentan un indicador muy elevado de esfuerzo tecnológico, esto es, generan recursos excedentes tipo R_{10} en estas actividades que deben explotar. Por tanto, en esta categoría parece verificarse la «hipótesis del escape» propuesta por RUMELT (1974). Estas empresas están aplicando los recursos excedentarios de tipo comercial y tecnológico que generan en sus negocios básicos a otros negocios lejanos, que provocan una fuerte caída de su valor intrínseco y acusado aumento de los costes de adaptación. Esta estrategia se realiza cuando el valor objetivo de los negocios básicos es elevado y no se generan muchos intangibles comerciales. Es posible que exista un problema de agencia en esta categoría de empresas.

En un punto intermedio respecto al cumplimiento de las hipótesis establecidas se encuentra la categoría de empresas con diversificación relacionada. Tras las empresas mononegocio, obtienen una buena rentabilidad media situada en el 15,84 por 100. Sus negocios principales e iniciales de actividad son los que presentan el peor atractivo estructural, aunque la diferencia con la media general no alcanza el punto porcentual, por lo que el valor objetivo puede calificarse como medio-bajo. Su capacidad de participación en éste está equilibrada –indicador próximo a uno en cuota relativa–, por lo que pueden estar ya sufriendo ciertos problemas de aplicación de recursos excedentes en los negocios básicos. Estos dos hechos les han impulsado a desarrollar una estrategia de diversificación relacionada adecuada, tratando de aplicar recursos excedentarios en negocios cercanos con mayor valor objetivo donde, dada la cercanía, el valor intrínseco neto de los costes de adaptación sea positivo. Los indicadores de esfuerzo en torno a

la unidad muestran que generan más recursos intangibles que las empresas situadas en la categoría mononegocio, aplicándolos a negocios cercanos. Su adecuación como grupo a las condiciones establecidas en la segunda hipótesis es alta, lo que se traduce en un nivel de rentabilidad elevada.

Finalmente, la categoría de empresas con configuración vertical obtiene una reducida rentabilidad del 5,8 por 100. Estas empresas se sitúan en sectores iniciales y principales con un valor objetivo por debajo de la media, donde han agotado su capacidad de participación –cuota de mercado relativa más alta–. La aplicación de una estrategia de integración vertical, con el alto nivel de compromiso que supone respecto a los negocios actuales no parece muy adecuada, dada la rentabilidad de los negocios principales. Además, presentan tasas descompensadas de esfuerzo en actividades comerciales y tecnológicas, lo que indica la gran variabilidad de las empresas situadas dentro de este grupo.

Esta primera aproximación agregada a la explicación del resultado económico de distintas categorías de estrategia corporativa, en función del marco teórico expuesto, permite apreciar cómo los grupos ajustados a las hipótesis establecidas –mononegocio y relacionada– obtienen los niveles más altos de rentabilidad, y cómo los grupos no ajustados –no relacionada y vertical– obtienen los niveles más bajos. Además, permite ofrecer una explicación a la mayor rentabilidad en España de las empresas mononegocio, dadas sus excepcionales condiciones de partida en cuanto a valor objetivo y capacidad de participación, que les permiten aplicar el exceso de recursos que generan a usos cercanos con alto valor intrínseco y bajos o nulos costes de adaptación. A continuación, profundizamos en este análisis.

7.3. Impacto del ajuste de la estrategia corporativa sobre el resultado económico.

La comparación agregada de estrategias corporativas ha permitido detectar dos categorías de empresas que, en general, se ajustan a las hipótesis planteadas –mononegocio y relacionada– y dos categorías que no se ajustan –no relacionada y vertical–. No obstante, es previsible que dentro de cada uno de estos grupos existan empresas que se ajusten más o menos a estas hipótesis. A continuación, diferenciamos las empresas individuales ajustadas y no ajustadas a sus variables de contingencia, y estudiamos su influencia en la rentabilidad que obtienen. El sistema discriminante compuesto por tres funciones sirve para diferenciar dos grupos dentro de cada categoría de estrategia corporativa: (a) aquellos que clasifica adecuadamente –el grupo previsto en el sistema coincide con el grupo real–, y (b) aquellos que clasifica inadecuadamente –el grupo previsto en el sistema no coincide con el grupo real–. Los segundos pueden ser interpretados como empresas que no deberían estar en la categoría real en la que se encuentran; por ejemplo, están aplicando una estrategia de diversificación relacionada cuando deberían desarrollar una estrategia mononegocio, teniendo en cuenta sus variables de contingencia. En términos simétricos, los primeros son las empresas que deben utilizar el tipo de estrategia corporativa que, de hecho, están empleando en realidad. Por tanto, la predicción del sistema discriminante sirve para diferenciar grupos de empresas ajustadas y no ajustadas (LECRAW, 1984).

TABLA 12. Detección de grupos ajustados y no ajustados en cada estrategia corporativa por variables de contingencia.

	Negocio simple		Negocio relacionado		Negocio no relacionado		Negocio vertical	
	(a)	(b)	(a)	(b)	(a)	(b)	(a)	(b)
Número de empresas	404	208	41	123	5	16	4	8
Esfuerzo comercial .	,068	1,408	,814	,981	1,215	,990	5,349	,080
Esfuerzo tecnológico	,031	1,934	1,099	1,471	12,520	,650	,000	,722
Beneficio principal .	,165	,148	,111	,164	,329	,144	,157	,155
Cuota relativa	,131	1,607	,458	1,193	4,544	1,211	5,036	,584
Conclusión	El grupo ajustado es (a)		El grupo ajustado es (b)		El grupo ajustado es (a)		El grupo ajustado es (b)	
Nota: las diferencias entre (a) y (b) para las cuatro variables dentro de cada una de las cuatro categorías son estadísticamente significativas al menos al 10 por 100.								

FUENTE: Elaboración a partir de la Encuesta sobre Estrategias Empresariales

No obstante, no es posible conocer *a priori* si el grupo (a) o el grupo (b) para cada categoría es el que se ajusta más a las variables de contingencia, de acuerdo con las hipótesis establecidas. Para solucionar este problema sólo hay que comparar las medias de los grupos (a) y (b) para cada categoría real de estrategia corporativa y evaluar cuál se ajusta más a las variables de contingencia –**tabla 12**–. En dos de las categorías los grupos más ajustados a las variables de contingencia propuestas son los correctamente clasificados –mononegocio y no relacionada–, mientras en las restantes se corresponden con los incorrectamente clasificados –relacionada y vertical–⁵³. Todas las diferencias por pares son estadísticamente significativas al menos al 10 por 100⁵⁴.

⁵³ Para alcanzar esta conclusión, sólo es necesario tener en cuenta las diferencias entre los grupos (a) y (b) para cada categoría, conforme a las hipótesis uno a cuatro establecidas. Las empresas mononegocio ajustadas tienen menor nivel de exceso de recursos, mayor valor objetivo y mayor capacidad de participación o valor intrínseco que las no ajustadas, de acuerdo con H₁. Las empresas multinegocio relacionadas tienen mayor nivel de exceso de recursos, mayor valor objetivo y menor capacidad de participación en los negocios básicos que las no ajustadas, de acuerdo con H₂. Las empresas multinegocio no relacionadas tienen menor capacidad de participación en los negocios actuales que las no ajustadas, de acuerdo con H₃. No obstante, difieren en cuanto al valor objetivo, ya que en las ajustadas es mayor. Finalmente, en las empresas multinegocio verticales, los grupos (a) y (b) son similares en todas las variables excepto en cuota de mercado relativa, donde las ajustadas tienen menor capacidad de participación, de acuerdo con H₄.

⁵⁴ Este hecho es consistente con las técnicas estadísticas empleadas. El análisis discriminante diferencia grupos minimizando la varianza interna de éstos, lo que provoca que la desviación típica de (a) y (b) dentro de cada categoría sea muy reducida. Cualquier diferencia en media entre grupos es significativa, dada la baja variabilidad interna.

Una vez que se dispone de las empresas ajustadas y no ajustadas a sus variables de contingencia dentro de cada categoría, es necesario contrastar, finalmente, si existen diferencias en el resultado económico que obtienen. De acuerdo con un enfoque de ajuste estratégico, aquellas empresas que se acoplen al modelo normativo deberían obtener un resultado superior respecto a aquellas que no lo verifiquen. Para ello, se realiza un contraste de diferencias de medias basado en la T entre grupos ajustados y no ajustados para cada una de las categorías –**tabla 13**–.

TABLA 13. El contraste de diferencia sobre el margen de beneficio según el ajuste a sus variables de contingencia.

Tipo	Media (grupo ajustado)	Media (grupo no ajustado)	Diferencia entre grupos	Valor del estadístico T	Comentarios	
Mononegocio	20,23%	18,25%	1,98%	,55	Signo correcto	No significativo
Relacionada ...	17,51%	10,82%	6,68%	1,71 ^(b)	Signo correcto	Significativo
No relacionada	6,58%	3,82%	2,76%	,35	Signo correcto	No significativo
Vertical	7,67%	2,11%	5,56%	,89	Signo correcto	No significativo
Nota: (b) diferencia significativa al 10 por 100.						

FUENTE: Elaboración a partir de la Encuesta sobre Estrategias Empresariales.

Si atendemos a la dirección de las medias de resultado, se aprecia que se verifica en las cuatro categorías que las empresas ajustadas a la configuración de contingencia propuesta obtienen mejores resultados que las no ajustadas. Esta diferencia es máxima para el grupo de empresas con diversificación relacionada que alcanza un 6,68 por 100, donde es estadísticamente significativa al 10 por 100. No obstante, en el resto de categorías las diferencias no son estadísticamente significativas.

8. DISCUSIÓN DE LOS RESULTADOS

La explicación de la no existencia de diferencias significativas finales entre los grupos de empresas ajustados y no ajustados en cuanto al margen de beneficio es distinta según las categorías. En las estrategias no relacionada y vertical puede deberse al reducido tamaño muestral ⁵⁵. Por el contrario, dentro de las empresas mononegocio se obtiene la menor diferencia en rentabilidad de las cua-

⁵⁵ La potencia del contraste de diferencia de medias para muestras independientes basado en la distribución T de Student se reduce considerablemente con muestras menores a 30, donde se aleja de la distribución normal centrada.

tro categorías $-1,98$ por 100 —, lo que puede estar motivado por el alto nivel de ajuste general a las condiciones recogidas en la primera hipótesis. Como se estableció en el análisis grupal, las empresas mononegocio presentan el más alto grado de adecuación a su configuración de contingencia.

8.1. Empresas mononegocio.

La combinación de las conclusiones parciales obtenidas en los análisis grupal e individual permite explicar la aparente paradoja existente en España respecto a la superioridad de las empresas mononegocio, tal y como se detecta en el análisis preliminar de este trabajo, así como en las investigaciones previas de SUÁREZ (1994) y RAMÍREZ (1997) ⁵⁶. Este conjunto de empresas se encuentra en una situación de partida excepcional, situadas en líneas de negocio con alto valor objetivo donde no han agotado su capacidad de participación. Por tanto, no están obligadas a aplicar los recursos excedentarios que generan en negocios diferentes, por lo que logran los niveles más elevados de valor intrínseco para éstos e incurrir en costes muy bajos o nulos de adaptación. Además, este comportamiento es generalizado, como muestra el análisis individual. Muy pocas empresas dentro de esta categoría toman decisiones incorrectas respecto al tipo de estrategia corporativa adecuada, por lo que el grupo presenta una alta homogeneidad interna.

En definitiva, la paradoja descrita es excepcional desde la perspectiva empírica, pero no lo es atendiendo al modelo teórico propuesto. Es importante indicar que los valores que presentan en las variables críticas sugieren que esta situación puede prolongarse en el tiempo, aspecto que deberá ser contrastado en el futuro con bases de datos más actualizadas.

8.2. Empresas diversificadas relacionadas.

En el análisis grupal indicábamos que la categoría de empresas multinegocio relacionadas presentaba un alto nivel de ajuste en general a sus variables de contingencia, por lo que obtenían un nivel de rentabilidad elevado, situado en el $15,84$ por 100 . Además, el análisis individual ha permitido identificar 41 empresas de las 164 existentes que no deberían aplicar una estrategia de diversificación relacionada, por lo que obtienen una media de rentabilidad del $10,82$ por 100 , disminuyendo la media general de la categoría.

⁵⁶ Es importante hacer notar que los métodos y las fuentes de los tres trabajos son diferentes, por lo que esta paradoja tiene una alta robustez empírica, esto es, no puede ser atribuida a ninguna anomalía en la recogida de datos o en el tratamiento de la información. SUÁREZ (1994) se basa en las categorías de RUMELT (1974) y en medidas contables de resultado, utilizando la Central de Balances del Banco de España. RAMÍREZ (1997) emplea las categorías de VARADARAJAN y RAMANUJAM (1987) y medidas de mercado de resultado, centrándose en empresas con cotización. Finalmente, este trabajo también emplea las categorías de RUMELT (1974) y medidas contables, al igual que SUÁREZ (1994), pero utiliza la Encuesta sobre Estrategias Empresariales.

