

Tributación

«PRINCIPALES MODIFICACIONES PARA 2009 EN LA REGULACIÓN GENERAL DE LOS IMPUESTOS CEDIDOS A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS»

T. Pérez Martínez

Durante 2008 se han publicado varias normas de ámbito nacional que modifican el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) en sus distintos conceptos impositivos y la ley por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio.

Para su análisis agrupamos las modificaciones en función de la norma que las incorpora.

I. NO SUJECIÓN A LA CUOTA FIJA DE AJD DE LAS ESCRITURAS DE AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE PRÉSTAMOS HIPOTECARIOS (DISP. ADIC. 2.ª DEL RDLEG. 2/2008)

La cuota tributaria fija que recae sobre los documentos notariales tiene una naturaleza singular dentro del concepto «actos jurídicos documentados». Así, por su inclusión en el ITP y AJD hay que reconocerle naturaleza de impuesto, aunque es evidente que presenta notas que le podrían aproximar perfectamente al concepto de tasas.

Lo que grava es un concreto soporte documental: matrices y copias de escrituras y actas notariales, así como testimonios, que obligatoriamente han de extenderse en papel timbrado.

Es un gravamen que, quizás por su menor importancia cuantitativa (0,3 euros por pliego o 0,15 por folio a elección del fedatario), no suele ser objeto de beneficios fiscales. Hasta el punto de que el artículo 45.II del Texto Refundido, después de enumerar el 45.I las exenciones aplicables en los distintos conceptos impositivos del impuesto, señala que «los beneficios fiscales no se aplicarán, en ningún caso, a las letras de cambio, a los documentos que suplan a estos o realicen función de giro, ni a escrituras, actas o testimonios notariales gravados por el artículo 31, apartado primero».

Este sino parece haber cambiado, aunque limitado a un período de dos años, con la disposición adicional 2.ª del Real Decreto-Ley 2/2008, que establece la no sujeción a este gravamen y dispone la extensión en papel común de «las escrituras que documenten la ampliación del plazo de los

préstamos con garantía hipotecaria concedidos para la adquisición, construcción y rehabilitación de la vivienda habitual realizadas en el período de dos años a contar desde la entrada en vigor de este real decreto-ley».

La operación que se quiere privilegiar con la no sujeción es la ampliación del plazo de determinados préstamos con garantía hipotecaria. Se completa así el beneficio fiscal que en el concepto «Documentos notariales» ya disfrutaban buena parte de estos supuestos porque, en la modalidad «cuota gradual», la ampliación del plazo se puede considerar operación exenta (art. 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, en la redacción dada por la Ley 41/2007). No obstante hay un matiz diferenciador y es que, para el acceso a la exención, deben cumplirse determinados requisitos que no son exactamente los mismos que se exigen para gozar de la no sujeción.

Del régimen de compatibilidad entre los distintos conceptos del impuesto y de la redacción de la norma se desprende que la no sujeción beneficia también a los préstamos hipotecarios que pudieran estar sujetos (y exentos) al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas (en adelante TPO). Sin embargo, no gozan de la no sujeción los préstamos sin garantía hipotecaria que pudieran documentarse en escritura pública.

Es requisito del beneficio que la concesión del préstamo se haga para la adquisición, construcción y rehabilitación de la vivienda habitual. De los tres posibles destinos es el de rehabilitación el que puede plantear algún tipo de duda en su aplicación. No existiendo un concepto tipificado de rehabilitación en el ITP y AJD habría que tomar por tal la que así se catalogue en el IVA (y por reenvío de esta norma, en el IRPF).

Por último hay que decir, como ya se ha apuntado, que el beneficio se aplicará a las escrituras extendidas en los dos años siguientes a la entrada en vigor del real decreto-ley.

Sobre este beneficio, y su relación con la exención en la cuota gradual ya mencionada, la Dirección General de Tributos (DGT) ha tenido ocasión de pronunciarse mediante contestación vinculante de 14 de julio de 2008 a una consulta del colegio de registradores.

En esa consulta hay dos cuestiones de cierto interés. Por un lado, la DGT se pronuncia (en notable matización de lo que había sido hasta ahora el criterio administrativo evacuado mediante consultas) en el sentido de que la ampliación de plazo de un préstamo hipotecario solo no es operación valuable (requisito inexcusable para la sujeción a la cuota gradual) en los improbables supuestos en que tal ampliación no conlleve modificación de los intereses y por tanto del capital total garantizado. Refuerza su argumento con la idea de que si no fuera valuable y por tanto operación no sujeta, no haría falta la exención que existe desde 1994.

La segunda cuestión, principal interés de la entidad consultante, es si la no sujeción de la cuota fija por dos años y la exención de la cuota variable permiten entender relevada la obligación de presentación del documento ante la oficina tributaria competente.

La DGT concluye que, como la excepción a la obligación de presentación en las oficinas liquidadoras a las que se refiere el artículo 54.2 c) del Texto Refundido del Impuesto alcanza solo a las copias de escrituras y actas notariales que no tengan por objeto cantidad o cosa valuable, y las escrituras públicas de ampliación del plazo sí lo tienen, tales documentos deben presentarse inexcusablemente ante el órgano tributario correspondiente.

II. EXENCIÓN EN EL REAL DECRETO LEGISLATIVO 2/2008, DE 20 DE JUNIO, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE SUELO

Uno de los principales males que sufre la aplicación del ITP y AJD es la dispersión de la

normativa reguladora de sus beneficios fiscales y especialmente la de sus exenciones. En esta ocasión el agente colaborador en la centrifugación es el Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Suelo, que establece una nueva redacción para una exención ya existente. En concreto, estaba en el TR del Impuesto (art. 45.I.B.7.A) y beneficia a las transmisiones de terrenos cuando la urbanización se efectúe a través de Juntas de Compensación (o por «reparcelación») y las adjudicaciones de solares sean proporcionales a las aportaciones. Lo peculiar de la exención es que ha ido siguiendo desde hace tres décadas una evolución paralela tanto en la norma tributaria como en la urbanística. Si a eso se añade que las redacciones no han sido idénticas y que el camino seguido por ambos sectores del ordenamiento está trufado de inconstitucionalidades, derogaciones y textos refundidos, el resultado es cualquier cosa menos claro. Por tanto, cuando líneas arriba se dice que la redacción de la exención es nueva y en parte distinta habría que matizar que sí, pero según con qué se compare.

Centrados en la redacción del Texto Refundido del Impuesto, la litigiosidad en la aplicación de este precepto —de menor importancia por la normal sujeción de este tipo de operaciones al IVA y por la mayoritaria presencia de juntas fiduciarias frente a las «juntas propietarias»— podía centrarse en dos aspectos muy concretos.

Por un lado, su ámbito dentro del impuesto. Sobre esta cuestión el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) (Resolución de 5 de junio de 2002) entendió que afectaba tanto a las transmisiones sujetas a la modalidad de TPO como a la de AJD. Y tal criterio parece pacífico y no necesitado de precisión legislativa.

La otra cuestión era el alcance de las operaciones exentas. Parece claro que beneficia a las aportaciones y adjudicaciones propias de la actuación de una junta o de una operación de reparcela-

ción pero, por ejemplo, no es tan claro el precepto sobre las agrupaciones y segregaciones, sobre las no infrecuentes adquisiciones de terrenos por las juntas vía expropiación forzosa o sobre el régimen a seguir cuando la actuación urbanística se hace a través de alguna de las figuras más modernas (por ejemplo a través de agente urbanizador).

El criterio del TEAC sobre estas cuestiones era la sujeción al impuesto tanto de las adquisiciones realizadas por la Junta mediante expropiación (TEAC de 14 de mayo de 1999 o 5 de junio de 2002) como de las agrupaciones y segregaciones que pudiera acarrear el proceso urbanístico (TEAC de 5 de junio de 2002). Tuvo también ocasión de pronunciarse sobre la figura del agente urbanizador, equiparado tributaria y registralmente por la legislación valenciana a las juntas, pronunciándose por su posible asimilación si se cumplían determinados requisitos urbanísticos y tributarios.

Pues bien, con este panorama del asunto, aparece el Real Decreto Legislativo 2/2008 y regula en el apartado 7 de su artículo 18 una disposición que parece la versión actualizada del TR del Impuesto: «7. Las transmisiones de terrenos a que den lugar las operaciones distributivas de beneficios y cargas por aportación de los propietarios incluidos en la actuación de transformación urbanística, o en virtud de expropiación forzosa, y las adjudicaciones a favor de dichos propietarios en proporción a los terrenos aportados por los mismos, estarán exentas, con carácter permanente, si cumplen todos los requisitos urbanísticos, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y no tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Cuando el valor de las parcelas adjudicadas a un propietario exceda del que proporcionalmente corresponda a los terrenos aportados por el mismo, se girarán las liquidaciones procedentes en cuanto al exceso».

Los cambios más relevantes son la sustitución de la mención de las juntas de compensación y la reparcelación por una referencia a las «operaciones distributivas de beneficios y cargas»; la inclusión de la expropiación forzosa como adquisición con derecho a la exención y el sorprendente énfasis que se hace en el carácter «permanente» de la exención. En este punto es necesario insistir en lo ya dicho. Estos tres cambios lo son si se compara con la redacción del TR del Impuesto, pero si se compara con el artículo 159.4 del Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley sobre el régimen del suelo y ordenación urbana (precepto expresamente declarado en vigor por la Ley 6/1998), lo único que se modifica es la ampliación del ámbito por encima del de juntas y reparcelaciones.

