

El famoso “informe Lagares”¹, cuyo contenido vio la luz hace unos meses, analiza en más de cuatrocientas páginas y a instancias del gobierno, el sistema tributario español y propone una serie de medidas tributarias que, en opinión de sus autores, contribuirían a mejorar la delicada situación de la economía española.

No es mi propósito en este artículo proceder a realizar una valoración crítica de dicho informe no sólo porque ya se han vertido diversas opiniones² sobre el mismo sino también porque la probada sabiduría y prestigio de sus autores me hace pensar que la explicación a cualquier posible limitación del mismo habrá de buscarse antes en razones de oportunidad o coyuntura (limitación temporal, términos del propio encargo, etc) que en cualquier otro ámbito.

La idea que me gustaría transmitir en estas líneas enlaza con la experiencia que un profesional del Derecho apegado a la práctica ha tenido -sufrido- con algunas de las modalidades impositivas existentes en el sistema tributario español que salen a la luz en el momento en que una persona acude en una notaría para otorgar determinados actos y contratos y que, en muchas ocasiones, pasan desapercibidas en cuanto aparecen enmascaradas dentro de una amalgama de gastos (aranceles notariales y registrales, honorarios de gestorías, comisiones bancarias cuando hay financiación, etc) ligados a esos actos y contratos. En esta labor me apoyaré de forma instrumental en el citado informe por la trascendencia pública y mediática que ha tenido. No obstante, he de poner de manifiesto que precisamente las modalidades impositivas de las que me voy a ocupar no son las que han tenido un mayor eco en los medios periodísticos generalistas que se han centrado en otras figuras tributarias (p.ej. IRPF, Patrimonio, IVA o Sucesiones y Donaciones).

El lector avezado y que en algún momento haya tenido oportunidad de comparecer en una notaría habrá podido adivinar a estas alturas de la película que las modalidades impositivas objeto de mis desvelos son: El Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, el de Operaciones Societarias y el de Actos Jurídicos Documentados cuya regulación se contiene en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados -en adelante ley reguladora- que ha sido desarrollado reglamentariamente por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Las propuestas que el informe de los expertos se realiza sobre estas modalidades impositivas son las identificadas con los números 61 y 62 que transcribo a continuación:

“Propuesta núm. 61:

La reforma de la imposición sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados debería:

- a) Suprimir el Impuesto sobre Operaciones Societarias.***
- b) Suprimir la cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados cuando permita la situación presupuestaria.***
- c) Suprimir el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones consistente en “la constitución de préstamos, fianzas, arrendamientos y pensiones”, manteniéndose el tributo sobre las “concesiones administrativas”.***
- d) Suprimir el gravamen sobre la constitución de derechos reales de garantía.***

Propuesta núm. 62:

Debería procederse a la eliminación gradual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, a medida que el ritmo de avance en la consolidación fiscal lo permita, con el objetivo de su completa eliminación cuando se alcance el equilibrio estructural.”

Por tanto, resulta que los expertos proponen suprimir inmediatamente el impuesto sobre Operaciones Societarias y de forma gradual tanto el de Transmisiones Patrimoniales como el de Actos Jurídicos Documentados. Vayamos por partes.

En primer lugar, se propone de forma inmediata la eliminación del impuesto sobre las Operaciones Societarias; curiosamente, sin embargo y a mi modo de ver, es la modalidad tributaria más amable de las tres que se analizan aquí.

Efectivamente, como destaca el propio informe, y tras la reforma efectuada por la Ley 13/2010, esta modalidad impositiva sólo grava las operaciones de reducción de capital y la disolución de sociedades quedando completamente exentas de tributación las figuras jurídicas a través de las que se plasma parte del desarrollo económico en una sociedad moderna (la creación de sociedades y el fortalecimiento de su patrimonio a través de las aportaciones de los socios). El hecho que el tipo impositivo en esta figura tributaria sea bastante bajoⁱⁱⁱ (el uno por ciento) así como que la base imponible atienda al valor de lo efectivamente recibido por el socio en los casos que todavía permanecen sujetos a tributación explica mi benevolente consideración hacia este impuesto.