Las 123 empresas restantes se ajustan a sus variables de contingencia y obtienen una rentabilidad del 17,51 por 100. Sus negocios de origen tienen un valor objetivo reducido, habiendo alcanzado límites para participar en éste. Ante esta situación, aplican sus recursos excedentarios, de tipo comercial y tecnológico, en negocios relacionados a los actuales, con la finalidad de que no disminuya en gran medida su valor intrínseco y no incurran en elevados costes de adaptación. Es relevante señalar que este tipo de decisiones corporativas para aplicar recursos están siendo tomadas en un contexto muy restrictivo, donde deben buscarse aquellos segmentos de mercado dentro de los negocios relacionados con mayor capacidad de creación de valor objetivo, y donde los recursos no pierdan mucho valor o incrementen sus costes de adaptación. Este conjunto de empresas dispone de directivos que toman decisiones eficientes.

8.3. Empresas diversificadas no relacionadas y verticalmente integradas.

Finalmente, las empresas con estrategia corporativa no relacionada y vertical son las que obtienen peores niveles de rentabilidad. Aunque el análisis individual es capaz de diferenciar 5 y 8 empresas que están más ajustadas a sus variables de contingencia, el nivel de rentabilidad de éstas sólo alcanza el 6,58 por 100 y 7,67 por 100, respectivamente. Este hallazgo es consistente con la mayor parte de la investigación existente en estrategia corporativa y similar a la jerarquía original propuesta por RUMELT (1974).

Estos grupos de empresas en general tienen cuotas de mercado relativas altas en sus negocios básicos y altos beneficios sectoriales en el caso de las no relacionadas. El marco teórico en el que se basa este trabajo se centra en la utilización de recursos excedentes con características de bien público e indivisibles, que son posibles fuentes de ventaja competitiva. Estas empresas pueden estar, en realidad, aplicando flujos de caja no extensibles en uso y perfectamente divisibles, como base para sus procesos de crecimiento hacia negocios no relacionados y verticales, comportamiento que no puede generar ventajas competitivas salvo que se cumplan algunas condiciones muy restrictivas. Cuando la empresa no puede apalancar, en términos estratégicos, el exceso de recursos extensibles e indivisibles hacia otros negocios, dada la disminución del valor intrínseco y el aumento de los costes de adaptación, no puede sustituir la obtención de una ventaja competitiva invirtiendo el exceso de recursos no extensibles y divisibles como el flujo de caja. En estos casos, la dirección de la empresa deberá repartir el flujo de caja a sus accionistas en forma de dividendos o de compra de las propias acciones. En caso contrario, disminuirá la rentabilidad de la empresa. Estos directivos parecen estar adoptando decisiones ineficientes.

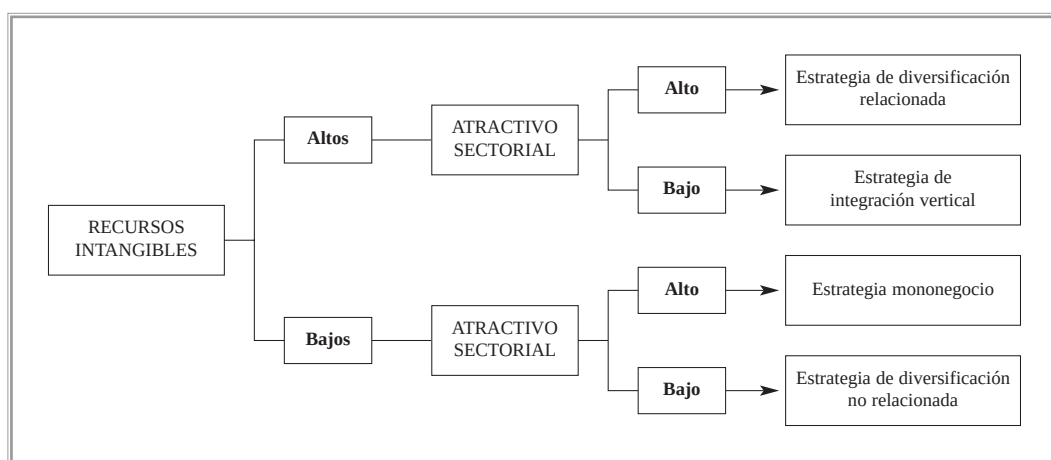
En definitiva, el alto nivel de ajuste a las condiciones ideales de las empresas mononegocio y relacionada explica la elevada rentabilidad que obtienen estas estrategias corporativas. La rentabilidad es mayor conforme la estrategia relacionada se fundamenta en mayor medida en el modelo teórico propuesto. Por el contrario, las empresas no relacionadas y verticalmente integradas logran una rentabilidad reducida aun cuando se ajusten a las condiciones ideales que justifican estos tipos de estrategia corporativa.

9. CONCLUSIONES

En este trabajo hemos estudiado la estrategia corporativa aplicada por las empresas y su impacto sobre la rentabilidad contable. La investigación se fundamenta en los denominados Enfoque de Recursos y Enfoque de Capacidades Dinámicas y se aplica a una muestra de 809 empresas industriales en España. Los resultados permiten establecer recomendaciones directivas precisas sobre qué estrategia corporativa conduce a los mejores resultados en función del contexto interno y externo de la empresa.

La decisión sobre la estrategia corporativa debe adoptarse teniendo en cuenta los *recursos intangibles* –como los gastos comerciales o en investigación y desarrollo– y el *atractivo sectorial* de los negocios principales en los que se sitúa la empresa –potencial de beneficio sectorial y cuota de mercado relativa–. La disponibilidad de recursos intangibles *presiona* a la empresa hacia el crecimiento con la finalidad de explotar las ventajas derivadas de compartirlos, mientras el atractivo sectorial de los negocios existentes *restringe* la dirección del crecimiento. Comparando las necesidades de crecimiento motivadas por los recursos intangibles con las posibilidades de crecimiento en función del atractivo sectorial de los negocios actuales se determina la estrategia corporativa más adecuada –**figura 5**–.

Figura 5. Los hallazgos obtenidos (I): elección de la mejor estrategia corporativa.



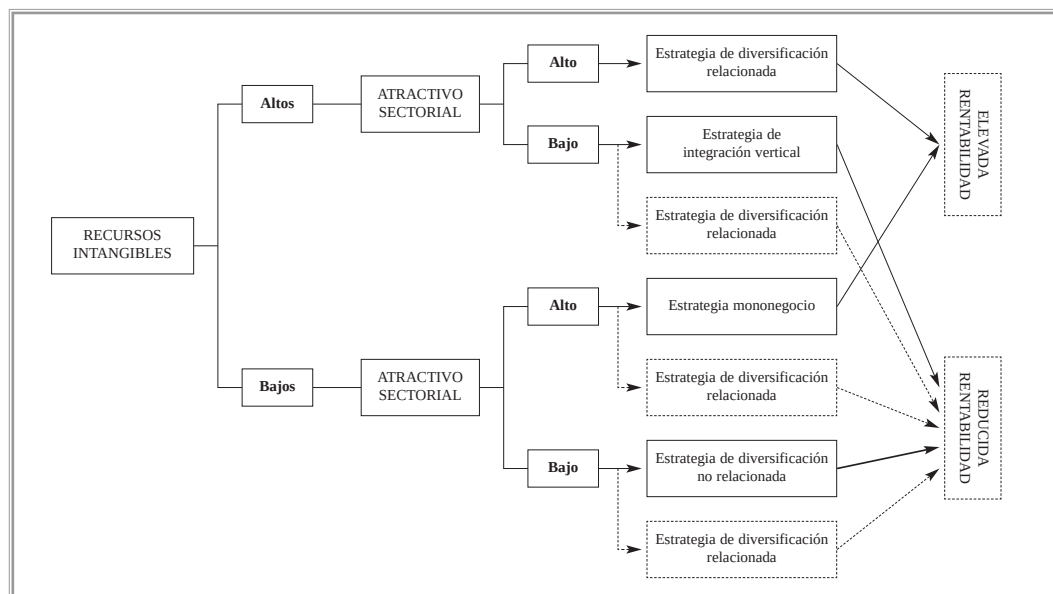
FUENTE: Elaboración propia.

El exceso elevado de recursos intangibles conduce a las estrategias corporativas *relacionada* o *vertical*, en función de que el atractivo sectorial de los negocios actuales sea alto o bajo, respectivamente. El exceso moderado de recursos intangibles da lugar a las estrategias corporativas *mononegocio* y *no relacionada*, según los negocios actuales presenten un atractivo sectorial alto o bajo, en cada caso. Por tanto, la mejor estrategia corporativa es la consecuencia no sólo de las características internas de la empresa, sino también de los atributos del entorno en que compite. Los hallazgos de nuestra

investigación indican que las estrategias corporativas mononegocio y relacionada son las más rentables, porque las empresas analizadas que las aplican se adecuan en términos medios al contexto «ideal» propuesto de recursos intangibles y atractivo sectorial. Por el contrario, las estrategias corporativas vertical y no relacionada son las menos rentables debido a la falta de ajuste de las empresas estudiadas a las condiciones «ideales» de recursos intangibles y atractivo sectorial. Los directivos de estas empresas están tomando decisiones erróneas en materia de estrategia corporativa, ya que su situación interna y externa aconsejaría adoptar una estrategia corporativa distinta de la que están aplicando.

Un segundo aspecto interesante es valorar en qué medida la adopción de decisiones correctas en la estrategia corporativa contribuye a mejorar la rentabilidad contable de la empresa. Hemos detectado que conforme las empresas ajustan mejor su estrategia corporativa al contexto «ideal» de recursos intangibles y atractivo sectorial, la rentabilidad contable aumenta en todas las categorías. Sin embargo, este incremento de rentabilidad sólo es estadísticamente significativo para las empresas con una estrategia corporativa relacionada. La estrategia relacionada no conduce *siempre* a una elevada rentabilidad, sino *sólo cuando* se adopta ante un contexto de alto nivel de exceso de recursos intangibles y notable grado de atractivo sectorial en los negocios existentes –**figura 6**, relaciones continuas–. Este hallazgo explica que algunas investigaciones empíricas no detecten la superioridad de la estrategia relacionada en términos de rentabilidad contable, al no tener en cuenta las condiciones que justifican la adopción de esta estrategia –**figura 6**, relaciones discontinuas–. Por otro lado, las estrategias no relacionada y vertical obtienen reducidos niveles de rentabilidad contable aunque se adecuen al contexto «ideal», por lo que estas alternativas parecen ser malas opciones en cualquier caso –**figura 6**, relaciones continuas–.

Figura 6. Los hallazgos obtenidos (II): adopción de la estrategia corporativa de diversificación relacionada.



FUENTE: Elaboración propia.

En definitiva, las empresas industriales deberían evitar las estrategias corporativas de diversificación *no relacionada* e *integración vertical* por su reducida rentabilidad contable, evaluar con cautela si desean pasar desde una estrategia *mononegocio* muy rentable a una estrategia multinegocio de resultados inciertos, y adoptar una estrategia *relacionada* como la mejor alternativa multinegocio, pero sólo cuando los recursos intangibles internos sean muy excedentarios y el atractivo estructural externo notablemente favorable.

BIBLIOGRAFÍA

- ALCHIAN, A. y DEMSETZ, H. [1972]: «Production, Information Costs and Economic Organization», *American Economic Review*, 62 (5), págs. 777-795.
- AMIT, R. y SCHOEMAKER, P. [1993]: «Strategic Assets and Organizational Rent», *Strategic Management Journal*, 14 (1), págs. 33-46.
- ANSOFF, H.I. [1965]: *Corporate Strategy*. New York: McGraw-Hill.
- ARGYRES, N. [1996]: «Evidence on the Role of Firm Capabilities in Vertical Integration Decisions», *Strategic Management Journal*, 17 (2), págs. 129-150.
- BARNETT, W.P. y BURGELMAN, R.A. [1996]: «Evolutionary Perspectives on Strategy», *Strategic Management Journal*, 17 (Summer Special Issue), págs. 5-19.
- BARNEY, J.B. [1986a]: «Strategic Factor Markets: Expectations, Luck, and Business Strategy», *Management Science*, 32 (10), págs. 1.231-1.241.
- [1986b]: «Organization Culture: Can It Be a Source of Sustained Competitive Advantage?», *Academy of Management Review*, 11 (3), págs. 656-665.
- [1991]: «Firm Resources and Sustained Competitive Advantage», *Journal of Management*, 17 (1), págs. 99-120.
- [2002]: *Gaining and Sustaining Competitive Advantage*. Reading: Addison-Wesley, Second Edition.
- BARZEL, Y. [1982]: «Measurement Cost and the Organization of Markets», *Journal of Law and Economics*, 25 (1), págs. 27-48.
- BAYSINGER, B. y HOSKISSON, R.E. [1989]: «Diversification Strategy and R&D Intensity in Multiproduct Firms», *Academy of Management Journal*, 32 (2), págs. 310-332.
- BERGH, D.D. [1993a]: «Don't "Waste" Your Time! The Effects of Time Series Errors in Management Research: The Case of Ownership Concentration and Research and Development Spending», *Journal of Management*, 19 (4), págs. 897-914.