En este resumen de la modificación, y de su comparación con la situación preexistente descrita, claramente se aprecia que se ha ampliado el ámbito de la exención a cualquier forma de operación distributiva de beneficios y cargas (despejando las dudas antes apuntadas) y que también (si se compara con el TR del Impuesto) se ha ampliado la exención de forma expresa a la expropiación forzosa cuando el criterio administrativo anterior era contrario a tal interpretación.

III. MODIFICACIONES EN LA LEY 4/2008, DE 23 DICIEMBRE, POR LA QUE SE SUPRIME EL GRAVAMEN DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO, SE GENERALIZA EL SISTEMA DE DEVOLUCIÓN MENSUAL EN EL IVA, Y SE INTRODUCEN OTRAS MODIFICACIONES EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA

Junto a la relevante supresión del Impuesto sobre el Patrimonio (art. tercero) se contienen en esta ley distintas medidas referidas al ITP y AJD (art. séptimo). Estas pueden dividirse en dos grupos. Por un lado, está el bloque de reformas

del concepto operaciones societarias (OS) que deriva de la adecuación de la ley española a la normativa europea. Por otro, hay una serie de modificaciones que tratan de fijar un criterio claro en asuntos en los que la doctrina administrativa del Ministerio de Economía y Hacienda y la práctica de las distintas Comunidades Autónomas no siempre era coincidente.

Dado el distinto calado y significado de estas modificaciones, su entrada en vigor se produce en momentos distintos:

- La norma referida al Impuesto sobre el Patrimonio entra en vigor el 1 de enero de 2008 teniendo, en consecuencia, y de algún modo (dado que el devengo no se hubiera producido hasta el 31 de diciembre del año pasado), alcance retroactivo.
- Las modificaciones en el ITP y AJD referidas al concepto de operaciones societarias entran en vigor el 1 de enero de 2009.
- El resto de modificaciones entran en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE.

1. Supresión del Impuesto sobre el Patrimonio (art. tercero).

1.a) La exposición de motivos.

En la exposición de motivos que incorpora la ley debe destacarse en primer lugar que el legislador de 2008 no ha podido resistir la tentación de razonar el sentido del Impuesto sobre el Patrimonio comenzando con la rutinaria cita –normalmente encaminada a desvirtuar y desvalorizar el tributo– del carácter extraordinario de su precedente (el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas establecido por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de

Reforma Fiscal, autocalificado como excepcional y transitorio). Con todo, el recordatorio no parece trascendente pues su colación no deja de ser un esbozo de repaso histórico, con cierta pretensión introductoria, ya que de inmediato pasa a referirse a la Ley 19/1991 y a su triple objetivo: función censal y de control, mayor eficacia en la utilización de los patrimonios y una mayor justicia redistributiva complementaria de la del IRPF.

La cita de esos objetivos ya no es tan neutra como la de la figura que creó la Ley 50/1977 porque, afirmando implícitamente la validez de esos objetivos, achaca la exposición de motivos a los cambios del entorno económico internacional y a las propias modificaciones introducidas en el tributo la incapacidad de este para lograr aquellos. Y de ella colige —¿iniciando una senda, la de medir el cumplimiento de objetivos económicos y redistributivos, que piensa continuarse para otros impuestos?— la conveniencia de eliminar el gravamen.

La verdad es que resultan sorprendentes las dos causas de incapacitación que se nos revelan. Por un lado, achacar a unas modificaciones normativas del texto original de la Ley 19/1991 (que no se identifican) la imposibilidad de cumplir los objetivos del impuesto parece presuponer su irreversibilidad. Pero resulta palmario que no hay ningún impedimento (o al menos no lo conocemos) ni en la Constitución ni en la teoría de las fuentes del Derecho para que, si una reforma no ha cumplido su finalidad, pueda ser derogada y restituida la operatividad del instrumento fiscal.

Quizás no tenga especial utilidad descubrir qué tipo de modificación se introdujo en los últimos años con el resultado de hacer menos censal el impuesto, menos redistributivo o más ineficaz. Pero en esa búsqueda debería tenerse en cuenta qué modificaciones relevantes han sido, fundamentalmente, la exención de la vivienda habitual y las relativas a la «empresa familiar». Pues bien, si alguno de estos beneficios ha sido perturbador (y posiblemente el diseño de los

beneficios a la «empresa» sí que haya lastrado la función redistribuidora del impuesto) lo que hubiera procedido hubiera sido o su derogación o adecuación. De otro modo, que es el que ha prevalecido, se llega a la paradoja de que se está reconociendo que unos beneficios que han sido insistentemente demandados y mayoritariamente celebrados, han carcomido el impuesto hasta el punto de preferirse su derogación.

Con parecido grado de perplejidad se lee en la exposición de motivos que el entorno económico internacional sea también causante de la incapacidad del impuesto para conseguir sus originarios fines. Con toda seguridad será así, pero llegar a justificar cómo ese entorno económico (no el tributario, sino el económico) ha hecho perder carácter censal al impuesto, lo ha hecho ineficaz y menos redistributivo escapa a las posibilidades de este trabajo.

Para terminar con este asunto de la incapacidad del impuesto para cumplir los fines que se le fijaron en 1991 hacemos, sin el desarrollo que realmente merecerían, las siguientes apreciaciones:

- La función censal y de control del IRPF se consideraba ya en la exposición de motivos de la Ley 19/1991 como algo a superar y en absoluto se conformaba como objetivo primordial del impuesto. Pero además no conviene olvidar que el Impuesto sobre el Patrimonio es un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, que no disponen de la misma información que tiene la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y para las que este impuesto hacía una función censal y de control del Impuesto sobre Sucesiones (por ejemplo para aplicar los coeficientes por patrimonio preexistente) que ahora pierden.
- La mayor eficacia en la utilización de los patrimonios es una pretensión loable,

pero tanto su completa consecución como su medición se nos antojan complicadas. No obstante, las medidas tendentes a exonerar del impuesto a los «bienes empresariales» parecían cumplir esa finalidad. Y sin embargo son las presuntas culpables de la ineficacia del tributo.

- La mayor justicia redistributiva complementando la aportada por el IRPF, que proclamaba la Ley 19/1991, también parece un objetivo de consenso aunque solo fuera por su relevancia constitucional. Pero no se alcanza a entender si la supresión de este impuesto es la pena que se le impone por no haberla logrado o si su derogación es el medio para incrementar la justicia redistributiva. En esta confusión tampoco ayuda a arrojar algo de luz el no entender claramente si es que el actual estado del Impuesto sobre Sucesiones (en general retroceso) y la estructura del IRPF han incrementado la justicia redistributiva y por tanto es innecesario el apoyo de un impuesto que grave la riqueza.

1.b) La forma de suprimir el impuesto y sus efectos.

Todo este razonamiento legal lleva –siempre siguiendo la exposición de motivos– a eliminar el gravamen por este impuesto mediante «la fórmula más idónea para asegurar su eliminación efectiva e inmediata» y «sin necesidad de modificar al mismo tiempo la Ley 21/2001... puesto que cualquier modificación de esta Ley debe ser objeto de un examen conjunto en el marco del proceso de reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas».

Esa fórmula más idónea es el establecimiento de una bonificación general de la cuota íntegra del 100% tanto para la obligación personal como para la obligación real de contribuir. A ese beneficio que afecta a la obligación material de pago se le une

la derogación de la obligación de presentar auto-liquidación, con lo que el efecto práctico frente al contribuyente es equivalente a una derogación.

Sobre esta fórmula de eliminar el impuesto es posible también hacer varias reflexiones. Parece evidente, en primer lugar, que cuando se trata de eliminar un impuesto el medio más directo y claro es la derogación de su normativa, con lo que se logra su total y radical expulsión del ordenamiento tributario.

Sin embargo, con la vía de la bonificación, hay que entender que el impuesto se devenga, por realizarse el hecho imponible, y que, apegados al orden liquidatorio, los bienes pueden ser valorados, por ejemplo a efectos de otros impuestos, conforme a la normativa del impuesto. En este juego de ficciones debe destacarse que si el beneficio se hubiera instrumentado como exención, la posibilidad de valoración resultaría más complicada de argumentar.

La razón de haber preferido esta llamativa fórmula parece estar en la relación de este impuesto con el sistema de financiación autonómica (de hecho ha sido durante 2008 el impuesto con mayor incremento de recaudación en buena parte de las Comunidades Autónomas). Así, como tanto la Ley 21/2001 como, y principalmente, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) contemplan el Impuesto sobre el Patrimonio como recurso de las Comunidades Autónomas de régimen común, suponemos que se ha preferido no derogar la Ley 19/1991 para no resultar contradictoria con la LOFCA y demás normas del sistema de financiación. Pero si es así, hay que apuntar que estamos hablando de un «respeto» puramente formal al sistema de financiación (y, en concreto, a su «examen conjunto en el marco del proceso de reforma del sistema») porque el estado resultante de la modificación es que se cede el Impuesto sobre el Patrimonio con rendimiento cero. Y la diferencia entre eso y no ceder el impuesto no parece que sea holgada.