No obstante y pese a mi comprensiva actitud respecto de esta modalidad tributaria hay que reconocer que las objeciones que formulan los expertos a esta figura tributaria tienen gran peso ya que, a su juicio, “ha de tenerse en cuenta que esas operaciones por si mismas no implican capacidad económica alguna, porque de haberse generado ganancias patrimoniales en esas operaciones habrán de ser objeto de gravamen en los impuestos sobre la renta o sobre sociedades”. No parece que el hecho de que la cuota del impuesto sobre operaciones societarias pudiera ser deducible a la hora de calcular la posible ganancia patrimonial sea argumento suficiente para desvirtuar la opinión de los expertos.

Pasando al análisis de la situación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales el informe desdobra las proposiciones en dos, tal y como hemos visto.

Por un lado -propuesta num. 61-, letras c) d) según las cuales, habría que *c) Suprimir el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones consistente en “la constitución de préstamos, fianzas, arrendamientos y pensiones”, manteniéndose el tributo sobre las “concesiones administrativas” y d) Suprimir el gravamen sobre la constitución de derechos reales de garantía.*

En segundo lugar, propuesta núm. 62, se *“debería procederse a la eliminación gradual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, a medida que el ritmo de avance en la consolidación fiscal lo permita, con el objetivo de su completa eliminación cuando se alcance el equilibrio estructural.”*

El recelo con que se valora por los autores del informe esta modalidad impositiva radica en que, con carácter general, supone “un índice muy burdo de capacidad económica y, además, dar lugar a múltiples problemas interpretativos”. No obstante lo cual, se distinguen dos fases diferenciadas en la consecución de esa finalidad; una primera -mas inmediata- relativa a la eliminación del impuesto en determinados actos (préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y derechos reales de garantía) y otra diferida al momento en que se alcance el equilibrio estructural y la situación presupuestaria lo permita para el resto de supuestos (prácticamente limitados a las transmisiones de bienes no sujetas a IVA así como a la constitución de derechos reales de goce o disfrute).

En este punto nada que decir por mi parte en cuanto a la primera de las propuestas salvo mostrar mi total conformidad tanto en lo que se refiere a la proposición en sí como en lo que atañe a los argumentos utilizados^{iv}.

Sin embargo respecto de la segunda de las propuestas -de aplicación diferida- me gustaría destacar que, aunque no deja de ser cierto, como pone de relieve el informe, en los supuestos sujetos a tributación hay una segunda imposición en cuanto que en el precio del bien transmitido (o sobre el que constituye el derecho real) generalmente habrá reflejado un IVA residual así como que, en general, todos recibimos con agrado la eliminación de figuras impositivas no lo es menos que, si tal propuesta termina por ver la luz, ello supondrá un cambio radical en el marco jurídico-tributario español tal y como lo hemos conocido en los últimos cincuenta años^v.

Y mi pregunta es: ¿realmente ha estado todo el mundo equivocado durante este tiempo? La duda metódica cobra máximo interés cuando en el día a día de la notaría no se aprecian grandes críticas a la existencia de este impuesto centrándose aquéllas en otras cuestiones como el tipo impositivo (tradicionalmente del 6 por ciento y ahora en el 8 por ciento y, en algunas Comunidades hasta el 10 por ciento), la existencia de diferentes tipos impositivos y de interpretaciones entre Comunidades Autónomas dentro de un mismo Estado o en el hecho de que pueda tener que tributarse de nuevo al transmitir ese bien a la siguiente generación familiar

ya sea por fallecimiento o como regalo en vida (donación). La cuestión se complica más, si cabe, si tenemos en cuenta que en otros países de la UE existen tributos e impuestos muy similares^{vi}.

Así las cosas me pregunto si ello sería revelador de que el subconsciente colectivo aprecia la existencia de cierta capacidad contributiva por la que debe tributarse en las segundas y posteriores transmisiones de bienes terminados ("de segunda mano") o si, por el contrario, es que el peso de la tradición tributaria en este punto ha dormido nuestra capacidad crítica y la ciudadanía ha terminado por asimilar que la existencia de impuestos es algo inevitable asumiendo como propia la famosa aseveración de B. Franklin sobre la inexorabilidad de los tributos ("en este mundo sólo hay dos cosas seguras: la muerte y los impuestos"^{vii}).