- [1993b]: «Watch the Time Carefully: The Use and Misuse of Time Effects in Management Research», *Journal of Management*, 19 (3), págs. 683-705.
- [2001]: «Diversification Strategy Research at a Crossroads: Established, Emerging and Anticipated Paths», en HITT, M.A., FREEMAN, R.E. y HARRISON, J.S. (eds.): *Handbook of Strategic Management*. Oxford: Blackwell, págs. 362-383.
- BERRY, C.H. [1971]: «Corporate Growth and Diversification», *Journal of Law and Economics*, 14 (2), págs. 371-383.
- [1975]: *Corporate Growth and Diversification*. Princeton: Princeton University Press.
- BETTIS, R.A. [1981]: «Performance Differences in Related and Unrelated Diversified Firms», *Strategic Management Journal*, 2 (4), págs. 379-394.
- BETTIS, R.A. y HALL, W.K. [1982]: «Diversification Strategy, Accounting Determined Risk, and Accounting Determined Return», *Academy of Management Journal*, 25 (2), págs. 254-264.
- BETTIS, R.A. y MAHAJAN, V. [1985]: «Risk/Return Performance of Diversified Firms», *Management Science*, 31(7), págs. 785-799.
- BUCHANAN, J., TOLLISON, R. y TULLOCK, G. [1980]: *Toward a Theory of the Rent-Seeking Society*. College Station: A&M University Press.
- BUENO, E. [1987]: *La Empresa Española: Estructura y Resultados*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos.
- BUENO, E., MORCILLO, P. y DE PABLO, I. [1989]: «Dimensiones Competitivas de la Empresa Española», *Papeles de Economía Española*, (39), págs. 37-66.
- BUZZELL, R.D. y GALE, B.T. [1987]: *The PIMS (Profit Impact of Market Strategy) Principles*. New York: Free Press.
- CAMERON, K. [1981]: «Perceptions of Organizational Effectiveness over Organizational Life Cycles», *Administrative Science Quarterly*, 26 (4), págs. 525-544.
- CAMPBELL, A. y LUCHS, K.S. [1998]: «Introduction», en CAMPBELL, A. y LUCHS, K.S. (eds.): *Strategic Synergy*. London: International Thomson Business Press, 2.nd edition, págs. 1-12.
- CAMPBELL, A. y GOOLD, M. [1988]: «Strategic Management Styles», en PETTIGREW, A.M. (ed.): *Competitiveness and the Management Process*. Oxford: Basil Blackwell, págs. 137-167.
- CAPON, N., HULBERT, J.M., FARLEY, J.U. y MARTIN, L.E. [1988]: «Corporate Diversity and Economic Performance: The Impact of Market Specialization», *Strategic Management Journal*, 9 (1), págs. 61-74.
- CAVES, R.E. [1980]: «Industrial Organization, Corporate Strategy and Structure», *Journal of Economic Literature*, 18 (1), págs. 64-92.
- CAVES, R.E., PORTER, M.E. y SPENCE, A.M. [1980]: *Competition in the Open Economy*. Cambridge: Harvard University Press.
- CHANG, S.J. [1996]: «An Evolutionary Perspective on Diversification and Corporate Restructuring: Entry, Exit, and Economic Performance during 1981-1989», *Strategic Management Journal*, 17 (8), págs. 587-611.

- CHATTERJEE, S. [1990]: «Excess Resources, Utilization Costs, and Mode of Entry», *Academy of Management Journal*, 33 (4), págs. 780-800.
- [1991]: «Gains in Vertical Acquisitions and Market Power: Theory and Evidence», *Academy of Management Journal*, 34 (2), págs. 436-448.
- CHATTERJEE, S. y BLOCHER, J.D. [1992]: «Measurement of Firm Diversification: Is It Robust?», *Academy of Management Journal*, 35 (4), págs. 874-888.
- CHATTERJEE, S. y WERNERFELT, B. [1991]: «The Link between Resources and Type of Diversification: Theory and Evidence», *Strategic Management Journal*, 12 (1), págs. 33-48.
- CHI, T. [1994]: «Trading in Strategic Resources: Necessary Conditions, Transaction Cost Problems, and Choice of Exchange Structure», *Strategic Management Journal*, 15 (4), págs. 271-290.
- CHRISTENSEN, H.K. y MONTGOMERY, C.A. [1981]: «Corporate Economic Performance: Diversification Strategy versus Market Structure», *Strategic Management Journal*, 2 (4), págs. 327-343.
- COLLIS, D.J. [1994]: «Research Note: How Valuable Are Organizational Capabilities?», *Strategic Management Journal*, 15 (Winter Special Issue), págs. 143-152.
- COLLIS, D.J. y MONTGOMERY, C.A. [1998]: *Corporate Strategy: A Resource-Based Approach*. Boston: Irwin McGraw-Hill.
- CUBBIN, J. y GEROSKI, P. [1987]: «The Convergence of Profits in the Long-Run: Inter-Firm and Inter-Industry Comparisons», *Journal of Industrial Economics*, 35 (4), págs. 427-442.
- DATTA, D.K., RAJAGOPALAN, N. y RASHEED, A.M.A. [1991]: «Diversification and Performance: Critical Review and Future Directions», *Journal of Management Studies*, 28 (5), págs. 529-558.
- DAVIS, P.S., ROBINSON, R.B., PEARCE, J.A. y PARK, S.A. [1992]: «Business Unit Relatedness and Performance: A Look at the Pulp and Paper Industry», *Strategic Management Journal*, 13 (5), págs. 349-361.
- DAVIS, R. y DUHAIME, I.M. [1992]: «Diversification, Vertical Integration, and Industry Analysis: New Perspectives and Measurement», *Strategic Management Journal*, 13 (7), págs. 511-524.
- DE, S. [1992]: «Diversification Patterns and Long-Term Corporate Performance», *Managerial and Decision Economics*, 13 (1), págs. 1-13.
- DEEDS, D.L. y HILL, C.W.L. [1999]: «An Examination of Opportunistic Action within Research Alliances: Evidence from the Biotechnology Industry», *Journal of Business Venturing*, 14 (2), págs. 141-163.
- DIERICKX, I. y COOL, K. [1989]: «Asset Stock Accumulation and Sustainability of Competitive Advantage», *Management Science*, 35 (12), págs. 1.504-1.513.
- DONALDSON, L. [1996]: *For Positivist Organization Theory. Proving the Hard Core*. London: Sage.
- DUBOFSKY, P. y VARADARAJAN, P.R. [1987]: «Diversification and Measures of Performance: Additional Empirical Evidence», *Academy of Management Journal*, 30 (3), págs. 597-608.

- DYER, J.H. [1996]: «Specialized Supplier Networks as a Source of Competitive Advantage: Evidence from the Auto Industry», *Strategic Management Journal*, 17 (4), págs. 271-292.
- [1997]: «Effective Interfirm Collaboration: How Firms Minimize Transaction Costs and Maximize Transaction Value», *Strategic Management Journal*, 18 (7), págs. 535-556.
- EARLEY, P.C. [1999]: «Editorial Comment», *Group and Organization Management*, 24 (1), págs. 3-4.
- EATON, B. y LIPSEY, R. [1980]: «Exit Barriers are Entry Barriers: The Durability of Capital as a Barrier to Entry», *Bell Journal of Economics*, 11 (2), págs. 721-729.
- ENCAOUA, D. y JACQUEMIN, A. [1980]: «Degree of Monopoly, Indices of Concentration, and Threat of Entry», *International Economic Review*, 21, págs. 87-105.
- FARIÑAS, J.C. y JAUMANDREU, J. [1994]: «La Encuesta sobre Estrategias Empresariales: Características y Usos», *Economía Industrial*, (299), págs. 109-119.
- [1995]: «La Encuesta sobre Estrategias Empresariales: Características y Usos», *Documento de Trabajo Número 8 del Programa de Investigaciones Económicas*, Fundación Empresa Pública, 39 páginas.
- FARIÑAS, J.C., HUERGO, E., MARTÍN, A. y SUÁREZ, C. [1996a]: «La Empresa Industrial en la Década de los Noventa: Resultados», *Documento de Trabajo Número 12 del Programa de Investigaciones Económicas*, Fundación Empresa Pública, 42 páginas.
- FARIÑAS, J.C., MERINO, F., MORENO, L. y RODRÍGUEZ, D. [1996b]: «La Empresa Industrial en la Década de los Noventa: Estructura de Mercado y Dinámica Empresarial», *Documento de Trabajo Número 13 del Programa de Investigaciones Económicas*, Fundación Empresa Pública, 44 páginas.
- FARJOUN, M. [1994]: «Beyond Industry Boundaries: Human Expertise, Diversification and Resource-related Industry Groups», *Organization Science*, 5 (2), págs. 185-199.
- [1998]: «The Independent and Joint Effects of the Skill and Physical Bases of Relatedness in Diversification», *Strategic Management Journal*, 19 (7), págs. 611-630.
- FERNÁNDEZ, Z. [1993]: «La Organización Interna como Ventaja Competitiva para la Empresa», *Papeles de Economía Española*, (56), págs. 178-193.
- FERNÁNDEZ, Z. y SUÁREZ, I. [1996]: «La Estrategia de la Empresa desde una Perspectiva Basada en los Recursos», *Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa*, 5 (3), págs. 73-92.
- FIRTH, M. [1980]: «Takeovers, Shareholder Returns, and the Theory of the Firm», *Quarterly Journal of Economics*, 44 (2), págs. 235-260.
- FOSS, N.J. [1994]: *The Austrian School and Modern Economics: Essays in Reassessment*. Copenhagen: Copenhagen Business School Press.
- [1997]: «Resources and Strategy: A Brief Overview of Themes and Contributions», en Foss, N.J. (ed.): *Resources, Firms, and Strategies*. Oxford: Oxford University Press, págs. 3-18.
- [1999]: «Research in the Strategic Theory of the Firm: "Isolationism" and "Integrationism"», *Journal of Management Studies*, 36 (6), págs. 725-755.

- FOX, M.A. y HAMILTON, R.T. [1994]: «Ownership and Diversification: Agency Theory or Stewardship Theory», *Journal of Management Studies*, 31 (1), págs. 269-207.
- GARCÍA, E. [1991]: *Acuerdos de Cooperación entre Empresas en España, 1986-1989: Análisis desde la Economía de la Organización*. Universidad de Oviedo: Tesis Doctoral.
- GINSBERG, A. [1990]: «Connecting Diversification to Performance: A Sociocognitive Approach», *Academy of Management Review*, 15 (3), págs. 514-535.
- GOOLD, M. y CAMPBELL, A. [1987]: *Strategies and Styles*. Oxford: Basil Blackwell.
- GOOLD, M., CAMPBELL, A. y ALEXANDER, M. [1994]: *Corporate-Level Strategy: Creating Value in the Multibusiness Company*. Chichester: John Wiley and Sons.
- GORT, M. [1962]: *Diversification and Integration in American Industry*. Princeton: Princeton University Press.
- GRANT, R.M. [1988]: «On "Dominant Logic", Relatedness and the Link between Diversity and Performance», *Strategic Management Journal*, 9 (6), págs. 639-642.
- [1991]: «The Resource-Based Theory of Competitive Advantage: Implications for Strategy Formulation», *California Management Review*, 33 (3), págs. 114-135.
- [1998]: «Resources, Capabilities and the Knowledge-Based View: Assessment and Prospects», en *Empresa y Economía Institucional*. Las Palmas de Gran Canaria: VIII Congreso Nacional de ACEDE, págs. 1-13.
- [2002]: «Corporate Strategy: Managing Scope and Strategy Content», in PETTIGREW, A., THOMAS, H. y WHITTINGTON, R. (eds.): *Handbook of Strategy and Management*. London: Sage, págs. 72-97.
- HANNAH, L. y KAY, J. [1977]: *Concentration in Modern Industry*. London: Macmillan.
- HANNAN, M.T. y FREEMAN, J. [1977]: «The Population Ecology of Organizations», *American Journal of Sociology*, 82, págs. 929-964.
- HANSEN, G. y WERNERFELT, B. [1989]: «Determinants of Firm Performance: The Relative Importance of Economic and Organizational Factors», *Strategic Management Journal*, 10 (5), págs. 399-411.
- HATFIELD, D.E., LIEBESKIND, J.P. y OPLER, T.C. [1996]: «The Effects of Corporate Restructuring on Aggregate Industry Specialization», *Strategic Management Journal*, 17 (1), págs. 55-72.
- HENDERSON, R. y MITCHELL W. [1997]: «The Interactions of Organizational and Competitive Influences on Strategy and Performance», *Strategic Management Journal*, 18 (Summer Special Issue), págs. 5-14.
- HILL, C.W.L. [1994]: «Diversification and Economic Performance: Bringing Structure and Corporate Management Back into the Picture», en RUMELT, R.P., SCHENDEL, D.E. y TEECE, D.J. (eds.): *Fundamental Issues in Strategy. A Research Agenda*. Boston: Harvard Business School Press, págs. 297-321.
- HILL, C.W.L. y DEEDS, D.L. [1996]: «The Importance of Industry Structure for the Determination of Firm Profitability: A Neo-Austrian Perspective», *Journal of Management Studies*, 33 (4), págs. 429-451.
- HILL, C.W.L. y HOSKISSON, R.E. [1987]: «Strategy and Structure in the Multiproduct Firm», *Academy of Management Review*, 12 (2), págs. 331-341.