Así justificada la supresión del impuesto y el modo de implementarla, queda por abordar los efectos de la regulación de una bonificación general (en el art. 33) y la supresión de la obligación de presentar autoliquidación (por la derogación de los arts. 36, 37 y 38). De entre todos ellos (y sin entrar en los más evidentes como la pérdida de recaudación o «transferencia» de renta al sector privado, ni en los más espinosos como es el impacto en el cumplimiento de alguno de los principios constitucionales aplicables al sistema tributario) seleccionamos los tres siguientes:

- Desde la perspectiva del ejercicio de la potestad legislativa la eliminación del impuesto a través de una bonificación conlleva un efecto que difícilmente puede considerarse como casual. Nos referimos a que como, al menos formalmente, el Impuesto sobre el Patrimonio sigue existiendo, las Comunidades Autónomas no pueden establecer ningún gravamen que afecte al patrimonio de las personas físicas. El precepto que se ocupa de esta cuestión es el artículo 6.2 de la LOFCA («Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impondibles gravados por el Estado»).

Como tiene dicho la jurisprudencia constitucional (SSTC 37/1987, 186/1983 y 289/2000) este precepto lo que impide es que las Comunidades Autónomas creen impuestos cuyo hecho imponible coincida exactamente con el de algún impuesto estatal ya creado. Sin embargo, como es conocido, la incompatibilidad con impuestos municipales se mide comparando materias y no hechos impondibles. Pues bien, si el Impuesto sobre el Patrimonio sigue existiendo, aun en tan lánguidos términos, queda vedada la posibilidad de que alguna Comunidad Autónoma pudiera resucitarlo en el ámbito de sus facultades legales por «permanecer» en nuestro ordenamiento su hecho imponible.

El único resquicio que advertimos en esta conclusión es que pudiera interpretarse el artículo 6.2 en el sentido de que si hay una bonificación del 100% en el impuesto estatal no podría hablarse, en puridad, de que ese hecho imponible estuviera «gravado» por el Estado. Y en tal caso sí que cabría un impuesto autonómico sobre el patrimonio.

- Desde la perspectiva de la gestión tributaria hay cierta pérdida de información o, al menos, el acreedor tributario pasa a recibir esa información a través de fuentes distintas (fundamentalmente obligaciones formales de declaraciones informativas). Y en esta visión no es desdeñable el valorar cómo afecta la supresión de la obligación de autoliquidación a la gestión de otros impuestos y señaladamente al Impuesto sobre Sucesiones en el que, además de determinadas presunciones y normas valorativas, un elemento de la liquidación de la importancia de los coeficientes por patrimonio preexistente deja de tener su primera y mejor fuente de información, complicando la gestión tributaria tanto para el administrado como para la Administración. Finalmente, y por lo que respecta a las reducciones por adquisición de bienes empresariales en el Impuesto sobre Sucesiones, hay que hacer notar que sigue siendo válido el requisito consistente en que los bienes donados o heredados estén exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio porque, formalmente, sigue siendo posible calibrar tal exención.
- Desde el punto de vista de la financiación de las Comunidades Autónomas, esta norma supone el privarles de una de sus fuentes de ingresos. Por ello, la disposición adicional 2.^a de la ley obliga al gobierno a evaluar bilateralmente en el marco de la reforma del sistema de financiación el importe relativo a esa pérdida de ingresos y a hacer efectiva la compensación correspondiente.

2. Modificaciones en el gravamen de las concesiones administrativas (TPO).

El artículo 13 del TR del ITP y AJD regula la tributación en este impuesto (en el concepto TPO) de las concesiones administrativas. Lo más llamativo de esta regulación es el desfase que presenta con la realidad jurídica subyacente que grava (las concesiones reguladas por el derecho administrativo). Y es que la evolución del perfil jurídico de esta institución, y especialmente la de las condiciones de financiación de las obras y servicios públicos, ha hecho que nada tenga que ver esta figura con la que existía hace solo 20 años. Baste como ejemplo de esa transformación el que el esquema clásico de pago del concesionario para poder prestar un determinado servicio, ha quedado relegado y es más frecuente el caso de que sea la propia Administración, a través de distintas fórmulas, la que pague el servicio que materialmente presta una entidad a los ciudadanos. Sin embargo, dificultando su aplicación, el artículo 13 del TR sigue aludiendo al canon del concesionario como elemento central para el cálculo de la base imponible.

La adecuación de la ley tributaria a la realidad administrativa no ha sido abordada en esta ocasión, limitándose la reforma a solventar una cuestión que, en la práctica, daba lugar a distintas interpretaciones y a no pocos equívocos.

El inciso que se incluye en este precepto, y que pretende solventar esas discrepancias, es el que precisa que la capitalización del canon periódico cuando la duración de la concesión sea superior a un año debe hacerse «según el plazo de la concesión».

El problema realmente radicaba en la expresión «capitalización» del canon y en la interpretación que se le venía dando. El uso de este

concepto no es, además, ni extraño en el ITP (se alude al mismo para cuantificar la base imponible de las pensiones) ni en otros impuestos (en el Impuesto sobre el Patrimonio había que capitalizar al 20% el promedio de los beneficios de tres años para cuantificar el valor de determinadas participaciones mientras que, para idéntico tipo de bienes, su valor de enajenación en el IRPF se calcula capitalizando al mismo tipo el promedio de los «resultados» de esos tres años).

Consideramos que, en general¹, siguiendo el criterio fijado por la DGT, las administraciones gestoras entendían por capitalizar el canon al 10% el dividirlo por 0,1 que es lo mismo que multiplicarlo por 10. Recuérdese que ese es también el criterio que se seguía en el Impuesto sobre el Patrimonio y el que se sigue en el IRPF. No obstante, debe apuntarse que en estos impuestos lo que se capitaliza es un promedio de resultados, en cuyo caso interpretar la capitalización al 20% como multiplicar por 5 tiene bastante más lógica.

En oposición a esta forma de aplicar la capitalización podían oponerse dos argumentos principales. Por un lado, que no se tiene en cuenta la duración de la concesión y que por tanto tributa igual una concesión a dos años que otra a 75 con el mismo canon. Pero además, el dividir el canon por el 10% (bien es verdad que nunca la ley se refirió al mismo como tipo de «interés») equivale en matemática financiera a la fórmula de las rentas perpetuas, lo que resultaría incongruente con la existencia en toda concesión de un tiempo limitado de duración.

Los tribunales económico-administrativos tuvieron ocasión de abordar el problema y no puede entenderse que hubiera un pronunciamiento claro y unívoco. De entre varias resoluciones destacamos dos.

¹ Referirse al criterio administrativo realmente seguido siempre es delicado. Pero cuando se refiere a un impuesto como este, en el que hay más de 15 administraciones gestoras, la prudencia es más que recomendable en este tipo de afirmaciones.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Baleares entendió que la capitalización de la cantidad anual solo procedía cuando la concesión durara entre un año y diez. El TEAC, en Resolución de 1 de junio de 2005, apuntó que la capitalización usual no es la aplicación de una fórmula matemática (argumento que podría servir para desvirtuar el demérito que antes apuntábamos de tratar el canon concesional como una renta perpetua) sino una capitalización simple que resulta de multiplicar por 10 el canon pactado.

Sus fundamentos son originales pues tras reconocer que la norma no atiende a la temporalidad de la concesión, circunstancia que ahora la ley modifica, señala que: «... siendo frecuente encontrar este tipo de contratos pactados por largos períodos, llegando incluso a 75 años, resultan más beneficiadas, por lo que a la base imponible se refiere, aquellas concesiones de mayor duración, siendo indudable que en estos casos, se desdibuja el valor real, como valor económico que debe presidir la base imponible de este impuesto, si bien la fórmula empleada no perjudica a estos concesionarios. En el presente caso, sin embargo, la concesión tiene una duración de ocho años lo que hace que se conozca de forma precisa la contraprestación a satisfacer por el concesionario o lo que es lo mismo, el valor económico en que la misma ha quedado establecido. Si se atiende a esta cantidad para fijar la base imponible se consigue alcanzar el objetivo impuesto en la normativa del gravamen transmisorio de hacer coincidir la base de la liquidación con el valor del derecho que se constituye, lo que debe prevalecer en todos aquellos casos en los que, como el presente, dicha magnitud resulta fácilmente determinable».

Es decir, de modo parecido al TEAR, el TEAC se inclina por la protección de las concesiones inferiores a los 10 años (a las que resultaría gravoso el capitalizar al 10% ¿y no a las de 11?) negándoles la aplicación «estricta» de

la norma y reconduciendo la regla de la base imponible a la regla del apartado a) que es el aplicable cuando hay una cantidad total en concepto de precio o canon.

Ante este panorama lo que la ley hace es precisar que la capitalización ha de modularse «según el plazo de la concesión». Con ello quedaría desvirtuada la doctrina del TEAC de excluir a las concesiones de menor duración del apartado b), porque ya existe en la norma la adecuación a la realidad temporal que echaba de menos.

Entendemos que capitalizar según el plazo de la concesión quiere decir –empleando la terminología del nuevo Plan General de Contabilidad– calcular el valor actual del canon al tipo del 10%.

3. Los pases inmobiliarios.

El apartado 1 del artículo 17 del TR recogía hasta ahora una regla general para la transmisión de derechos o créditos sin contemplar ninguna regla especial. Posiblemente el sentido del precepto (utilizable potencialmente por ejemplo para gravar cesiones de créditos hipotecarios o cesiones de remate en el caso de subastas) es –como parece apuntar la STS de 17 de junio de 1994– el evitar la elusión del gravamen configurando como una cesión de derechos lo que realmente era una transmisión de bienes. Sea como fuere, lo que se añade con esta reforma es, precisamente, una regulación específica para el caso de cesión de derechos o créditos sobre inmuebles en construcción.