Finalmente queda por analizar el impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (AJD). En esta modalidad impositiva se gravan los documentos notariales así como determinados documentos mercantiles y administrativos; en el caso de los documentos notariales existe una cuota fija ligada a la obligatoria utilización del papel timbrado de uso notarial^{viii} y una cuota gradual que se obtiene aplicando un determinado tipo impositivo^{ix} a una base imponible.

En este ámbito los autores del informe abogan por la supresión a medio plazo de esta modalidad impositiva porque el acto jurídico documentado no constituye en sí mismo una manifestación de capacidad económica haciendo, no obstante, determinadas matizaciones según se trate de la cuota fija o la variable del impuesto.

En concreto, respecto de la cuota fija de AJD y, tras valorar, como hipótesis de trabajo, la posibilidad de convertir este impuesto en una tasa justificada en el principio de equivalencia (pago porque recibo una determinada protección del ordenamiento en forma de documento con efectos privilegiados o de anotación en un Registro) se descarta la misma por entender que la ventaja que recibe el contribuyente no se concreta en un servicio específico sino en unos determinados efectos de protección respecto de los que no cabe utilizar los criterios de cuantificación propios de las tasas por lo que, al final, los autores del informe abogan por mantener estas figuras en su configuración actual.

En relación con esta variante del impuesto de Actos Jurídicos Documentados me gustaría resaltar que en el ámbito notarial su escasa cuantía, casi testimonial (0,15 euros por folio utilizado en la redacción de matriz y en las copias autorizadas), impide que pueda distorsionar ningún planteamiento económico mientras que las pequeñas molestias que pueda generar en determinados casos (p.ej. documentos especialmente voluminosos) se ven compensadas con la seguridad que la utilización de un determinado tipo de papel oficial proporciona de el punto de vista formal (falsificaciones, adulteraciones, etc).

En cuanto a la cuota gradual del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados también se plantea en el informe la posibilidad de convertir este impuesto en una tasa lo que se termina descartando dado que el coste del servicio está cubierto por los aranceles notariales y registrales llegando a la conclusión de que se debe prescindir de este impuesto si bien dicha supresión se puede aplazar en el tiempo hasta el momento en que la situación presupuestaria lo permita dada la influencia de esta modalidad tributaria en la recaudación de las distintas Comunidades Autónomas.

Centrándome en el gravamen gradual de los documentos notariales por razón de AJD debo manifestar mi total coincidencia con la opinión de los expertos en cuanto a que el acto jurídico documentado en sí mismo considerado no constituye manifestación de capacidad económica o de riqueza alguna. Por poner algún ejemplo de las situaciones que somete a tributación esta modalidad impositiva he de decir que quien divide una propiedad en varias o quien une o agrupa varias fincas en una sola o quien coordina la realidad jurídica con la física mediante la declaración formal de una edificación realizada^x no hace más que ordenar sus bienes de una determinada forma pero sin que por ello su patrimonio experimente variación de valor alguna necesariamente. Si nos situamos en el ámbito de la financiación la situación es casi caótica; así, por ejemplo, que un préstamo personal concertado con una entidad financiera esté exento de impuestos y que, sin embargo, el hecho de que se le añada una garantía inscribible (p.ej. hipotecaria) conlleve la necesidad de tributar es algo difícil de entender; igualmente que el mero hecho de hacer una modificación consistente en una alteración del sistema de amortización en el caso de un préstamo sujeto a IVA (p.ej. pasar de un sistema de cuota

constante a un sistema de cuota creciente o viceversa) suponga volver a tributar como si se concertase un nuevo préstamo hipotecario tampoco parece muy comprensible.

Por si lo anterior no fuera suficiente resulta que esta modalidad impositiva es compatible con el Impuesto sobre el Valor Añadido lo que determina que, en ocasiones, operaciones sujetas a dicho impuesto deban liquidar, además, por AJD ocasionando una doble imposición (p.ej. la primera entrega de una edificación después de su terminación o rehabilitación está sujeta a IVA al tipo que corresponda según el tipo de bien de que se trate y, además, en el momento de otorgar la escritura pública que documenta esa entrega se devengará también el gravamen gradual de AJD).