- HILL, C.W.L., HITT, M.A. y HOSKISSON, R.E. [1988]: «Declining US Competitiveness: Reflections on a Crisis», *Academy of Management Executive*, 1(1), págs. 51-60.
- HOSKISSON, R.E. y HITT, M.A. [1990]: «Antecedents and Performance Outcomes of Diversification: A Review and Critique of Theoretical Perspectives», *Journal of Management*, 16 (2), págs. 461-509.
- [1994]: *Downscoping: How to Tame the Diversified Firm*. Oxford: Oxford University Press.
- HUBBARD, R.G. [1998]: «Capital-Market Imperfections and Investment», *Journal of Economic Literature*, 36 (1), págs. 193-225.
- INGHAM, H., KRAN, I. y LOVESTAM, A. [1992]: «Mergers and Profitability: A Managerial Success Story?», *Journal of Management Studies*, 29 (2), págs. 195-208.
- JACOBSON, R. [1988]: «The Persistence of Abnormal Returns», *Strategic Management Journal*, 9 (5), págs. 415-430.
- [1992]: «The "Austrian" School of Strategy», *Academy of Management Review*, 17 (4), págs. 782-807.
- JACQUEMIN, A. [1975]: «Une Mesure Entropique de la Diversification», *Revue Economique*, 5, págs. 834-838.
- JACQUEMIN, A. y KUMPS, A.M. [1971]: «Changes in the Size Structure of the Largest European Firms: An Entropy Measure», *Journal of Industrial Economics*, 20, págs. 36-42.
- JACQUEMIN, A. y BERRY, C. (1979): «Diversification and Corporate Growth: An Entropy Measure», *Journal of Industrial Economics*, 27 (4), págs. 359-369.
- JACQUEMIN, A. y JONG, H. [1977]: *European Industrial Organization*. London: Macmillan.
- JAUMANDREU, J. y DE JUAN, R. [1996]: «La Empresa Industrial en la Década de los Noventa: Costes y Precios», *Documento de Trabajo Número 10 del Programa de Investigaciones Económicas*, Fundación Empresa Pública, 67 páginas.
- JENSEN, M.C. (1986): «Agency Cost of Free Cash Flow, Corporate Finance, and Takeovers», *American Economic Review*, 76 (2), págs. 323-329.
- JENSEN, M.C. y RUBACK, R. (1983): «The Market for Corporate Control: The Scientific Evidence», *Journal of Financial Economics*, 11(1), págs. 5-50.
- JONES, G.R. y HILL, C.W.L. [1988]: «Transaction Cost Analysis of Strategy-Structure Choice», *Strategic Management Journal*, 9 (2), págs. 159-172.
- KANTER, R.M. y BRINKERHOFF, D. [1981]: «Organizational Performance: Recent Developments in Measurement», *Annual Review of Sociology*, 7, págs. 321-349.
- KAUFMANN, P.J. y LAFONTAINE, F. [1994]: «Costs of Control: The Source of Economic Rents for McDonald's Franchisees», *Journal of Law and Economics*, 37 (2), págs. 417-453.
- KLEIN, B., CRAWFORD, R.G. y ALCHIAN, A.A. [1978]: «Vertical Integration, Appropriable Rents, and the Competitive Contracting Process», *Journal of Law and Economics*, 21 (2), págs. 297-326.

- KOGUT, B. y ZANDER, U. [1992]: «Knowledge of the Firm, Combinative Capabilities, and the Replication of Technology», *Organization Science*, 3 (3), págs. 383-397.
- LECRAW, D.J. (1984): «Diversification Strategy and Performance», *Journal of Industrial Economics*, 33 (2), págs. 179-198.
- LIEBESKIND, J.P. [1996]: «Knowledge, Strategy, and the Theory of the Firm», *Strategic Management Journal*, 17 (Winter Special Issue), págs. 93-107.
- LIPPMAN, S. y RUMELT, R. [1982]: «Uncertain Imitability: An Analysis of Interfirm Differences in Efficiency under Competition», *Bell Journal of Economics*, 13 (2), págs. 418-438.
- LOASBY, B.J. [1998]: «The Organisation of Capabilities», *Journal of Economic Behavior and Organization*, 35 (2), págs. 139-160.
- LUBATKIN, M. y O'NEILL, H.M. [1987]: «Merger Strategies and Capital Market Risk», *Academy of Management Journal*, 30 (4), págs. 665-684.
- LUBATKIN, M. y CHATTERJEE, S. [1991]: «Strategy-Shareholder Value Relationship: Testing Temporal Stability across Market Cycles», *Strategic Management Journal*, 12 (4), págs. 251-270.
- [1994]: «Extending Modern Portfolio Theory into the Domain of Corporate Diversification: Does It Apply?», *Academy of Management Journal*, 37 (1), págs. 109-136.
- LYONS, B.R. [1995]: «Specific Investment, Economies of Scale, and the Make-or-Buy Decision: A Test of Transaction Cost Theory», *Journal of Economic Behavior and Organization*, 26 (3), págs. 431-443.
- MAHONEY, J.T. [1993]: «Strategic Management and Determinism: Sustaining the Conversation», *Journal of Management Studies*, 30 (1), págs. 173-191.
- MAHONEY, J.T. y PANDIAN, J.R. [1992]: «The Resource-Based View within the Conversation of Strategic Management», *Strategic Management Journal*, 13 (5), págs. 363-380.
- MARKIDES, C.C. [1992]: «Consequences of Corporate Refocusing: Ex Ante Evidence», *Academy of Management Journal*, 35 (2), págs. 398-412.
- [1997]: «To Diversify or Not To Diversify», *Harvard Business Review*, 75 (6), págs. 93-99.
- [2002]: «Corporate Strategy: The Role of the Centre», in PETTIGREW, A., THOMAS, H. y WHITTINGTON, R. (eds.): *Handbook of Strategy and Management*. London: Sage, págs. 98-112.
- MARKIDES, C.C. y WILLIAMSON, P.J. [1994]: «Related Diversification, Core Competences, and Corporate Performance», *Strategic Management Journal*, 15 (Summer Special Issue), págs. 149-165.
- [1996]: «Corporate Diversification and Organizational Structure: A Resource-Based View», *Academy of Management Journal*, 39 (2), págs. 340-367.
- MCDUGALL, F.M. y ROUND, D.K. [1984]: «A Comparison of Diversifying and Nondiversifying Australian Industrial Firms», *Academy of Management Journal*, 27 (2), págs. 384-398.
- MCGAHAN, A.M. [1999]: «The Performance of US Corporations: 1981-1994», *Journal of Industrial Economics*, 47 (4), págs. 373-398.

- MCGAHAN, A.M. y PORTER, M.E. [1997]: «How Much Does Industry Matter, Really?», *Strategic Management Journal*, 18 (Summer Special Issue), págs. 15-30.
- MERINO, F. y RODRÍGUEZ, D. [1997]: «A Consistent Analysis of Diversification Decisions with Non Observable Firm-Effects», *Strategic Management Journal*, 18 (9), págs. 733-743.
- [1994]: «Diversificación de las Empresas Manufactureras: Su Importancia y Determinantes», *Documento de Trabajo Número 8 del Programa de Investigaciones Económicas*, Fundación Empresa Pública, 34 páginas.
- MILES, G., MILES, R.E., PERRONE, V. y EDVINSSON, L. [1998]: «Some Conceptual and Research Barriers to the Utilization of Knowledge», *California Management Review*, 40 (3), págs. 281-288.
- MILGROM, P. y ROBERTS, J. [1992]: *Economics, Organization and Management*. Englewood Cliffs: Prentice Hall.
- MONTGOMERY, C.A. [1985]: «Product-Market Diversification and Market Power», *Academy of Management Journal*, 28 (4), págs. 789-798.
- [1994]: «Corporate Diversification», *Journal of Economic Perspectives*, 8 (3), págs. 163-178.
- MONTGOMERY, C.A. y WERNERFELT, B. [1991]: «Sources of Superior Performance: Market Share versus Industry Effects in the US Brewing Industry», *Management Science*, 37 (8), págs. 954-959.
- MONTGOMERY, C.A. y WILSON, V.A. (1986): «Mergers that Last: A Predictable Pattern?», *Strategic Management Journal*, 7 (1), págs. 91-96.
- MYERS, S.C. y MAJLUF, N.S. [1984]: «Corporate Financing Decisions When Firms Have Investment Information That Investors Do Not», *Journal of Financial Economics*, 13 (2), págs. 187-221.
- NELSON, R.R. y WINTER, S.G. [1982]: *An Evolutionary Theory of Economic Change*. Cambridge: Belknap Press of Harvard University Press.
- NGUYEN, T.H., SEROR, A. y DEVINNEY, T.M. [1990]: «Diversification Strategy and Performance in Canadian Manufacturing Firms», *Strategic Management Journal*, 11(5), págs. 411-418.
- O'DELL, C. y GRAYSON, C.J. [1998]: «If Only We Knew What We Know: Identification and Transfer of Internal Best Practices», *California Management Review*, 40 (3), págs. 154-174.
- OSTER, S.M. [1994]: *Modern Competitive Analysis*. Oxford: Oxford University Press, Second Edition.
- PALICH, L.E., CARDINAL, L.B. y MILLER, C.C. (2000): «Curvilinearity in the Diversification-Performance Linkage: An Examination of Over Three Decades of Research», *Strategic Management Journal*, 21(2), págs. 155-174.
- PENROSE, E. [1995]: *The Theory of the Growth of the Firm*. Oxford: Oxford University Press, 2.nd ed.
- PETERAF, M. [1993]: «The Cornerstones of Competitive Advantage: A Resource-Based View», *Strategic Management Journal*, 14 (3), págs. 179-191.
- [1994]: «Commentary: The Two Schools of Thought in Resource-Based Theory: Definitions and Implications for Research (W.S. Schulze)», in SHRIVASTAVA, P., HUFF, A.S. y DUTTON, J.E. (eds.): *Advances in Strategic Management: Resource-Based View of the Firm*. Greenwich: JAI Press, vol. 10A, págs. 153-158.