Vistas las numerosas consultas contestadas por la DGT parece claro que el supuesto de hecho que ha motivado la modificación es la operación por la que una persona, compradora de un inmueble en construcción, cede a un tercero los derechos del contrato privado de compraventa celebrado con el promotor, antes de la finalización y

consiguiente entrega de la construcción de dicho inmueble. Son negocios que no han sido raros y aunque su porcentaje de declaración, tanto en la imposición directa como en la indirecta, no fuera muy elevado, lo cierto es que creaban dudas o discrepancias tanto en contribuyentes como en las administraciones gestoras.

El criterio administrativo que ha existido sobre la tributación de esta operación (siguiendo la CV 0904/08) se desglosa del modo siguiente:

- Siempre que el cedente no actúe como sujeto pasivo del IVA estamos ante una operación sujeta al ITP y AJD, en su modalidad de TPO.
- Conforme al artículo 10.1 del TR, la base imponible de la cesión de los derechos del contrato privado de compraventa está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda.

Pero como ya se ha dicho, es el artículo 17 el que aclara la forma de determinar la base imponible y el tipo de gravamen correspondiente a la transmisión de derechos, señalando que en la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación, se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos. La DGT concreta la aplicación de la norma diciendo que habrá que atender «al valor real del inmueble cuyos derechos se han cedido mediante la operación descrita, puesto que tal es el bien que obtendrá en su momento el cesionario de los derechos del contrato privado de compraventa cuando ejercite aquellos». Y si son inmuebles, el tipo impositivo será el 7% generalizado ya en las legislaciones autonómicas.

La nueva norma afecta solo a la cuantificación de la base imponible y puede resumirse de la siguiente manera:

- Se aplica exclusivamente a la cesión de créditos o derechos sobre inmuebles en construcción.
- La base imponible es el valor del bien en ese momento aunque tiene un límite mínimo. Obsérvese que el valor no es el que tendrá el inmueble cuando se termine, sino el que tenga a fecha de devengo en el estado de construcción en el que se encuentre. La regla es plenamente congruente con el enunciado general de base imponible del impuesto que siempre ha girado sobre el concepto de valor real. Lo que la distingue del supuesto general es que la valoración se refiere al momento del devengo y no al de la materialización del crédito o derecho transmitido.

Esta regla especial tiene un límite y es que la base no puede ser inferior al importe de la contraprestación satisfecha por la cesión. Por tal hay que entender el precio que el adjudicatario final paga al cedente y que normalmente será equivalente a lo que este último ya haya pagado a la promotora con, quizás, un pequeño incremento.

Aunque la norma se estructure como regla especial con un límite mínimo, la previsible dificultad para conocer el valor de una obra en construcción, tanto para el contribuyente como en su caso para la Administración, posiblemente derivará en que el límite acabe siendo la verdadera regla de valoración.

Un ejemplo puede ayudar a entender la situación anterior y la que configura la nueva redacción.

EJEMPLO 1:

Sea una promotora «Alagón S.A» que vende sobre plano una vivienda por 300.000 euros al particular «Brotó». Pasado un año de ese contrato, y cuando todavía la vivienda está en construcción, «Brotó» cede su derecho («vende sobre plano») a «Cella». Hasta ese momento «Brotó» le ha pagado 30.000 euros a «Alagón» y le debe los 270.000 restantes. «Cella» le paga 30.000 euros a «Brotó» y asume la deuda de 270.000 que este tenía con «Alagón». Supónganse unos valores de la vivienda de 50.000 euros en el momento en que «Brotó» vende y de 330.000 en el momento en que acabe la construcción.

Para comprender la solución hay que tener en cuenta que lo que se va a transmitir –así lo entiende la DGT– es un derecho a comprar la vivienda cuando esté terminada, no la vivienda en sí, por lo que el comprador del derecho, en su momento, adquirirá una vivienda en primera transmisión a la constructora ya que la entrega del piso que realizará el promotor inmobiliario constituye una operación sujeta al IVA, dada la presumible condición de empresario del transmitente.

Con esa precisión resultará que:

a) Conforme al criterio administrativo anterior a la nueva normativa

- En la cesión de derechos de «Brotó» a «Cella», este es sujeto pasivo del ITP por una base imponible de 330.000 euros (valor real del piso cuando sea objeto de entrega) siendo indiferente tanto el valor del piso en construcción en ese momento como el precio pagado en la cesión o el precio final del mismo.
- «Brotó», de haber obtenido una plusvalía como consecuencia de la operación, debería tributar en el IRPF.
- Cuando se entregue la obra, «Alagón» deberá repercutir sobre «Cella» el IVA correspondiente sobre el valor de la vivienda cuyo pago no haya sido anticipado (por «Cella» o con anterioridad por «Brotó»).

Este criterio administrativo podía tener sustento tanto en la literalidad del artículo 17 del TR como en el sentido del artículo 47 del Reglamento, que contempla la mecánica liquidatoria a seguir en el momento del devengo cuando, en tal tiempo, el valor del bien a obtener en el futuro no se conociera con exactitud.

Pero lo cierto es que suponía para «Cella», adquirente final del bien, además de la correspondiente a AJD, una tributación por IVA (como «sujeto repercutido») sobre 300.000 euros (salvo los anticipos a cuenta que hubiera hecho «Brotó») y otra en TPO sobre 330.000.

b) Conforme a la nueva legislación

Con la nueva normativa, la solución referida al IVA y al IRPF sigue siendo válida pero la base imponible por TPO sería de 50.000 (valor de la vivienda en construcción en el momento de la cesión del derecho), cifra superior a las 30.000 pagadas por «Cella» a «Brotó». Esas 30.000 solo hubieran jugado en el caso de que la valoración de la vivienda en construcción hubiera sido inferior.

4. Adecuación del ITP Y AJD a la Directiva 2008/7/CE.

El Consejo de la Unión Europea aprobó la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, y que entró en vigor el día 12 de marzo este año. Esta Directiva sustituye a la 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, que queda derogada con efectos a partir del día 1 de enero de 2009.

Al entrar en vigor la nueva Directiva 2008/7/CE se ha hecho necesaria la adaptación a la misma del Título II, «Operaciones societarias», del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD.

Uno de los cambios más significativos ha sido que la Directiva 2008/7/CE establece las operaciones que tendrán la consideración de «aportaciones de capital» excluyendo algunas operaciones que la Directiva 69/335/CEE sí consideraba como tales. Así, desaparecen los hechos imposables referentes al traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro de la sede de la dirección efectiva de una entidad considerada como sociedad de capital en este último Estado miembro, pero no en el primero, así como al traslado de un Estado miembro a otro Estado miembro del domicilio social de una entidad con la sede de su dirección efectiva en un tercer país y considerada sociedad de capital en este último Estado miembro, no estándolo en el otro Estado miembro.

A este respecto, el artículo 10 de la Directiva 2008/7/CE determina que un Estado miembro podrá someter al impuesto las aportaciones de capital de aquellas sociedades cuya sede de dirección efectiva esté situada en dicho Estado miembro en el momento en que se realice la aportación de capital, o de aquellas que, estando su sede de dirección efectiva en un tercer país, tengan en el Estado miembro su domicilio social. Dicho

precepto también dispone que un Estado miembro podrá gravar la aportación de inmovilizado o de capital circulante a una sucursal situada en un Estado miembro, cuando su domicilio social y la sede de dirección efectiva se encuentren en un tercer país.

Asimismo, el artículo 5 determina que los Estados miembros no someterán a las sociedades de capital a ninguna forma de imposición indirecta, entre otras operaciones, por el traslado, de un Estado miembro a otro Estado miembro, de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad de capital, ni las llamadas «operaciones de reestructuración» definidas en su artículo 4.

Como se ha dicho, esta nueva regulación comunitaria obligaba a modificar el contenido de los preceptos del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD, que definen los hechos imposables de la modalidad de operaciones societarias de este tributo. Igualmente, la no sujeción de las llamadas operaciones de reestructuración a dicha modalidad del impuesto obliga también a modificar los preceptos referentes, respectivamente, al sujeto pasivo, responsables subsidiarios y base imponible de operaciones societarias, a fin de excluir a aquellas. Además, debía modificarse el mencionado texto refundido para suprimir, por una parte, los supuestos de exención relativos a las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores (ahora llamadas operaciones de reestructuración), que deben convertirse en supuestos de no sujeción; y, por otra, para introducir una exención en las modalidades de TPO y AJD, documentos notariales, aplicable a las operaciones de reestructuración y a los traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de entidades de un Estado miembro a otro que, al quedar no sujetas a la modalidad de OS, podrían quedar sometidas a la modalidad de TPO o, en su caso, a la de AJD, documentos notariales.

4.1. Modificaciones en las operaciones societarias sujetas.

En el artículo 19.1, el que define las operaciones sujetas, se aprecian los siguientes cambios:

- Desaparece en el apartado 1.º la mención a fusiones y escisiones de sociedades, quedando el hecho imponible limitado a «la constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades».
- El apartado 2.º queda redactado de la siguiente manera: «2.º. Las aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social».

La redacción anterior (introducida por la Ley 29/1991) gravaba las aportaciones de los socios para reponer pérdidas sociales. Aunque no lo dijera la norma tributaria, las aportaciones de los socios podían consistir en bienes dinerarios o no dinerarios, en la condonación de créditos o cualquier otro tipo de acrecimiento patrimonial. Lo que singularizaba este supuesto de sujeción era, aunque tampoco se dijera expresamente, el que no suponía aumento de capital (porque si así acontecía debía gravarse por un concepto distinto) y la finalidad, esta sí expresada legalmente, de reponer pérdidas sociales. Tan especial era esta operación que hasta el Plan General Contable de 1990 preveía una cuenta (la 122) para estas aportaciones.