Pero, a mi juicio, la crítica a esta modalidad impositiva no se puede quedar en el terreno del derecho financiero sino que debe elevarse a un plano superior que enlaza con los propios principios constitucionales que constituyen los pilares esenciales sobre los que se asienta un Estado de Derecho. Me gustaría poder explicar esta situación y para ello me remonto al inicio de los tiempos y a la propia justificación del ordenamiento jurídico.

Generalmente se afirma en cualquier manual sobre Parte General de Derecho Civil, en especial, cuando se estudia "la persona" que el Derecho es un medio y no un fin en si mismo, o, en otras palabras, que el Derecho es para las personas y no al revés. Lo que sucede, según mi forma de pensar, es que no se extraen todas las consecuencias que dicha afirmación conlleva; lo esencial es no perder de vista que, precisamente porque el Derecho es para las personas y no al revés, la persona humana, por su propia dignidad como tal, nace libre y cualquier limitación debe ser establecida de antemano a través del instrumento normativo que la norma suprema (Constitución o similar) prevea a tal efecto.

Creo que en el ámbito jurídico tributario, al igual que en el sancionador (tanto penal como administrativo), debe actuarse con total respeto a la legalidad y al principio de jerarquía normativa por ello los hechos imponibles (al igual que los tipos delictivos o las faltas administrativas) deben estar perfectamente delimitados por Ley (artículo 8 de la Ley General Tributaria) y no puede utilizarse la analogía para extender más allá de sus estrictos términos el hecho imponible (artículo 14 de la Ley General Tributaria).

Ahora bien no debemos quedarnos en el ámbito meramente formal o externo, es decir, en las bellas palabras porque puede cumplirse el principio de legalidad realizando una delimitación genérica del hecho imponible que deje su concreción en manos del Reglamento o lo que todavía es peor, en las de la práctica administrativa que se traduce en España, cuando de tributos cedidos se trata, en la existencia de tantas interpretaciones como Comunidades Autónomas hay. A mi juicio y aunque puede parecer imposible esta es la situación que se nos presenta en el ámbito del gravamen gradual de AJD en relación con los documentos notariales.

Efectivamente, el hecho imponible de este tributo viene definido en el artículo 31.2 de la ley reguladora, a cuyo tenor quedan sujetas al gravamen gradual de AJD las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a las modalidades de transmisiones patrimoniales o de operaciones societarias. Si continuamos con el símil entre el derecho tributario y el derecho sancionador (sujetos ambos al principio de reserva de Ley) me pregunto si alguien con un mínimo espíritu crítico podría entender que en un Estado moderno existiera un tipo penal que condenase con determinada pena a quien, "por acción u omisión, fuere responsable de una conducta merecedora del reproche penal siempre que la misma no se encuentre tipificada en otros artículos del Código Penal". Parece que la respuesta negativa sería la única posible; una norma de este tipo que, a modo de "cajón de sastre" o "coche escoba", somete a tributación cualquier acto que tenga una cuantía valuable por el hecho de que se otorgue en escritura y sea inscribible en un Registro de efectos jurídicos no cumple los mínimos requisitos de especificidad exigibles a una norma tributaria con rango de Ley para la definición del hecho imponible.

Además las críticas a esta modalidad impositiva no se limitan a lo dicho (inexistencia de capacidad económica alguna en los actos documentados así como falta de determinación legal del hecho imponible) sino que se extienden también a la propia coherencia del legislador. En este gravamen gradual se someten a tributación determinados actos o contratos susceptibles de

inscripción en un Registro de efectos jurídicos que tengan cuantía valuable siempre que se otorguen en escritura pública o acta notarial, ergo, si esos mismos actos inscribibles y valuables se otorgan en documento privado no se devenga impuesto alguno. Por tanto, como conclusión, el Estado regula una profesión oficial (la notarial), organiza un sistema de oposiciones, regula determinados efectos privilegiados (de prueba, ejecutividad, etc) del documento notarial y, a la hora de la verdad, penaliza su utilización mediante un impuesto. Esta discriminación documental hace que cuando es posible optar entre formas documentales públicas y privadas pudiendo obtener prima facie efectos similares (p.ej. a efectos de inscripción) se opte por la forma mas barata aunque sea de peor calidad^{xi}, es decir, que en esos casos (p.ej. documento privado de distribución de responsabilidad hipotecaria^{xii} o hipoteca naval^{xiii}) el documento privado desplaza al documento público (igual que lo hace la moneda falsa). En otras ocasiones en la alternativa entre la documentación notarial y otro tipo de documentación pública (administrativa o judicial) se fuerzan las normas reguladoras para permitir el reflejo formal fuera de la notaría y evitar de este modo la tributación por el gravamen gradual de AJD de los documentos notariales^{xiv}.