- PORTER, M.E. [1980]: *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*. New York: Free Press.
- [1985]: *Competitive Advantage: Gaining and Sustaining Superior Performance*. New York: Free Press.
- [1991]: «Towards a Dynamic Theory of Strategy», *Strategic Management Journal*, 12 (8), págs. 95-117.
- POWELL, T.C. [1996]: «How Much Does Industry Matter? An Alternative Empirical Test», *Strategic Management Journal*, 17 (4), págs. 323-334.
- PRAHALAD, C.K. y BETTIS, R.A. (1986): «The Dominant Logic: A New Linkage between Diversity and Performance», *Strategic Management Journal*, 7 (6), págs. 485-501.
- RAMANUJAM, V. y VARADARAJAN, P. [1989]: «Research on Corporate Diversification: A Synthesis», *Strategic Management Journal*, 10 (6), págs. 523-551.
- RAMÍREZ, M.L. [1997]: *Análisis del Comportamiento Estratégico de las Empresas Españolas: Aplicación a la Diversificación Internacional y de Producto. 1991-1995*. Universidad de Zaragoza: Tesis Doctoral.
- REED, R. [1991]: «Bimodality in Diversification: An Efficiency and Effectiveness Rationale», *Managerial and Decision Economics*, 12 (1), págs. 57-66.
- REED, R. y LUFFMAN, G.A. (1986): «Diversification: The Growing Confusion», *Strategic Management Journal*, 7 (1), págs. 29-35.
- REED, R. y DEFILLIPPI, R.J. [1990]: «Causal Ambiguity, Barriers to Imitation, and Sustainable Competitive Advantage», *Academy of Management Review*, 15 (1), págs. 88-102.
- RHOADES, S. [1974]: «A Further Evaluation of the Effect of Diversification on Industry Profit Performance», *Review of Economics and Statistics*, 56 (4), págs. 557-559.
- RODRÍGUEZ, D. [1993]: «Diversificación de las Empresas Manufactureras Españolas», *Documento de Trabajo Número 6 del Programa de Investigaciones Económicas*, Fundación Empresa Pública, 27 páginas.
- RUMELT, R.P. (1974): *Strategy, Structure and Economic Performance*. Cambridge: Harvard Business School.
- [1982]: «Diversification Strategy and Profitability», *Strategic Management Journal*, 3 (4), págs. 359-369.
- [1984]: «Towards a Strategic Theory of the Firm», en LAMB, R. (ed.): *Competitive Strategic Management*. Englewood Cliffs: Prentice-Hall, págs. 556-570.
- [1991]: «How Much Does Industry Matter?», *Strategic Management Journal*, 12 (3), págs. 167-185.
- RUSSO, M.V. [1991]: «The Multidivisional Structure as an Enabling Device: A Longitudinal Study of Discretionary Cash as a Strategic Resource», *Academy of Management Journal*, 34 (3), págs. 718-733.
- SCARBROUGH, H. [1998]: «Path(ological) Dependency? Core Competences from an Organizational Perspective», *British Journal of Management*, 9 (3), págs. 219-232.
- SCHENDEL, D. [1996]: «Editor's Introduction to the 1996 Winter Special Issue on Knowledge and the firm», *Strategic Management Journal*, 17 (Winter Special Issue), págs. 1-4.

- SCHMALENSEE, R. [1982]: «The New Industrial Organization and the Economic Analysis of Modern Markets», en HILDENBRAND, W. (ed.): *Advances in Economic Theory*. Cambridge: Cambridge University Press, Cambridge, págs. 253-285.
- [1985]: «Do Markets Differ Much?», *American Economic Review*, 75 (3), págs. 341-351.
- SETH, A. y THOMAS, H. [1994]: «Theories of the Firm: Implications for Strategy Research», *Journal of Management Studies*, 31(2), págs. 165-191.
- SPENDER, J.C. [1996]: «Making Knowledge the Basis of a Dynamic Theory of the Firm», *Strategic Management Journal*, 17 (Winter Special Issue), págs. 45-62.
- STAHL, M.J. y ZIMMERER, T.W. [1984]: «Modeling Strategic Acquisition Policies: A Simulation of Executives' Acquisition Decisions», *Academy of Management Journal*, 27 (2), págs. 369-383.
- STIMPERT, J.L. y DUHAIME, I.M. [1997]: «Seeing the Big Picture: The Influence of Industry, Diversification, and Business Strategy on Performance», *Academy of Management Journal*, 40 (3), págs. 560-583.
- SUÁREZ, I. [1994]: «Estrategia de Diversificación y Resultados de la Empresa Española», *Revista de Economía Aplicada*, 2 (4), págs. 103-128.
- SZULANSKI, G. [1996]: «Exploring Internal Stickiness: Impediments to the Transfer of Best Practice Within the Firm», *Strategic Management Journal*, 17 (Winter Special Issue), págs. 27-43.
- TEECE, D.J. [1982]: «Towards an Economic Theory of the Multiproduct Firm», *Journal of Economic Behavior and Organization*, 3 (1), págs. 39-63.
- [1986]: «Profiting from Technological Innovation: Implications for Integration, Collaboration, Licensing and Public Policy», *Research Policy*, 15 (6), págs. 285-305.
- [1998a]: «Capturing Value from Knowledge Assets: The New Economy, Markets for Know-How, and Intangible Assets», *California Management Review*, 40 (3), págs. 55-79.
- [1998b]: «Research Directions for Knowledge Management», *California Management Review*, 40 (3), págs. 289-292.
- TEECE, D.J., PISANO, G. y SHUEN, A. [1997]: «Dynamic Capabilities and Strategic Management», *Strategic Management Journal*, 18 (7), págs. 509-533.
- THOMAS, H. y POLLOCK, T. [1999]: «From I-O Economics' S-C-P Paradigm through Strategic Groups to Competence-Based Competition: Reflections on the Puzzle of Competitive Strategy», *British Journal of Management*, 10 (2), págs. 127-140.
- TSOUKAS, H. [1996]: «The Firm as a Distributed Knowledge System: a Constructionist Approach», *Strategic Management Journal*, 17 (Winter Special Issue), págs. 11-25.
- VARADARAJAN, P.R. y RAMANUJAM, V. [1987]: «Diversification and Performance: A Reexamination Using a New Two-Dimensional Conceptualization of Diversity in Firms», *Academy of Management Journal*, 30 (2), págs. 380-393.

- VENKATRAMAN, N. [1989]: «The Concept of Fit in Strategy Research: Toward Verbal and Statistical Correspondence», *Academy of Management Review*, 14 (3), págs. 423-444.
- VENKATRAMAN, N. y RAMANUJAM, V. (1986): «Measurement of Business Performance in Strategy Research: A Comparison of Approaches», *Academy of Management Review*, 11 (4), págs. 801-814.
- VENTURA, J. [1996]: *Análisis Dinámico de la Estrategia Empresarial: Un Ensayo Interdisciplinar*. Oviedo: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo.
- VENTURA, J. y ORDÓÑEZ, P. (2003): *Capital Intelectual y Aprendizaje Organizativo: Nuevos Desafíos para la Empresa*. Madrid: Asociación Española de Normalización y Certificación.
- WALTER, G.A. y BARNEY, J.B. [1990]: «Management Objectives in Mergers and Acquisitions», *Strategic Management Journal*, 11 (1), págs. 79-86.
- WERNERFELT, B. [1984]: «A Resource-Based View of the Firm», *Strategic Management Journal*, 5 (2), págs. 171-180.
- [1997]: «Foreword», en FOSS, N.J. (ed.): *Resources, Firms, and Strategies*. Oxford: Oxford University Press, págs. xvii-xviii.
- WERNERFELT, B. y MONTGOMERY, C.A. [1986]: «What Is an Attractive Industry?», *Management Science*, 32 (10), págs. 1.223-1.230.
- [1988]: «Tobin's Q and the Importance of Focus in Firm Performance», *American Economic Review*, 78 (1), págs. 246-250.
- WHETTEN, D.A. [1989]: «What Constitutes a Theoretical Contribution?», *Academy of Management Review*, 14 (4), págs. 490-495.
- WILLIAMS, J.R., PAEZ, B.L. y SANDERS, L. [1988]: «Conglomerates Revisited», *Strategic Management Journal*, 9 (5), págs. 403-414.
- WILLIAMSON, O.E. [1975]: *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications*. New York: Free Press.
- [1979]: «Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations», *Journal of Law and Economics*, 22 (2), págs. 233-261.
- [1985]: *The Economic Institutions of Capitalism*. New York: Free Press.
- WITT, U. [1998]: «Imagination and Leadership-The Neglected Dimension of an Evolutionary Theory of the Firm», *Journal of Economic Behavior and Organization*, 35 (2), págs. 161-177.
- WRIGLEY, L. [1970]: *Divisional Autonomy and Diversification*. Harvard Business School: Doctoral Dissertation.

CONTABILIDAD	CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC	Núm. 63/2005
---------------------	-------------------------------------	-------------------------



INMACULADA DE BENITO CÁMARA
DANIEL PÉREZ MARTÍN

Profesores del CEF

BOICAC núm. 61, marzo 2005. Consulta 2

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable en las cuentas anuales consolidadas que se formulen en aplicación de lo dispuesto en el Código de Comercio y las normas que lo desarrollan, del efecto impositivo relacionado con la corrección valorativa correspondiente a la inversión en el capital de una sociedad dependiente, como consecuencia de las pérdidas originadas en dicha sociedad.

Respuesta:

La situación planteada hace referencia al reflejo que debe tener en las cuentas anuales consolidadas la eliminación prevista en el apartado 3 del artículo 27 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre (en adelante, NOFCAC), desde el punto de vista de la contabilización del gasto por impuesto sobre beneficios; en cuya virtud «En todo caso, se eliminarán previamente las correcciones valorativas correspondientes a la inversión en el capital de la sociedad dependiente realizadas con posterioridad a su pertenencia al grupo». En particular, si dicha eliminación a la vista de lo dispuesto en el artículo 60 de las NOFCAC debe ocasionar el registro de un pasivo por impuesto diferido. El marco normativo de referencia para el registro del gasto contable devengado por el Impuesto sobre Sociedades se halla recogido en las siguientes disposiciones:

- Norma de valoración 16.^a de la quinta parte del PGC aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.
- Resolución de 9 de octubre de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del PGC, parcialmente modificada por la de 15 de marzo de 2002.
- Artículo 60 de las NOFCAC, en el que se indica que, para el cálculo del impuesto sobre beneficios que debe lucir en la cuenta de Pérdidas y ganancias consolidada como gasto, se procederá aplicando la norma de valoración 16.^a del PGC incluyendo las diferencias permanentes y temporales originadas como consecuencia de la aplicación de los métodos de consolidación, es decir, teniendo en cuenta los ajustes derivados de la aplicación de los métodos de consolidación.

De conformidad con lo previsto en el apartado 3 del artículo 44 del Código de Comercio, las cuentas anuales consolidadas deberán reflejar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del conjunto constituido por las sociedades incluidas en la consolidación. En particular, incluirá el gasto por Impuesto sobre Sociedades, en función del resultado contable antes de impuesto y no del importe de la cuota líquida que corresponde a la Hacienda Pública por ese ejercicio. Es decir, en función del criterio de devengo de acuerdo con el artículo 38, apartado 1, letra d), del Código de Comercio. En este sentido, la norma de valoración 16.^a Impuesto sobre Sociedades, incluida en la quinta parte del PGC, dispone que, para la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, se considerarán las diferencias que puedan existir entre el resultado contable y el resultado fiscal, entendiéndose éste como la base imponible del impuesto. A tal efecto, se pueden distinguir las siguientes diferencias:

- «Diferencias permanentes»: las producidas entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos del ejercicio que no revierten en períodos subsiguientes, excluidas las pérdidas compensadas.
- «Diferencias temporales»: las existentes entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos del ejercicio cuyo origen está en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que por lo tanto revierten en períodos subsiguientes.
- Las «pérdidas compensadas», a efectos de la determinación de la base imponible.

Adicionalmente, la norma primera de la Resolución de 9 de octubre de 1997 señala que, por aplicación del principio de prudencia, los impuestos diferidos deberán ser objeto de contabilización en todo caso. Desde la perspectiva de las cuentas anuales consolidadas, el artículo 60 de las

NOFCAC parte del citado planteamiento. De hecho, en el supuesto de que en el ejercicio no surjan diferencias permanentes ni temporales como consecuencia de la aplicación de los métodos de consolidación (entre ellas, las derivadas de transacciones entre las empresas del grupo), la partida «20. Impuesto sobre beneficios», que debe lucir en la cuenta de Pérdidas y ganancias consolidada, se obtendría en el método de integración global de la simple agregación de las correspondientes partidas de «gasto por impuesto sobre beneficios» de las sociedades incluidas en la consolidación. En este sentido, como lógica consecuencia del contenido de la cuenta de Pérdidas y ganancias consolidada –que de acuerdo con el art. 65 de las NOFCAC, en desarrollo de lo previsto en la regla 8.^a del art. 46 del Código de Comercio, comprenderá con la debida separación los ingresos y gastos de la sociedad dominante y de las dependientes a las que se les aplique el método de integración global, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan–, el artículo 60 de las citadas NOFCAC impone, adicionalmente, la obligación de considerar las diferencias permanentes y temporales originadas como consecuencia de la aplicación de los métodos de consolidación. Adicionalmente, en el análisis de la cuestión planteada en la consulta debe partirse de una previa diferenciación, en torno a si la sociedad dependiente que forma parte del grupo mercantil, a su vez también forma parte del «Grupo fiscal», es decir, del conjunto de sociedades que, junto a la sociedad dominante, tributan en el régimen de consolidación fiscal regulado en el Capítulo VII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS) o, si por el contrario, dicha sociedad dependiente no está incluida en el «Grupo fiscal» y, por tanto, tributa en el régimen general (régimen de declaración individual).

a) La sociedad dependiente no forma parte del «Grupo fiscal».