Así descrita la situación anterior, el cambio radica (quedan sujetas «las aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social») en la no exigencia de esa finalidad espe-

cífica para que la operación quede sujeta, de modo tal que cualquier aportación de socios puede entenderse gravada por el impuesto.

A falta de un concepto legal para este tipo de aportaciones parece aplicable el recogido en el artículo 36 de la Ley de Sociedades Anónimas, que establece que solo podrán ser objeto de aportación los bienes o derechos patrimoniales susceptibles de valoración económica, que en ningún caso podrán ser objeto de aportación el trabajo o los servicios y que toda aportación se entiende realizada a título de propiedad, salvo que expresamente se estipule de otro modo.

Esta aproximación jurídica debe completarse (porque no tendría sentido gravar cualquier «aportación» de los socios a la sociedad) con la visión económica que puede aportar el actual Plan General de Contabilidad, que caracteriza la cuenta 118 («Aportaciones de socios o propietarios») delimitándola negativamente, al excluir las aportaciones que sean contraprestación de operaciones realizadas por la empresa o las que constituyan un pasivo. Entendemos que tampoco estos dos tipos de «aportaciones» pueden constituir hecho imponible como operación societaria. Pero sí sería aportación a estos efectos, conforme a la norma de registro y valoración 18.^a del Plan General Contable y por tanto hecho imponible en este impuesto, la «subvención» que pudiera concederle a una sociedad uno de sus socios. La única excepción sería el caso de empresas del sector público, porque en tal tipo de operaciones, contablemente, la subvención no se considera fondo propio sino, conforme al régimen general, ingreso de patrimonio neto.

En resumen, entendemos que queda gravada cualquier aportación patrimonial de los socios que suponga un aumento de fondos propios distintos del capital social.

En este punto conviene recordar que en el régimen de operaciones vinculadas del Impuesto sobre Sociedades se prevé el denominado ajuste secundario. De este ajuste puede resultar, en cualquier operación, del tipo que sea, la calificación fiscal de aportación de fondos del socio a la sociedad. Si ese ajuste tributario fuera de obligada contabilización (y expresamente lo es para operaciones del grupo, multigrupo o asociadas) la cuenta apropiada sería la 118 u otra de significado y contenido parecidos. Pues bien, de ser así, es decir, de contabilizar como aportación de fondos parte de la renta puesta de manifiesto en una operación vinculada, se estaría, con la nueva normativa de OS, ante un hecho imponible del impuesto del ITP y AJD.

- En el apartado 3.º (queda sujeto «el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea») desaparece la mención al gravamen de traslados a España del domicilio de una sociedad si tal entidad no hubiese sido gravado en otro Estado miembro por un impuesto similar al español.

4.2. Operaciones no sujetas.

Siguiendo el orden del artículo, las novedades más relevantes en los supuestos de no sujeción son:

- Las operaciones de reestructuración. Se definen en el artículo 21 vinculándolas

como luego veremos a lo dispuesto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

- Se expresa claramente la no sujeción de «los traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades de un Estado miembro de la Unión Europea a otro».
- El apartado 3.º del artículo 19.2 declara no sujeta «La modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad y, en particular, el cambio del objeto social, la transformación o la prórroga del plazo de duración de una sociedad».

La inclusión expresa de este supuesto de no sujeción no hace sino regular lo que ya venía aplicándose en la práctica. Las operaciones de este apartado, aun pudiendo calificarse como societarias o aun pudiendo tener acceso al registro mercantil, no conllevan modificación de la cifra de capital y por tanto no tendría sentido su gravamen por este concepto.

- El apartado 4.º («La ampliación de capital que se realice con cargo a la reserva constituida exclusivamente por prima de emisión de acciones») mantiene la situación normativa preexistente. No se gravan este tipo de ampliaciones porque, al incluirse el importe de la prima de emisión en la base imponible en el momento en que se produce la del gravamen del capital al que «acompaña» (que es el momento en el que se incrementa el patrimonio neto de la entidad), volver a gravar esa cantidad por el mismo concepto impositivo cuando cambia su situación mercantil y contable de «prima de emisión» a «capital social» (operación que sí aumenta la cifra de capital pero no la de patrimonio neto) podría interpretarse como un doble gravamen.

4.3. Sucursales y establecimientos permanentes.

«Artículo 20.

1. Las entidades que realicen, a través de sucursales o establecimientos permanentes, operaciones de su tráfico en territorio español y cuyo domicilio social y sede de dirección efectiva se encuentren en países no pertenecientes a la Unión Europea vendrán obligadas a tributar, por los mismos conceptos y en las mismas condiciones que las españolas, por la parte de capital que destinen a dichas operaciones.

2. Las entidades cuyo domicilio social y sede de dirección efectiva se encuentren en un Estado miembro de la Unión Europea distinto de España no estarán sujetas a la modalidad de operaciones societarias cuando realicen, a través de sucursales o establecimientos permanentes, operaciones de su tráfico en territorio español. Tampoco estarán sujetas a dicho gravamen por tales operaciones las entidades cuya sede de dirección efectiva se encuentre en países no pertenecientes a la Unión Europea si su domicilio social está situado en un Estado miembro de la Unión Europea distinto de España.»

El precepto se adapta a la nueva normativa europea en la línea del anterior. Así, se gravan solo las operaciones que hagan entidades de países no pertenecientes a la Unión Europea a través de sucursales o establecimientos permanentes en territorio español. Pero la ubicación en un Estado de la Unión Europea del domicilio social de una entidad (esté o no la sede de dirección efectiva en la Unión Europea) supone la no sujeción a este gravamen.

Debe hacerse notar que se sigue con la terminología preexistente y se alude a «sucursal» y «establecimiento permanente» como si fueran

dos categorías distintas cuando, tanto en nuestra normativa nacional como en la legislación internacional, las sucursales suelen considerarse como una de las clases de establecimiento permanente.

4.4. Concepto de operaciones de reestructuración.

El nuevo artículo 21 señala que «A los efectos del gravamen sobre operaciones societarias tendrán la consideración de operaciones de reestructuración las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas en el artículo 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y en el artículo 94 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo».

La trascendencia de calificar una determinada operación societaria como «de reestructuración» no es poca por cuanto, como ya se ha visto, el artículo 19.2.1.º las declara no sujetas.

Hasta que esta ley las ha declarado como no sujetas, estas operaciones se han venido calificando como exentas en el gravamen de operaciones societarias. Para valorar el cambio, a los sabidos efectos de la distinción entre supuestos de no sujeción y exención (fundamentalmente que aquellos no hay que declararlos pero sí hay que hacerlo respecto de los exentos) hay que unir, en el ITP y AJD, los derivados del régimen de incompatibilidad entre sus distintos conceptos impositivos (TPO, OS y AJD). En este caso la no sujeción en OS permitiría su gravamen en cualquiera de los otros dos conceptos si no fuera por la modificación del apartado 10 del artículo 45.I.B que declara la exención en los otros dos conceptos del impuesto cuando la operación esté no sujeta a OS.

4.5. Modificaciones en otros elementos de la liquidación derivadas de los cambios en los actos sujetos al concepto.

Se modifican distintos artículos para adecuarlos a la nueva situación creada por la no sujeción de las operaciones de reestructuración y por la redefinición del hecho imponible en lo que concierne a las aportaciones de los socios.

Cuatro. El artículo 23 queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 23.

Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

- a) En la constitución de sociedades, aumento de capital, traslado de sede de dirección efectiva o domicilio social y aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social, la sociedad.
- b) En la disolución de sociedades y reducción de capital social, los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos.»

Cinco. El artículo 24 queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 24.

Serán subsidiariamente responsables del pago del impuesto en la constitución de sociedades, aumento y reducción de capital social, aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social, disolución y traslado de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades, los promotores, administradores, o liquidadores de las mismas que hayan intervenido en el acto jurídico sujeto al impuesto, siempre que

se hubieran hecho cargo del capital aportado o hubiesen entregado los bienes.»

Seis. El artículo 25 queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 25.

1. En la constitución y aumento de capital de sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios, la base imponible coincidirá con el importe nominal en que aquel quede fijado inicialmente o ampliado con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas.

2. Cuando se trate de operaciones realizadas por sociedades distintas de las anteriores y en las aportaciones de los socios que no supongan un aumento, la base imponible se fijará en el valor neto de la aportación, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos aportados minorado por las cargas y gastos que fueren deducibles y por el valor de las deudas que queden a cargo de la sociedad con motivo de la aportación.

3. En los traslados de sede de dirección efectiva o de domicilio social, la base imponible coincidirá con el haber líquido que la sociedad, cuya sede de dirección efectiva o domicilio social se traslada, tenga el día en que se adopte el acuerdo.

4. En la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas.»

Como se ha dicho, el sentido de la modificación es simplemente la adecuación de la norma de base imponible (la de este art. 25) a los cambios en la definición del hecho imponible. En cuanto a su literalidad, quizás podría haberse aprovechado la ocasión para referirse –como hace nuestra reciente legislación mercantil– a «patrimonio neto» en lugar de «haber líquido».

4.6. Supuestos de exención en los conceptos TPO y AJD de determinadas operaciones societarias.

El artículo 45.I.B).10 queda redactado de la siguiente forma: «10. Las operaciones societarias a que se refieren los apartados 1.º, 2.º y 3.º del artículo 19.2 y el artículo 20.2 anteriores, en su caso, en cuanto al gravamen por las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas o de actos jurídicos documentados».