A modo de conclusión, por tanto, debemos destacar que si prevalece la opinión de los expertos y todas estas modalidades tributarias comentadas desaparecen nada mas hay que decir a partir de ese instante, por el contrario, mientras ese nirvana fiscal no se materialice legalmente o si, al final, no se concreta exactamente en los mismos términos propuestos manteniéndose vigentes algunas de las modalidades impositivas comentadas sería deseable que el legislador realizase un esfuerzo de precisión tanto en la definición legal de los hechos imponibles como en la coordinación tributaria evitando determinadas situaciones injustas donde se tribute sin que haya una verdadera manifestación de capacidad económica o aquéllas en las que, de facto, exista una doble imposición aunque se encubra o disimule utilizando nombres diferentes^{xv}.

ⁱ Debido a que quien actuó como Presidente de dicha Comisión fue Don Manuel Lagares.

ⁱⁱ Especial interés tienen aquellas críticas que han destacado la falta de tratamiento en un informe de este calado de determinados tributos locales, como el impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que está generando importantes problemas y disfunciones en la práctica.

ⁱⁱⁱ No debe olvidarse, además, que el artículo 8.3 de la Directiva 2008/7/CE del CONSEJO de 12 de febrero de 2008, es taxativo en este punto al establecer: "...3.-El tipo del impuesto sobre las aportaciones no podrá en ningún caso sobrepasar el 1%".

^{iv} Especialmente llamativa e injusta es la situación que se produce en la práctica con la tributación de la fianza sobrevenida, cuya sujeción al impuesto deriva de una norma reglamentaria (cuya dudosa adecuación al principio de legalidad y jerarquía normativa consagró el TS en su sentencia de la Sala 3ª de 3 de noviembre de 1997).

^v Ya en 1958 se aprobó el Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes".

^{vi} Así se reconoce por los autores del Informe al señalar: "...No obstante, no se trata de un objetivo prioritario, pues en casi todos los países de la UE existe un gravamen mas o menos parecido al ITP..."

^{vii} En ocasiones he leído esta cita como "nada puede decirse que es cierto en este mundo, excepto la muerte y los impuestos".

^{viii} El Artículo 27.3 de la Ley señala: "Los documentos notariales se extenderán necesariamente en papel timbrado".

^{ix} Tradicionalmente este tipo estuvo fijado en el 0,5 por ciento, si bien actualmente en algunas CCAA -como la andaluza- se sitúa ya en el 1,5 por ciento.

^x En estos casos lo habitual es que el usuario haya pagado previamente el impuesto municipal sobre Instalaciones y Obras correspondiente de forma previa.

^{xi} El documento privado puede ser excepcionalmente inscribible pero no goza de la misma eficacia probatoria que el documento notarial ni de eficacia ejecutiva, etc.

^{xii} Según se desprende del artículo 216 del Reglamento Hipotecario aprobado por Decreto de 14 de febrero de 1947.

^{xiii} Así lo admite el artículo 128 de la Ley 14/2014, de 24 de julio, de Navegación Marítima y, antes, la Ley de Hipoteca Naval.

^{xiv} Ejemplo de ello es el contenido de muchos Convenios Reguladores de la separación o el divorcio que incluyen transmisiones de bienes al margen del contenido que el CC prevé -artº 90- para este documento; a veces incluso a favor de personas que ni siquiera forman parte de la relación jurídico-procesal derivada de la separación o el divorcio limitada a los cónyuges.

^{xv} En las primeras entregas de edificaciones el IVA sujeta la entrega de bienes y AJD sujeta la documentación notarial en la que se plasma esa entrega.