En caso de que la sociedad dependiente no esté incluida en el «Grupo fiscal» y por tanto tribute en el régimen general regulado en el TRLIS, hay que tener en cuenta que la corrección valorativa contabilizada por la sociedad dominante en sus cuentas anuales individuales, como consecuencia de las pérdidas originadas en la sociedad dependiente, es fiscalmente deducible en la base imponible de la sociedad dominante. En las cuentas anuales consolidadas, la eliminación de esta provisión al amparo de lo dispuesto en el artículo 27, apartado 3, de las NOFCAC, pone de manifiesto que un gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades de la sociedad dominante no tiene reflejo contable en las cuentas anuales consolidadas. Por su parte, en el ejercicio en que se produzca la reversión de la provisión en las cuentas anuales individuales de la sociedad dominante (que deberá ser objeto de eliminación en las cuentas anuales consolidadas), originará una situación de signo contrario. Es decir, estaremos ante un ingreso fiscal en la tributación de la sociedad dominante, que no tiene reflejo contable en las cuentas anuales consolidadas. En consecuencia, una diferencia entre la base imponible y el resultado contable que generada en un ejercicio, revertirá, con carácter general, en uno posterior, y que de acuerdo con la normativa citada más arriba será preciso calificar. En este sentido, la eliminación en cuentas anuales

consolidadas de la corrección valorativa motivará el correspondiente registro en las cuentas anuales consolidadas del efecto impositivo asociado a la operación. En particular, y de acuerdo con el principio de prudencia enunciado en el artículo 38.1 c) del Código de Comercio y desarrollado en la Resolución de este Instituto de 9 de octubre de 1997, en cuya norma primera, apartado 2, se indica que «los impuestos diferidos deberán ser objeto de contabilización en todo caso», en el balance consolidado deberá figurar un impuesto diferido por el efecto fiscal que la citada corrección valorativa haya tenido en la base imponible de la sociedad dominante.

b) La sociedad dependiente forma parte del «Grupo fiscal».

En caso de que la sociedad dependiente tribute en el régimen de consolidación fiscal, en aplicación de este régimen especial, la sociedad dependiente integra en la base imponible del «Grupo fiscal» la base imponible negativa que haya generado en el ejercicio. Por su parte, la sociedad dominante habrá contabilizado la corrección valorativa, e incluido en su base imponible el correspondiente gasto. No obstante, dado que de conformidad con el apartado 2 del artículo 71 del TRLIS deben practicarse las eliminaciones e incorporaciones requeridos por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, la corrección valorativa contabilizada en las cuentas anuales individuales de la sociedad dominante habrá sido objeto de eliminación en el cálculo de la base imponible del «Grupo fiscal», de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27, apartado 3, de las NOFCAC. Es por ello que el apartado 2.2 de la norma sexta. Sociedades que tributan en régimen de consolidación fiscal, de la Resolución de 9 de octubre de 1997, establece que: «Si como consecuencia de la eliminación de dividendos repartidos entre sociedades del grupo fiscal y otros resultados para la determinación de la base imponible consolidada por operaciones realizadas entre sociedades que forman el grupo a efectos fiscales, se produce una diferencia no reversible, y, por lo tanto permanente, surgirá para la sociedad que tuviera contabilizado o correspondiera dicho resultado una diferencia permanente respecto a la base imputable que hubiera resultado en régimen de declaración individual, y su registro contable se realizará de acuerdo a las normas generales». En consecuencia, la sociedad dominante, en sus cuentas anuales individuales, contabilizará, en su caso, un impuesto anticipado. Desde un punto de vista consolidado, dado que la corrección valorativa debe eliminarse tanto a efectos contables, por aplicación del artículo 27.3 de las NOFCAC, como a efectos fiscales, por aplicación del artículo 71 del TRLIS, en las cuentas anuales consolidadas no se producirá ninguna diferencia entre la base imponible y el resultado contable y, por tanto, la eliminación de la corrección valorativa descrita en la consulta no requerirá registro contable alguno, salvo la eliminación del impuesto anticipado, previamente contabilizado, en su caso, en las cuentas anuales individuales de la sociedad dominante.

EJEMPLO:

La sociedad «DÍA» suscribió en la constitución de la sociedad «NOCHE» títulos representativos del 80 por 100 del capital. La emisión se realizó a la par y tuvo lugar el 01-01-20X5.

El importe satisfecho por la adquisición ascendió a 800 u.m.

La evolución de los fondos propios de la sociedad «NOCHE» a lo largo de los años 20X5 y 20X6 ha sido la siguiente:

Fondos propios	Año 20X5	Año 20X6
Capital	1.000	1.000
Pérdidas y ganancias	(65)	100
– Resultados negativos de ejercicios anteriores ..		(65)
Total fondos propios	935	1.035

Las cuentas de Pérdidas y ganancias individuales correspondientes al año 20X5 de ambas sociedades se presentan a continuación:

Cuenta de Pérdidas y ganancias	Sociedad «DÍA»	Sociedad «NOCHE»
Debe		
Gastos	588	700
Dotación provisión participación «NOCHE»	52	–
Impuesto devengado	126	(35)
Resultado «DÍA»	234	
Total Debe	1.000	665
Haber		
Ingresos	1.000	600
Resultado «NOCHE»	–	65
Total Haber	1.000	665

La sociedad «NOCHE» no tiene dudas de poder generar en los ejercicios siguientes la suficiente carga fiscal para poder compensar la totalidad de la base imponible negativa generada en el ejercicio, por lo que ha contabilizado el «Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 20X5», por importe de 35 ($0,35 \times 100$).

.../...

.../...

De las cuentas de Pérdidas y ganancias anteriores, se obtiene la siguiente información:

Concepto	Sociedad «DÍA»	Sociedad «NOCHE»
Ingresos	1.000	600
– Gastos	– 588	– 700
– Dotación provisión participación «NOCHE» ..	– 52	
Beneficio antes de impuestos	360	– 100
+ / – Diferencias permanentes	–	–
+ / – Diferencias temporales	–	–
Base imponible/Resultado contable ajustado × 35%	360 × 35%	– 100 × 35%
Cuota íntegra/Impuesto bruto	126	–
– Deducciones	–	–
Cuota líquida/Impuesto devengado	126	–
– Retenciones y pagos a cuenta	– 12	– 10
Cuota diferencial	114	– 10

SE PIDE:

1. Asientos de eliminación del grupo «DÍA Y NOCHE» correspondientes al año 20X5, si la sociedad dependiente tributa en el Impuesto sobre Sociedades en el régimen general.
2. Asientos de eliminación del grupo «DÍA Y NOCHE» correspondientes al año 20X6, si la sociedad dependiente tributa en el Impuesto sobre Sociedades en el régimen general.
3. Asientos de eliminación del grupo «DÍA Y NOCHE» correspondientes al año 20X5, si la sociedad dependiente forma parte del grupo fiscal.
4. Asientos de eliminación del grupo «DÍA Y NOCHE» correspondientes al año 20X6, si la sociedad dependiente forma parte del grupo fiscal.

Solución:

1. **Asientos de eliminación del grupo «DÍA Y NOCHE» correspondientes al año 20X5, si la sociedad dependiente tributa en el Impuesto sobre Sociedades en el régimen general.**

Para obtener la cuenta de Pérdidas y ganancias del grupo «DÍA Y NOCHE», se procederá en primer lugar a elaborar, partiendo de las cuentas anuales individuales de las sociedades del grupo, la cuenta de Pérdidas y ganancias agregada:

.../...

.../...

Cuenta de Pérdidas y ganancias	Sociedad «DÍA»	Sociedad «NOCHE»	Cuenta de Pérdidas y ganancias agregada
Debe			
Gastos	588	700	1.288
Dotación provisión participación «NOCHE»	52	—	52
Impuesto devengado	126	(35)	91
Resultado «DÍA»	234		234
Total Debe	1.000	665	1.665
Haber			
Ingresos	1.000	600	1.600
Resultado «NOCHE»	—	65	65
Total Haber	1.000	665	1.665

Artículo 27.3 de las NOFCAC: «En todo caso se eliminarán previamente las correcciones valorativas correspondientes a la inversión en el capital de la sociedad dependiente realizadas con posterioridad a su pertenencia al grupo».

De acuerdo con lo establecido en el artículo anterior, se procederá en primer lugar a eliminar la provisión dotada por la sociedad dominante «DÍA», en aplicación de lo establecido en la Norma 8.ª del PGC:

Fondos propios de «NOCHE» a 31-12-20X5: 935	
80% × 935	748
Coste de la participación	800
Depreciación	(52)

Como se puede observar en la cuenta de Pérdidas y ganancias, así como en el cálculo del impuesto correspondiente a la sociedad «DÍA», se ha considerado como gasto la corrección valorativa contabilizada por la sociedad dominante en sus cuentas anuales individuales como consecuencia de las pérdidas originadas en la sociedad dependiente, puesto que fiscalmente dicha provisión es deducible para el cálculo de la base imponible de la sociedad dominante, puesto que así lo establece el artículo 12 del TRLIS.

ASIENTO DE ELIMINACIÓN DE LAS CORRECCIONES VALORATIVAS EN BALANCE

52	Provisión depreciación participación empresas del grupo («DÍA»)	
	a Pérdidas y ganancias («DÍA»)	52
	_____ x _____	.../...

.../...

**ASIENTO DE ELIMINACIÓN DE LAS CORRECCIONES VALORATIVAS
EN PÉRDIDAS Y GANANCIAS**

52 Resultado («DÍA»)

a Dotación provisión partici-
pación «NOCHE» («DÍA») 52

_____ x _____

Si en este momento procedemos a elaborar la cuenta de Pérdidas y ganancias consolidada, incluyendo únicamente la eliminación efectuada correspondiente a la corrección valorativa de acuerdo con lo establecido por el artículo 27.3 de las NOFCAC, se pone de manifiesto que un gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades de la sociedad dominante no tiene reflejo contable en las cuentas anuales consolidadas.

Cuenta de Pérdidas y ganancias	Sociedad «DÍA»	Sociedad «NOCHE»	Cuenta de Pérdidas y ganancias agregada	Eliminaciones		Cuenta de Pérdidas y ganancias consolidada
Debe				Debe	Haber	Debe
Gastos	588	700	1.288			1.288
Dotación provisión participación «NOCHE»	52	–	52		52	–
Impuesto devengado	126	(35)	91			91
Resultado «DÍA»	234		234	52		286
Total Debe	1.000	665	1.665			1.665
Haber						Haber
Ingresos	1.000	600	1.600			1.600
Resultado «NOCHE»	–	65	65			65
Total Haber	1.000	665	1.665	80	80	1.665

De todo lo anterior, se deduce que la eliminación en cuentas anuales consolidadas de la corrección valorativa motivará el correspondiente registro en las cuentas anuales consolidadas del efecto impositivo asociado a la operación; en concreto, en el balance consolidado deberá figurar el impuesto diferido por el efecto fiscal que la corrección valorativa haya tenido en la base imponible de la sociedad dominante.

Por su parte, en el ejercicio en que se produzca la reversión de la provisión en las cuentas anuales individuales (en el supuesto en el año 20X6), se originará una situación de signo contrario.

Lo anterior queda recogido en el siguiente cuadro:

Años	Gasto cuentas individuales	Gasto cuentas consolidadas	Ajuste en base	Ajuste en cuota
20X5	52	–	(52)	(18,20)
	Ingreso cuentas individuales	Ingreso cuentas consolidadas	Ajuste en base	Ajuste en cuota
20X6	52	–	52	18,20

.../...

.../...

ASIENTO DE REGISTRO DEL IMPUESTO DIFERIDO EN BALANCE

18,20	Pérdidas y ganancias («DÍA»)	
	a Impuesto sobre beneficios diferido («DÍA»)	18,20
	_____ x _____	

ASIENTO DE REGISTRO DEL IMPUESTO EN PÉRDIDAS Y GANANCIAS

18,20	Impuesto sobre beneficios («DÍA»)	
	a Resultado («DÍA»)	18,20
	_____ x _____	

Tras los ajustes anteriores, la cuenta de Pérdidas y ganancias consolidada del grupo será:

Cuenta de Pérdidas y ganancias	Sociedad «DÍA»	Sociedad «NOCHE»	Cuenta de Pérdidas y ganancias agregada	Eliminaciones		Cuenta de Pérdidas y ganancias consolidada
Debe				Debe	Haber	Debe
Gastos	588	700	1.288			1.288
Dotación provisión participación «NOCHE»	52	–	52		52,00	–
Impuesto devengado	126	(35)	91	18,20		109,20
Resultado «DÍA»	234		234	52	18,20	267,80
Total Debe	1.000	665	1.665			1.665
Haber						Haber
Ingresos	1.000	600	1.600			1.600
Resultado «NOCHE»	–	65	65			65
Total Haber	1.000	665	1.665	70,20	70,20	1.665

En el siguiente cuadro se presentan debidamente calculados, por un lado, la cuota líquida que le correspondería al grupo si la sociedad dependiente no tributara en el régimen general y, por otro lado, el gasto que es el que figura en la cuenta de Pérdidas y ganancias consolidada por seguirse un principio de devengo en la contabilización del impuesto, de acuerdo con la norma 16.^a del PGC, lo que genera un impuesto diferido por la diferencia 18,20 (109,20 – 91), al ser menor la cuota líquida que el impuesto devengado.