El sentido de este apartado 10, por lo que se refiere a su relación con el 19.2.1.º, ya se ha comentado: como consecuencia de la no sujeción de determinadas operaciones al concepto de OS (eso es lo que determina el art. 19), quedaba expedita la vía de gravarlas por alguno de los otros dos conceptos. Para evitar tal sinsentido este número 10 del artículo 45.I.B declara la exención de determinados supuestos no sujetos al gravamen de OS.

También parece clara la inclusión en los supuestos de exención de los casos regulados en los artículos 19.2.2.º y 20.2 ya comentados y referidos al traslado de dirección efectiva o domicilio social y al establecimiento de sucursales o establecimientos permanentes en España: en definitiva se trata de no gravar por otra vía lo que se declara no sujeto en el concepto de OS.

Respecto a la modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad y, en particular, el cambio del objeto social, la transformación o la prórroga del plazo de duración de una sociedad (operaciones no sujetas al concepto de operaciones societarias conforme al apartado 3.º del art. 19) debe señalarse que el artículo 75.2 del reglamento ya establecía la no tributación por AJD del cambio de objeto social, mientras que las operaciones de prórroga de sociedad tributaban por así disponerlo el artículo 75.3.

Este mismo artículo 75.3, en su redacción original, determinaba la tributación por la cuota variable de los casos de transformación de la sociedad. Sin embargo, la STS de 3 de noviembre de 1997 anuló tal precepto por entender que carecía de norma legal habilitante por lo que su exención expresa ahora no supone cambio relevante en la práctica.

Finalmente debe decirse que en esta reforma del artículo 45 llama la atención que la ampliación de capital que se realice con cargo a la reserva constituida exclusivamente por prima de emisión de acciones (sujeta a OS por el art. 19.2.4.º) no quede exonerada de los otros dos conceptos (en este caso, del de AJD). Y es que aunque el artículo 75.1 del reglamento recoge expresamente la tributación de esta operación por AJD, el gravamen siempre ha tenido que lidiar con la apariencia de gravar dos veces la operación de capitalización de la prima de emisión; una en el momento de la constitución y ampliación (por OS) y la otra en el momento, si llega, de su incorporación a la cifra de capital (por AJD).

5. Exención relativa a VPO.

Conforme a la nueva ley, el artículo 45.I.B).12 queda redactado de la siguiente forma:

«12. a) La transmisión *de terrenos* y solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial.

Los *préstamos hipotecarios* solicitados para la adquisición de aquellos, en cuanto al gravamen de actos jurídicos documentados.

b) Las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos o contratos relacionados *con la construcción* de edificios en régimen de viviendas de protección oficial, *siempre que se hubie-*

ra solicitado dicho régimen a la Administración competente en dicha materia.

c) *Las escrituras públicas otorgadas para formalizar la primera transmisión de viviendas de protección oficial, una vez obtenida la calificación definitiva.*

d) *La constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición exclusiva de viviendas de protección oficial y sus anejos inseparables, con el límite máximo del precio de la citada vivienda, y siempre que este último no exceda de los precios máximos establecidos para las referidas viviendas de protección oficial.*

e) *La constitución de sociedades y la ampliación de capital, cuando tengan por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial.*

Para el reconocimiento de las exenciones previstas en las *letras a) y b)* anteriores bastará que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección oficial y quedará sin efecto si transcurriesen tres años a partir de dicho reconocimiento sin que obtenga la calificación o declaración provisional o *cuatro años si se trata de terrenos. La exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas. En el supuesto de las letras a) y b) de este apartado, el cómputo del plazo de prescripción previsto en el artículo 67 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, comenzará a contarse una vez transcurrido el plazo de tres a cuatro años de exención provisional.*

Las exenciones previstas en este número se aplicarán también a aquellas que, con protección pública, dimanen de la legislación propia de las Comunidades Autónomas, siempre que los parámetros de superficie máxima protegible, precio de

la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes no excedan de los establecidos en la norma estatal para las viviendas de protección oficial.»

Las modificaciones en la exención de VPO son numerosas y de distinto alcance. Para su estudio, y aprovechando la nueva estructuración del artículo en distintos apartados, se va a seguir el orden en que se presentan en el precepto.

- Supuestos exentos conforme a la letra a). En la redacción anterior no se incluían los terrenos (como concepto distinto de los solares) pero estaban exentos por estar así previsto en el Real Decreto-Ley 12/1980, de 26 de septiembre, sobre actuaciones del Estado en materia de VPO. Tenía la particularidad esta exención sobre terrenos, sin la condición jurídica de solares, de que no se establecía expresamente el plazo de tres años de «exención provisional» a la que nos referiremos más adelante. Con la incorporación de la voz «terrenos» a la letra a) queda despejada cualquier duda: los terrenos tienen exención en las mismas condiciones que los solares.

Se ha introducido también en esta letra una mención expresa a los préstamos hipotecarios empleados para la adquisición de terrenos y solares. Hasta ahora, la exención a estos préstamos se ventilaba considerándose acto relacionado con las VPO si no eran susbsumibles en el supuesto más específico de préstamo solicitado para su construcción. Su inclusión ahora en esta letra a) no supone por tanto ampliar el beneficio sino asociarle un nuevo régimen, en principio más favorable. En efecto, dado que es probable que los promotores de VPO, en el momento de constituir el préstamo, ni siquiera hubieran solicitado la calificación provisional correspondiente, lo que está propiciando la ley al equiparar este supuesto al de ad-

quisición de terrenos, es dar un plazo de tres años hasta llegar a obtener la calificación provisional.

- Supuestos exentos conforme a la letra b). En la redacción anterior este supuesto beneficiaba a cualquier acto *relacionado* con VPO. Esa relación no siempre era fácil de medir y había que calibrarla respecto de actos como las agrupaciones o segregaciones, declaración de obra nueva, división de la propiedad horizontal, condiciones resolutorias, etc.

El nuevo texto centra esa relación en la fase de construcción de las VPO (y no a otras posteriores) y, más decisivamente, exige que se haya solicitado la calificación provisional de VPO. Al no exigir que se haya obtenido calificación provisional (basta solo la solicitud) entra en el ámbito de la exención, por ejemplo, la declaración de obra nueva que puede preceder a tal trámite administrativo.

- Supuestos exentos conforme a la letra c). La diferencia fundamental con la versión anterior de esta exención es que se ha suprimido la referencia a que tenga lugar la primera transmisión dentro de los seis años siguientes a su calificación definitiva. En su momento, la exención nació para el concepto TPO del impuesto, pero la normal sujeción al IVA de las primeras entregas desplaza la tributación hacia el concepto AJD. Por no decir nada en sentido contrario, se sigue manteniendo el criterio (fijado por STS de 25 de enero de 1996) de que la exención, al no incluir un concepto autónomo de qué sea VPO, se extiende (por resultar así de la correspondiente legislación sectorial) a locales, garajes y trasteros.
- Supuestos exentos conforme a la letra d). Junto a los préstamos para adquirir terrenos a los que ya nos hemos referi-

do, se contemplan en este apartado los préstamos para adquirir viviendas de protección oficial y sus anejos inseparables. Además se establece como límite máximo de la exención el precio de la citada vivienda, y se exige que este último no exceda de los precios máximos establecidos para las referidas viviendas de protección oficial.

Con anterioridad, este tipo de préstamos se subsumía en el equivalente a la actual letra b), es decir, como acto relacionado con VPO. La modificación supone que no estarán exentos los préstamos que no sean estrictamente para la adquisición de la vivienda.

La mención a los límites máximos puede resultar innecesaria en la mayor parte de los casos. Pero, por ejemplo, jugará respecto de los préstamos hipotecarios destinados a la adquisición de VPO de regímenes como el Grupo I (50 años de calificación), cuyo precio quedó liberalizado por Real Decreto 727/1993. Estas viviendas pueden transmitirse por cualquier precio, y ser adquiridas por cualquier persona, sin exigencia de ningún límite de ingresos pero, como formalmente siguen siendo VPO, hasta ahora podían acceder a la exención. Con la nueva regulación la exención se limita, como parece razonable, al precio máximo de venta propio de las VPO.

- Reconocimiento de la exención antes de haber obtenido la calificación de VPO. Para los supuestos de las letras a) y b) se prevé que bastará avisar de la intención de construir VPO para que sea aplicable la exención con carácter provisional y condicional. Si en el plazo de tres años (cuatro si son terrenos) no se ha obtenido la calificación provisional, se pierde la exención. A este respecto se precisa que

una vez transcurrido ese plazo es cuando empieza a contar la prescripción (y no desde el devengo de la operación).

Dado que el precepto distingue entre solares y terrenos a la hora de establecer la exención, y dado que puede tener cierta lógica su distinto trato (un terreno sin la condición de solar debe necesitar, en condiciones normales, más tiempo para llegar a la fase de construcción), hay que concluir que cuando se fija un plazo de cuatro años para los terrenos es exclusivamente para los que no tengan la condición de solares.

- La ley incorpora en el texto refundido la previsión, ya existente en nuestro ordenamiento, de equiparación a las viviendas de protección oficial de todas las viviendas que gocen de protección pública autonómica siempre que no excedan de los límites estatales.

6. Exención relativa a fondos de titulización.

En el artículo 45.I.B).20 ha habido dos modificaciones que explicamos con el apoyo de la exposición de motivos, suficientemente ilustrativa en este punto:

En el punto 1 de este apartado 20 se dispone que: «1. Las operaciones de constitución y aumento de capital de las sociedades de inversión de capital variable reguladas en la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva, así como las aportaciones no dinerarias a dichas entidades, quedarán exentas en la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados».