Concepto	Liquidación del impuesto para el grupo	Cálculo del impuesto devengado para el grupo
Ingresos (1.000 + 600)	1.600	1.600
– Gastos (588 + 700)	– 1.288	– 1.288
Beneficio antes de impuestos	312	312
+ / – Diferencias permanentes	–	–
+ / – Diferencias temporales	(52)	–
		.../...

.../...		
Base imponible /Resultado contable ajustado × 35%	260 × 35%	312 × 35%
Cuota íntegra/Impuesto bruto – Deducciones	91 –	109,20 –
Cuota líquida/Impuesto devengado – Retenciones y pagos a cuenta	91 – 12	109,20
Cuota diferencial	79	

DIFERENCIA DE PRIMERA CONSOLIDACIÓN

Fondos propios de «NOCHE» en la fecha de primera consolidación	1.000
80% de los Fondos Propios de «NOCHE»: (0,80 × 1.000)	800
Coste de la participación	800

ASIENTO DE ELIMINACIÓN INVERSIÓN-FONDOS PROPIOS EN BALANCE

1.000	Capital («NOCHE»)	
	a Participación en «NOCHE» («DÍA»)	800
	a Interés de socios externos (0,20 × 1.000)	200
	_____ x _____	

ASIENTO DE ATRIBUCIÓN DE RESULTADOS EN BALANCE

267,80	Pérdidas y ganancias («DÍA»)	
13,00	Pérdidas y ganancias atribuidas a socios externos (0,20 × 65)	
	a Pérdidas y ganancias atribuidas a la sociedad dominante [267,80 – (0,80 × 65)]	215,80
	a Pérdidas y ganancias («NOCHE»)	65,00
	_____ x _____	

ASIENTO DE ATRIBUCIÓN DE RESULTADOS EN PÉRDIDAS Y GANANCIAS

215,80	Resultado atribuido a la sociedad dominante	
65,00	Resultado («NOCHE»)	
	a Resultado («DÍA»)	267,80
	a Resultado atribuido a socios externos	13,00
	_____ x _____	.../...

.../...

A continuación se presenta la cuenta de Pérdidas y ganancias consolidada del grupo correspondiente al año 20X5:

Cuenta de Pérdidas y ganancias	Sociedad «DÍA»	Sociedad «NOCHE»	Cuenta de Pérdidas y ganancias agregada	Eliminaciones		Cuenta de Pérdidas y ganancias consolidada
Debe				Debe	Haber	Debe
Gastos	588	700	1.288			1.288
Dotación provisión participación «NOCHE»	52	-	52		52,00	-
Impuesto devengado	126	(35)	91	18,20		109,20
Resultado «DÍA»	234		234	52,00	286,00	-
Resultado atribuido sociedad dominante				215,80		215,80
Total Debe	1.000	665	1.665			1.613,00
Haber						Haber
Ingresos	1.000	600	1.600			1.600
Resultado «NOCHE»	-	65	65	65,00		-
Resultado atribuido a socios externos					13,00	13,00
Total Haber	1.000	665	1.665	70,20	70,20	1.613,00

2. Asientos de eliminación del grupo «DÍA Y NOCHE» correspondientes al año 20X6, si la sociedad dependiente tributa en el Impuesto sobre Sociedades en el régimen general.

En el año 20X6 la sociedad «DÍA» habrá eliminado en sus cuentas individuales la provisión dotada en el ejercicio anterior, por haberse recuperado el patrimonio de la dependiente. En consecuencia, se habrá de eliminar en las cuentas anuales consolidadas:

ASIENTO DE ELIMINACIÓN DE LAS CORRECCIONES VALORATIVAS EN BALANCE

52	Pérdidas y ganancias («DÍA»)	
	a Reservas («DÍA»)	52
_____ x _____		

ASIENTO DE ELIMINACIÓN DE LAS CORRECCIONES VALORATIVAS EN PÉRDIDAS Y GANANCIAS

52	Exceso provisión depreciación participación «NOCHE» («DÍA»)	
	a Resultado («DÍA»)	52
_____ x _____		.../...

.../...

Tal y como se comentó en el año 20X5, en el año actual se produce la reversión de la totalidad del impuesto diferido surgido en el ejercicio anterior, por haberse recuperado la totalidad de las pérdidas (en otro caso, la reversión se iría produciendo en la medida en que se vayan recuperando). En consecuencia, los asientos a realizar serán los siguientes:

ASIENTO DE ELIMINACIÓN EN BALANCE

18,20	Impuesto sobre beneficios diferido		
		a Pérdidas y ganancias («DÍA»)	18,20
_____	x	_____	

ASIENTO DE ELIMINACIÓN EN PÉRDIDAS Y GANANCIAS

18,20	Impuesto sobre beneficios («DÍA»)		
		a Resultado («DÍA»)	18,20
_____	x	_____	

3. Asientos de eliminación del grupo «DÍA Y NOCHE» correspondientes al año 20X5, si la sociedad dependiente forma parte del grupo fiscal.

En el caso de que la dependiente forme parte del grupo fiscal de la dominante por cumplirse los requisitos exigidos por el TRLIS, el sujeto pasivo del impuesto es el grupo fiscal, siendo la sociedad dominante quien se encargará de efectuar el ingreso de la cuota correspondiente, lo que no exime a las sociedades que constituyen el grupo fiscal de presentar su liquidación del impuesto.

El mencionado TRLIS establece que para calcular la base imponible del grupo fiscal se habrán de tener en cuenta las eliminaciones que se establezcan en las NOFCAC; en consecuencia, como se ha de realizar la eliminación correspondiente a la provisión dotada por la dominante (art. 27.3 de las NOFCAC), esta eliminación se tendrá en cuenta para determinar la base imponible del grupo fiscal.

ASIENTO DE ELIMINACIÓN DE LAS CORRECCIONES VALORATIVAS EN BALANCE

52	Provisión depreciación participación empresas del grupo («DÍA»)		
		a Pérdidas y ganancias («DÍA»)	52
_____	x	_____	

.../...

.../...

ASIENTO DE ELIMINACIÓN DE LAS CORRECCIONES VALORATIVAS
EN PÉRDIDAS Y GANANCIAS

52 Resultado («DÍA»)

a Dotación provisión partici-
pación «NOCHE» («DÍA»)

52

x

A continuación, se presentan debidamente calculados tanto la liquidación del impuesto como el cálculo del gasto devengado del grupo fiscal, correspondiente al año 20X5, y teniendo en cuenta las eliminaciones efectuadas:

Concepto	Liquidación del impuesto para el grupo	Cálculo del impuesto devengado para el grupo
Ingresos (1.000 + 600)	1.600	1.600
– Gastos (588 + 700)	– 1.288	– 1.288
Beneficio antes de impuestos	312	312
+ / – Diferencias permanentes	–	–
+ / – Diferencias temporales	–	–
Base imponible /Resultado contable ajustado	312	312
× 35%	× 35%	× 35%
Cuota íntegra/Impuesto bruto	109,20	109,20
– Deducciones	–	–
Cuota líquida/Impuesto devengado	109,20	109,20
– Retenciones y pagos a cuenta (12 +10) ..	– 22	
Cuota diferencial	87,20	

Como se puede observar, al ser sujeto pasivo el grupo fiscal, se han considerado tanto los ingresos como los gastos de ambas sociedades una vez realizadas las eliminaciones (de ahí que no se haya considerado la provisión), así como las retenciones de ambas.

A la vista de la liquidación fiscal, en Balance se habrán de ajustar las siguientes cuentas:

- El crédito por pérdidas que figurará en la sociedad dependiente por el 35 por 100 de su base imponible negativa (– 100), que no corresponde al grupo fiscal puesto que éste ha generado base imponible positiva.
- El crédito contabilizado por la dependiente por 10 correspondiente a una cuota diferencial a devolver, cuando el grupo fiscal ha generado cuota diferencial a ingresar.
- Se habrá de minorar la deuda reconocida por la dominante en sus cuentas individuales, puesto que la cuota diferencial del grupo fiscal es menor.
- Y, por último, se habrá de minorar el resultado de la sociedad dominante puesto que ha contabilizado a nivel individual un menor gasto por Impuesto sobre Sociedades, al haber considerado la provisión como gasto deducible cuando para el grupo fiscal no lo es.

.../...

...../.....

.../...

ASIENTO DE ATRIBUCIÓN DE RESULTADOS EN PÉRDIDAS Y GANANCIAS

215,80	Resultado atribuido a la sociedad dominante		
65,00	Resultado («NOCHE»)		
	a Resultado («DÍA»)	267,80	
	a Resultado atribuido a socios externos	13,00	

_____ x _____

La cuenta de Pérdidas y ganancias consolidada del grupo fiscal se observa que es la misma que en el caso anterior, al no haberse producido otras operaciones que las derivadas de la provisión:

Cuenta de Pérdidas y ganancias	Sociedad «DÍA»	Sociedad «NOCHE»	Cuenta de Pérdidas y ganancias agregada	Eliminaciones		Cuenta de Pérdidas y ganancias consolidada
Debe				Debe	Haber	Debe
Gastos	588	700	1.288			1.288
Dotación provisión participación «NOCHE»	52	-	52		52,00	-
Impuesto devengado	126	(35)	91	18,20		109,20
Resultado «DÍA»	234		234	52,00	286,00	-
Resultado atribuido sociedad dominante.....				215,80		215,80
Total Debe	1.000	665	1.665			1.613,00
Haber						Haber
Ingresos	1.000	600	1.600			1.600
Resultado «NOCHE»	-	65	65	65,00		-
Resultado atribuido a socios externos					13,00	13,00
Total Haber	1.000	665	1.665	70,20	70,20	1.613,00

4. Asientos de eliminación del grupo «DÍA Y NOCHE» correspondientes al año 20X6, si la sociedad dependiente forma parte del grupo fiscal.

En el año 20X6, la sociedad «DÍA» habrá eliminado en sus cuentas individuales la provisión dotada en el ejercicio anterior, por haberse recuperado el patrimonio de la dependiente. En consecuencia, se habrá de eliminar en las cuentas anuales consolidadas:

ASIENTO DE ELIMINACIÓN DE LAS CORRECCIONES VALORATIVAS EN BALANCE

52	Pérdidas y ganancias («Día»)		
	a Reservas («Día»)	52	

_____ x _____

.../...

.../...			
ASIENTO DE ELIMINACIÓN DE LAS CORRECCIONES VALORATIVAS EN PÉRDIDAS Y GANANCIAS			
52	Exceso provisión deprecia- ción participación «NOCHE» («DÍA»)		
	a Resultado («DÍA»)	52	
	_____ x _____		
En el año 20X6, se habrá de efectuar un ajuste en Balance y otro en Pérdidas y ganancias, ya que al no constituir la provisión un ingreso para el grupo fiscal, el gasto por el impuesto es menor y en consecuencia es mayor el beneficio:			
18,20	Reservas («DÍA»)		
	a Pérdidas y ganancias («DÍA»)	18,20	
	_____ x _____		
18,20	Resultado («DÍA»)		
	a Impuesto sobre beneficios	18,20	
	_____ x _____		

BOICAC núm. 60, diciembre 2004. Consulta 1**SUMARIO:**

Sobre la incidencia de la retroacción contable acordada en una fusión.