Al gozar del beneficio de la no sujeción todas las operaciones de reestructuración, se elimina

de este apartado la mención a las fusiones y escisiones.

Se crea además un apartado 4 para declarar la exención en el siguiente supuesto: «Los fondos de titulización hipotecaria y los fondos de titulización de activos financieros estarán exentos de todas las operaciones sujetas a la modalidad de operaciones societarias».

Este supuesto de exención es nuevo y se explica desde una perspectiva histórica. Así, señala la exposición de motivos, la regulación de la titulización de activos financieros se inició en España con la promulgación de la Ley 19/1992, de 7 de julio, sobre régimen de las sociedades y fondos de inversión inmobiliaria y sobre fondos de titulización hipotecaria, ciñéndose en este primer momento a los créditos hipotecarios movilizados mediante participaciones hipotecarias.

En dicha ley solamente se establecieron los citados fondos de titulización hipotecaria, cualificados por ser patrimonios cerrados sin personalidad jurídica que transformaban flujos hipotecarios en valores de renta fija –los denominados bonos de titulización hipotecaria–, con el objetivo principal de contribuir a abaratar los préstamos para adquisición de viviendas, como especificaba en su preámbulo el referido texto legal.

Dado ese carácter cerrado, que no permite su ampliación o modificación posterior, en el ámbito fiscal se otorgó a dichos fondos la exención de la modalidad de OS del ITP y AJD en el momento de su constitución.

Posteriormente, al considerarse que esta regulación resultaba insuficiente para extender o aplicar el proceso financiero a la titulización de otros créditos diferentes a los de carácter hipotecario, se estableció en el Real Decreto-Ley 3/1993, de 26 de febrero, sobre medidas urgentes en materias presupuestarias, tributarias, financieras y de empleo, que el Gobierno, previo informe de la Comisión

Nacional del Mercado de Valores y del Banco de España, podía extender el régimen previsto para la titulización de participaciones hipotecarias a otros préstamos y derechos de crédito.

Dicha previsión fue refrendada y completada en la disposición adicional quinta de la Ley 3/1994, de 14 de abril, de adaptación de la legislación española en materia de entidades de crédito a la Segunda Directiva de Coordinación Bancaria. Posteriormente, y como consecuencia de la financiación de los resultados de la moratoria nuclear, en 1994 se promulgó la Ley 40/1994, de 30 de diciembre, de Ordenación del Sistema Eléctrico Nacional, norma que regula, como una modalidad específica de los fondos de titulización de activos, los denominados «Fondos de Titulización de la Moratoria Nuclear».

Sin embargo, ninguna de las citadas normas reguló los aspectos fiscales relativos a los nuevos fondos de titulización que a partir de entonces podían constituirse, por lo que, teniendo en cuenta la identidad de estructura y fines de los nuevos fondos de titulización respecto a los fondos de titulización hipotecaria y, sobre todo, que su propia esencia es la titulización por pequeñas diferencias entre los activos que conforman estos fondos, es imprescindible, para la existencia y desarrollo de estos instrumentos financieros, establecer la exención total de estos fondos de la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD.

En la disposición transitoria única se precisa que esta exención resultará aplicable a cualesquiera operación que hayan realizado desde su constitución (incluyendo esta).

7. Límite mínimo de la base imponible.

Una de las características más singulares del ITP y AJD es la configuración de la base imponible alrededor del concepto de valor real. El artícu-

lo 10 del TR es claro en este sentido al afirmar que «la base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda».

Tal definición se justifica principalmente como norma de cautela ante la posibilidad de que el valor que se declara no sea, como debiere ser, el precio o contraprestación realmente satisfecho. Hasta esta modificación el precio no tenía un papel protagonista en el impuesto salvo en el artículo 38 del reglamento. En tal precepto el legislador presume que las cargas sobre un bien han sido rebajadas al fijar el precio y que, por tanto, para determinar el valor real del bien habrá que sumarlas al precio pagado. Pero más allá de esta mención menor, el precio (a diferencia por ejemplo del papel relevante que juega en el IVA) no ha sido un elemento decisivo en el impuesto.

Formalmente, la modificación del apartado 3 del artículo 10 es realmente un añadido. Se respeta el primer inciso (en el que se hace primar el valor declarado sobre el comprobado cuando aquel sea superior) y se añade el que hay que tomar como base imponible el precio o contraprestación si resulta superior al valor declarado o al comprobado. Lógicamente esto solo será posible cuando en el hecho imponible gravado exista un precio (no lo hay, por ejemplo, en muchos de los actos jurídicos documentados gravados como división de propiedad horizontal u obra nueva). El más corto resumen de la nueva situación es que, comparados valor declarado, comprobado y precio, se toma la magnitud mayor.

Es evidente que la norma tiene también un carácter antielusorio porque solo tiene sentido cuando el contribuyente no haya consignado como valor declarado el precio realmente satisfecho sino una cantidad menor. Por eso se puede afirmar que el supuesto en el que previsiblemente se va a desenvolver la norma será el de una comprobación administrativa. La novedad, respecto

de la pauta tradicional, es que, en este impuesto, junto a la comprobación de valores cabe ahora una comprobación del precio de la operación (a través de un procedimiento de comprobación limitada o inspector). La norma supone también el que las comprobaciones de otros impuestos que se hayan podido hacer sobre una determinada operación surtan efecto en ITP y AJD. Sería el caso de una comprobación del IRPF en el que se determinara que el precio real es superior al consignado en escritura. Hasta ahora esa información no pasaba de ser un indicio de que el valor real del bien era superior al declarado pero, para trasponer tal conocimiento al ITP y AJD, era necesario que mediara un procedimiento de comprobación de valor. Con el cambio, el precio comprobado a efectos de otro impuesto (incluso, como en el ejemplo, el descubierto por otra administración) podrá ser tomado directamente en el correspondiente procedimiento para regularizar el ITP y AJD.

8. Fecha de los documentos privados.

Si ya normalmente la aplicación de la prescripción en el ámbito tributario, quizás por entrelazar normas de tal carácter con normas iusprivatistas, resulta complicada, cuando se aborda el tema de la prescripción de los documentos privados en el ITP y AJD la complicación sube algunos grados.

A esa complejidad ha contribuido el historial normativo y jurisprudencial que ha rodeado a esta cuestión. En el TR la redacción anterior establecía, como presunción, que a los efectos de prescripción, la fecha de los documentos privados es la de su presentación salvo que concurriera alguna de las circunstancias del artículo 1.227 del Código Civil. Por su parte, el reglamento (art. 94), en la parte no anulada por la STS de 5 de diciembre de 1998, daba virtualidad a esa fecha no solo a efectos de la prescripción sino también para cualquier otro elemento de la liquidación siempre que por otros medios de prueba no se acreditase su otorgamiento anterior.

Sobre esta situación, lo que hace la nueva norma es incorporar al TR la primera parte del añadido reglamentario. Es decir, que fijada una fecha (la de presentación del documento o alguna de las del 1.227 CC), esta tiene efectos sobre la prescripción y sobre cualquier otra cuestión.

9. Acceso al Registro de la Propiedad.

9.1. Situación preexistente.

Esta modificación deriva directamente de la condición de impuesto cedido del ITP y AJD. En esencia, el problema que plantea tal naturaleza es que hay que determinar normativamente qué Administración es el sujeto acreedor de la obligación tributaria, cuál es la encargada de su gestión y, finalmente, los efectos (tributarios y registrales) de un pago de impuestos ante Administración incompetente. La norma que se pasa a comentar se ocupa especialmente de esta última cuestión, de los efectos registrales del pago a quien no es acreedor.

Evidentemente el asunto ni es exclusivo de los impuestos cedidos (en otra dimensión se da en la fiscalidad internacional) ni del ITP y AJD, pero sí que es cierto que en este impuesto es donde con mayor frecuencia se producen pagos de cuotas tributarias ante Administraciones que no son sus legítimas acreedoras.

Por estas razones las leyes que abordan el tema son dos distintas: 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, y el Texto Refundido del Impuesto.

Para analizar la situación preexistente, y fundamentalmente para detectar posibles contradicciones, conviene ir comparando ambas fuentes normativas centrandolo en las siguientes cuestiones:

- Concretar la Comunidad Autónoma a la que se atribuye el rendimiento.
- Concretar la Comunidad Autónoma y oficina ante la que se debe presentar la documentación y realizar el pago.
- Concretar la Comunidad Autónoma competente para la aplicación de este tributo y para ejercer la competencia sancionadora.
- Concretar los efectos del pago ante Administración incompetente.

• Comunidad Autónoma a la que se atribuye el rendimiento.

El artículo 25 de la Ley 21/2001 (Alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) fija los hechos imponibles cuyo rendimiento se cede a cada Comunidad Autónoma. La normativa del impuesto no establece ninguna disposición sobre esta materia. Lo que hace el artículo 103 del Reglamento es servirse de puntos de conexión similares pero para distribuir la competencia territorial de gestión entre las distintas oficinas y señalar ante cuál hay que presentar la documentación. Tan es así, que el artículo 105 prevé una solución para el caso de que el impuesto correspondiera a una Comunidad Autónoma según la ley de cesión pero la regla de competencia territorial del reglamento lo atribuyera a oficina de otra Comunidad Autónoma. Por tanto no hay contradicción en este punto porque solo la Ley 21/2001 se ocupa de esta cuestión.

• Comunidad Autónoma y oficina ante la que se debe presentar la documentación y realizar el pago.