Respuesta:

El artículo 235 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (en adelante, TRLSA), aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, indica que el proyecto de fusión contendrá, entre otras, al menos, la mención a la fecha a partir de la cual las operaciones de las sociedades que se extingan habrán de considerarse realizadas a efectos contables por cuenta de la sociedad a la que traspasan su patrimonio. Adicionalmente, en virtud del artículo 245 del TRLSA, la eficacia de la fusión quedará supeditada a la inscripción de la nueva sociedad o, en su caso, a la inscripción de la absorción. Por tanto, hasta que ésta no se produzca, todas las sociedades que participan en la fusión deberán formular cuentas anuales, dado que no se ha producido la extinción de

ninguna de ellas. En este sentido, en un supuesto en que se produce una fusión por absorción, cuya fecha de inscripción es posterior al cierre del ejercicio, las sociedades participantes deberán formular sus cuentas anuales individuales a dicha fecha de cierre; en concreto, las cuentas anuales de la sociedad absorbente no incluirán los activos y pasivos de la absorbida, que aún no forman parte de su patrimonio, sin perjuicio de que si se han acordado efectos contables con anterioridad a la fecha de fusión, la absorbente habrá asumido la gestión de la absorbida, lo que obligará a informar en la memoria detalladamente respecto del contenido y consecuencias del proceso en marcha, así como a recoger en la cuenta de Pérdidas y ganancias los efectos a que se ha hecho referencia, ya que, al realizar la sociedad absorbida operaciones por cuenta de otra, se considerarán que son ingresos y gastos en la sociedad por cuenta de la que se realizan, es decir, la absorbente.

EJEMPLO:

La sociedad «GRANDE, S.A.» y la sociedad «PEQUEÑA, S.A.» acuerdan el día 30 noviembre de 20X1 la fusión por absorción de esta última por la sociedad «GRANDE, S.A.», con efectos contables desde esa misma fecha. La inscripción de la absorción se produce el día 4 de enero del año 20X2, sin perjuicio de que ambas sociedades cierren cuentas a 31 de diciembre del 20X1.

Resumiendo la actividad de la sociedad «PEQUEÑA» durante el ejercicio 20X1 antes del 30 de noviembre, los gastos, sin incluir la amortización del inmovilizado material, ascienden a 25.600 euros y los ingresos a 52.750 euros.

Durante el mes de diciembre de 20X1, la sociedad «PEQUEÑA, S.A.» ha realizado exclusivamente las siguientes operaciones:

- El día 15 de diciembre cobra por bancos la prestación de un servicio que forma parte de su actividad principal por importe de 2.500 euros.
- El día 31 de diciembre procede a dotar la amortización de su inmovilizado material por un importe de 12.000 euros, dotando la citada amortización por el método lineal y no habiéndose producido altas ni bajas en el ejercicio 20X1 en el citado inmovilizado.

SE PIDE: Reflejar las consecuencias contables de las operaciones descritas.

Nota: no se consideran aspectos fiscales.

Solución:

La sociedad «PEQUEÑA» (sociedad absorbida) tiene la obligación de cerrar sus cuentas anuales, en tanto en cuanto mantenga su personalidad jurídica.

A efectos de solución del supuesto, no se consideran las operaciones anteriores al 30 de noviembre de 20X1, las cuales habrán sido contabilizadas con normalidad.

.../...

.../...

El 15 de diciembre debió realizar el siguiente asiento:

2.500,00	Bancos c/c (572)		
		a Ingresos por prestaciones de servicios por cuenta de la Sociedad «GRANDE» (705X)	2.500,00
		x	

De acuerdo con la consulta del ICAC número 1 del BOICAC 60, la sociedad absorbida deberá registrar los ingresos y gastos, pero habrá de identificarlos como por cuenta de la absorbente y detallarlos tanto en la cuenta de Pérdidas y ganancias como en la Memoria.

El 31 de diciembre procedería pues el siguiente asiento:

11.000,00	Amortización inmovilizado material (682)		
1.000,00	Amortización inmovilizado material por cuenta de la Sociedad «GRANDE» (682X)		
		a Amortización acumulada inmovilizado material (282)	12.000,00
		x	

En este asiento, la sociedad «PEQUEÑA» ha considerado como gastos por cuenta propia la amortización del inmovilizado material correspondiente a los primeros 11 meses de 20X1 y como gastos por cuenta de la sociedad «GRANDE» la amortización desde la fecha de los efectos contables de la fusión, es decir, la amortización correspondiente al mes de diciembre.

Siguiendo el criterio vertido por el ICAC en la contestación a la citada consulta, la cuenta de Pérdidas y ganancias de la sociedad «PEQUEÑA» deberá distinguir los resultados por cuenta propia, de aquellos resultados obtenidos por ella, pero que son por cuenta de la absorbente. Esto es así para dar cumplimiento al proyecto de fusión que ambas han suscrito.

Si bien, no ha habido una transmisión efectiva del patrimonio y por tanto los activos de la sociedad «PEQUEÑA» se mantienen en su Balance a fecha de cierre de las cuentas anuales.

Por tanto, la cuenta de Pérdidas y ganancias de «PEQUEÑA» quedaría:

.../...

.../...

Cuenta de Pérdidas y ganancias de la Sociedad «PEQUEÑA, S.A.»

Gastos	Importe	Ingresos	Importe
Por cuenta de la sociedad «GRANDE» (absorbente)	1.000,00	Por cuenta de la sociedad «GRANDE» (absorbente)	2.500,00
Resultado por cuenta de la sociedad «GRANDE» (absorbente)	1.500,00		
Por cuenta propia	36.600,00	Por cuenta propia	52.750,00
Resultado por cuenta propia ...	16.150,00		
Total	55.250,00	Total	55.250,00

Por su parte, la sociedad «GRANDE» (absorbente) incorporará como información en la Memoria una indicación del tenor de la siguiente:

«Además del resultado incorporado en la cuenta de Pérdidas y ganancias, por operaciones propias, la sociedad "PEQUEÑA, S.A." a absorber, estando pendiente la inscripción, ha realizado operaciones por cuenta de la sociedad "GRANDE, S.A." por el siguiente importe».

Indicando igualmente en la Memoria el resultado propio y el que realiza la sociedad «PEQUEÑA» por cuenta de la sociedad «GRANDE».

Gastos	Importe	Ingresos	Importe
Amortización del inmovilizado material de la sociedad «PEQUEÑA»	1.000,00	Prestaciones de servicios a través de la sociedad «PEQUEÑA» ...	2.500,00
Resultado	1.500,00		

Por último, prescindiendo de los ajustes que pudieran derivarse de las nuevas valoraciones que en su caso se debieran efectuar, el asiento de imputación de ingresos y gastos será:

a) Los ingresos y gastos propios de la sociedad «PEQUEÑA» (absorbida), suponiendo que éstos provienen de las operaciones realizadas antes de los efectos contables, formarán parte de los Fondos Propios anulados de la sociedad «PEQUEÑA» (absorbida) en contraprestación de las acciones de la sociedad «GRANDE» (absorbente), por los socios de la sociedad «PEQUEÑA», por tanto:

- En la sociedad «PEQUEÑA» (absorbida):

16.150,00 Resultados

a Socios, cuenta de fusión 16.150,00

x

.../...

.../...

- Recepción de esos resultados en la sociedad «GRANDE» (absorbente):

16.150,00	Socios, cuenta de fusión		
		a Acciones emitidas	16.150,00
_____		x	_____

- b) Por lo que respecta a los resultados con retroactividad contable, se realiza lo siguiente:

- En la sociedad «PEQUEÑA» (absorbida):

2.500,00	Ingresos por cuenta de la sociedad «Grande» (absorbente)		
		a Gastos por cuenta de la sociedad «GRANDE» (absorbente)	1.000,00
		a Resultados por cuenta de la sociedad «GRANDE» (absorbente)	1.500,00
_____		x	_____

1.500,00	Resultados por cuenta de la sociedad «GRANDE» (absorbente)		
		a Socios, cuenta de fusión	1.500,00
_____		x	_____

- c) En la sociedad «GRANDE» (absorbente), debido a que se reconocen los efectos retroactivos de la fusión, cabe hacer el siguiente apunte:

1.500,00	Socios, cuenta de fusión		
1.000,00	Gastos		
		a Ingresos	2.500,00
_____		x	_____

En caso de no reconocer los citados efectos retroactivos, la sociedad «GRANDE» haría por los resultados que faltan de la sociedad «PEQUEÑA»:

1.500,00	Socios fusionados		
		a Resultados	1.500,00
_____		x	_____

RECENSIÓN BIBLIOGRÁFICA

Ley General Tributaria (Antecedentes y comentarios)

Coordinadores: Alfonso MANTERO SÁENZ y Enrique GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ

Ed. Asociación Abogados Especializados en Derecho Tributario y Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 2005, 1.054 págs.

Como en la presentación de la obra afirman los coordinadores de la obra, en ella se encuentra la génesis, discusión y elaboración de la Ley General Tributaria, incluyendo los Informes elaborados por las Comisiones designadas para su redacción (años 2001 y 2003) con el dictamen del Consejo de Estado, la Memoria del proyecto de ley y su tramitación en las Cortes Generales con resumen de las enmiendas presentadas y del texto que prevaleció, y publicado en el «Boletín Oficial del Estado» de 18-12-2003). Además, a cada precepto o grupo de artículos de la Ley sigue un comentario, que por los que ya hemos leído y por la notoria valía profesional de sus autores (diecisiete en total), han de ser calificados de excelentes. En ellos se tienen en cuenta los correspondientes antecedentes legales y la jurisprudencia dictada, evitando la cita exagerada de la doctrina científica y aun de la jurisprudencial para que en todo caso prevalezcan el sentido y la aplicación directa con que ha sido concebida la obra que se reseña.

Tarea esta ciertamente difícil, por no decir imposible, pues una vez expuesto el contenido de la obra y la sistematización seguida en la génesis y el análisis de los 249 artículos y de las 33 disposiciones (adicionales, transitorias, derogatoria y finales) que contiene la ley, no es posible abordar la crítica de los comentarios antes aludidos en cuanto constituyen la aportación neta de la obra dada su extensión, y si nos limitáramos a los de algunos preceptos se incurriría en una discriminación imperdonable.

No obstante, como las dos grandes novedades de la LGT de 1963 son los artículos 15 (Conflicto en la aplicación de las normas tributarias) y 155 (actas de inspección con acuerdo), se nos perdonará que entresaquemos las consideraciones sobresalientes de los comentarios suscritos por Abelardo F. DELGADO GONZÁLEZ y Alfonso MANTERO SÁENZ, respectivamente.

Después de una excelente y fundamentada introducción, se opina que el artículo 15 antes mencionado ha pretendido desvincularse del fraude de ley civil, es decir, que viene a retrotraerse a la situación normativa anterior a la Ley 25/1995, de 20 de julio, esto es, la de la LGT de 28 de diciembre de 1963. Así, añade, el negocio jurídico realizado, aunque sea válido desde la perspec-

tiva jurídico-privada y no presente anomalía alguna en su causa, no se reconocerá en el orden tributario siempre que suponga una reducción de la tributación en relación con los negocios jurídicos alternativos comprendidos en la configuración de las obligaciones tributarias y siempre que se hayan celebrado, de manera exclusiva o al menos principal, por motivos fiscales. Es decir, se explica, para conseguir reducir la cuantía de la correspondiente obligación tributaria.

Recuerda que la teoría del abuso del Derecho es traída por el legislador tributario español sobre todo desde el ordenamiento jurídico alemán.

Agrega que la reforma actual –la de la LGT 1963– entronca con la interpretación económica del hecho imponible. (Acaso se quiso decir, anoto, la calificación económica del hecho imponible real, no del descrito por la ley).

Después de anotar la jurisprudencia eminente en esta materia, se plantea el autor si cabe esperar algún rechazo en la aplicación del artículo 15 por parte de nuestros Tribunales de Justicia, por suponer un abuso del empleo de los conceptos jurídicos indeterminados quedando en entredicho la seguridad jurídica como ya dictaminó el Consejo de Estado. Al fin, detrás del artículo que se comenta está la pugna entre el principio de capacidad de pago y el de legalidad tributaria.

En cuanto al artículo 155 bastará la conclusión final que, por otra parte, responde al sentido que exige la sana crítica y al modo de expresar el autor sus juicios en sus numerosas publicaciones (claro, preciso, terminante). Recuerda el período de vigencia de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria en sus tres tarifas, y cómo la práctica creó la «cuarta» para los supuestos de acuerdo con la Inspección de los Tributos. Sobrevuela el acta llamada de invitación (modelo 14) en cuanto formalizaba un negocio de naturaleza transaccional. Según el referido antecedente se afirma: «Y a esta tarifa apócrifa –la "cuarta"– se asemeja demasiado el acta con arreglo, rectius, con acuerdo. El tiempo dirá acerca de esta acta con acuerdo, sobre todo si es factible y por qué. Por mucha imaginación que se tenga, no alcanza a tanto».

Vuelvo a la reseña de la obra en su totalidad y reitero que merece toda clase de plácemes pues es de gran utilidad por los antecedentes que incorpora y por los comentarios bien coordinados que contiene. Desde el punto de vista tipográfico la obra es perfecta. El prólogo es de Antonio PALOU BRETONES y constituye un esquema de la propia LGT en vigor.

César Albiñana García-Quintana

Catedrático emérito de la Universidad San Pablo-CEU