Sobre esta cuestión el artículo 47.3 de la Ley 21/2001 (Alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión y liquidación) establece que «3. Los documentos y autoliquidaciones de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, sobre

Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre Determinados Medios de Transporte y sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos se presentarán ante la oficina competente de la Comunidad Autónoma a la que corresponda el rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables». Y contempla a continuación un caso particular que reafirma el principio general: «Cuando el rendimiento correspondiente a los actos o contratos contenidos en el mismo documento se considere producido en distintas Comunidades Autónomas, procederá su presentación en la oficina competente de cada una de ellas, si bien la autoliquidación que en su caso se formule solo se referirá al rendimiento producido en su respectivo territorio».

Ni debería sorprender el régimen legal (obliga a presentar los documentos ante la Administración competente a la que corresponda el rendimiento) ni podemos reputar la obligación formal de excesiva, ni siquiera en el caso de que el comprador del inmueble no resida en la Comunidad Autónoma competente. Y ello porque la mayor parte de las Comunidades Autónomas permiten el pago y presentación telemáticos del impuesto y, además, la carga de tener que desplazarse fuera del lugar de residencia hay que asumirla también, por ejemplo, para inscribir el inmueble en el registro correspondiente.

Sobre la identificación de la Comunidad Autónoma ante la que presentar la documentación, el artículo 103 del reglamento fija unas reglas de competencia territorial parcialmente distintas de las de la Ley 21/2001. Creemos que no son necesarios muchos argumentos para razonar que, existiendo discrepancias, hay que dar preferencia a la Ley 21/2001, tanto por el rango normativo como por la condición de norma posterior. Con todo, y por su conexión con la reforma que estamos analizando, debe apuntarse que el reglamento señalaba una oficina competente con independencia de si estaba o no incardinada en la Administración acreedora. Lo cual, y por mucho que el artículo 105 de esa norma tratara de arreglar ese dislate, nos parece una

forma ligera de tratar normativamente el asunto. En cualquier caso, y por la importancia que luego damos a este hecho, debe remarcarse que no puede tener el mismo trato, o que por lo menos son dos circunstancias fácilmente diferenciables, el que la incompetencia se predique de la Administración que recibe el cobro (se ingresa en Aragón cuando la competente es Galicia) o de alguna de las oficinas de esa Administración (se ingresa en la oficina de Huesca cuando la competente es la de Teruel).

Debemos subrayar también que este precepto 105 («Atribución de rendimientos. Cuando de la aplicación de las reglas de los dos artículos anteriores, resulte atribuida la competencia territorial a una oficina integrada en la estructura administrativa de un ente público al que no corresponda el rendimiento del tributo, según las normas establecidas en las Leyes de Cesión a las Comunidades Autónomas, se mantendrá la competencia para la gestión y liquidación del impuesto, pero el importe ingresado se transferirá a la caja del Ente Público a que corresponda») no puede utilizarse como argumento para razonar que es válido el pago ante una comunidad autónoma incompetente precisamente por el hecho de que el reglamento contempla una solución. El precepto pudo tener su sentido en un contexto en el que la ley de cesión atribuyera ren-

dimientos y no señalara oficina de presentación de los documentos. Pero como tal no es el caso, el reglamento (de 1995) resulta inaplicable frente a las reglas de competencia que la actual ley (de 2001) estableció en su momento.

La correcta presentación de la documentación siempre se ha protegido en este impuesto por la trascendencia civil del otorgamiento de determinados documentos.

En la Ley 21/2001 es el artículo 53.3 el que establece que «las autoridades, funcionarios, oficinas o dependencias de la Administración del Estado o de las Comunidades Autónomas no admitirán ningún tipo de documento que le sea presentado a fin distinto de su liquidación y que contenga hechos imponible sujetos a tributos que otra Administración deba exigir, sin que se acredite el pago de la deuda tributaria liquidada, conste declarada la exención por la oficina competente, o cuando menos, la presentación en ella del referido documento. De las incidencias que se produzcan se dará cuenta inmediata a la Administración interesada».

Por su parte, el Reglamento del Impuesto se pronuncia en términos parecidos². A un momento posterior dejamos el análisis de las posibles diferencias.

² **Artículo 122.** *Cierre registral.*

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.

Artículo 123. *Admisión de documentos.*

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 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.

• Comunidad Autónoma competente para la aplicación de este tributo y para ejercer la competencia sancionadora.

Tan importante como señalar al contribuyente cuál es la Administración ante la que tiene que cumplir sus obligaciones, es concretar cuál es la competente para gestionar tal impuesto, desarrollando las distintas funciones de aplicación tributaria y de potestad sancionadora.

En este punto la ley de cesión no es tan explícita, pero es tan evidente que la Administración competente para gestionar un impuesto es la acreedora del mismo, que quizás su silencio sea disculpable. Con todo, del análisis conjunto de los artículos³ 37 y 46 también es llanamente interpretable que

la titularidad de las competencias de los impuestos, cuyo rendimiento se ha cedido, la retiene el Estado pero que las Comunidades Autónomas la ejercen, evidentemente sobre los impuestos cuyo rendimiento les corresponde, por delegación.

Analizado el reglamento, se vuelve a reproducir aquí lo que viene siendo la tónica de esta comparación. Aunque el reglamento del impuesto prevea reglas de competencia territorial y aunque prevea soluciones para ingresos en Comunidades Autónomas no acreedoras del mismo, su inferioridad ante lo dispuesto en la ley hace ociosas e inaplicables sus disposiciones⁴. Al menos cuando se opongan a lo dispuesto en la Ley 21/2001 o a lo que de ella pueda derivarse en una recta interpretación.

³ **Artículo 37. Titularidad de competencias.**

1. La titularidad de las competencias normativas, de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión de dichos tributos, corresponde al Estado.

Artículo 46. Delegación de competencias.

1. La Comunidad Autónoma se hará cargo, por delegación del Estado y en los términos previstos en esta sección, de la gestión, liquidación, recaudación e inspección, así como de la revisión de los actos dictados en vía de gestión de los siguientes tributos...

⁴ Cuestión distinta es que puedan utilizarse esas reglas, por ejemplo, para solucionar lo que no contempla la ley 21/2001: ingreso en la Comunidad Autónoma competente pero ante oficina incompetente. Por ejemplo en lo dispuesto en los artículos 104 y 106.

Artículo 104. Unidad de competencia territorial.

1. En ningún caso se reconocerá la competencia territorial de más de una oficina para entender del mismo documento o declaración, aun cuando comprenda dos o más actos o contratos sujetos al impuesto. La oficina competente conforme a las reglas del artículo anterior liquidará todos los actos y contratos a que el documento se refiera.
2. Si el documento contuviese también actos o contratos sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la competencia se determinará aplicando las reglas de este impuesto.
3. Cuando con relación a un documento ya presentado en oficina competente haya que realizar otras presentaciones posteriores, o practicar diversas liquidaciones, ya sean provisionales o definitivas, deberán efectuarse, precisamente, en la oficina que hubiese practicado la primera.
4. Los documentos o declaraciones relativos a extinción de usufructos o los que tengan por objeto hacer constar el cumplimiento de condiciones se presentarán en la misma oficina que hubiese conocido de los actos o documentos en que se constituyeron o establecieron.

Artículo 106. Cuestiones de competencia.

1. Cuando la oficina donde se presente el documento o declaración se considere incompetente para liquidar, remitirá de oficio la documentación a la competente, notificando esta circunstancia y el acuerdo, declarándose incompetente al presentador...
3. Si se suscitaren cuestiones de competencia, positivas o negativas, serán resueltas:
 2. Si se planteasen entre oficinas de una misma Comunidad Autónoma que tenga cedida la gestión del tributo, por el órgano competente de aquella.
 - 3.
 4. Si se planteasen entre las Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid, Ceuta y Melilla, por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

• De los **efectos tributarios del pago ante Administración incompetente** no se ocupa expresamente la ley de cesión. El reglamento contempla en el artículo 106.2 que «la autoliquidación ingresada en oficina incompetente liberará al contribuyente en cuanto al importe de lo ingresado, pero la oficina deberá remitir las actuaciones al órgano que considere competente, conforme a lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley 30/1992, de 24 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común».

¿Es aplicable tal previsión para el régimen de la Ley 21/2001 que no contempla expresamente la cuestión?

El esquema jurídico del artículo 106.2 es un supuesto de hecho (ingreso en oficina incompetente) al que se ligan dos consecuencias: carácter liberatorio del pago y aplicación de lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley 30/1992. Esta estructura revela, en nuestra opinión, que únicamente será aplicable el precepto en aquellos casos en los que el pago se haya hecho ante oficina incompetente pero dentro de la Comunidad Autónoma correspondiente.

El argumento central es que el artículo 20 al que se remite la norma tributaria⁵ contempla solo el caso de órganos incompetentes dentro de una misma Administración, por lo que no tiene lógica ni presenta identidad de razón suficiente como para aplicarlo a otros supuestos.

Pero además debe recordarse que el artículo 33 del reglamento de recaudación establece que los pagos realizados a órganos no competentes

para recibirlos no liberan al deudor, lo que está, además, en consonancia con la normativa civil en esta materia

Por tanto entendemos que el artículo 106 del Reglamento del Impuesto no es aplicable cuando el pago del impuesto se realiza a Administración incompetente y que el régimen a seguir es el general (se consulte la normativa tributaria, la administrativa o la civil), que determina su carácter no liberatorio.

Efectos registrales del pago y/o presentación de documentación ante Administración incompetente.

La ley de cesión, como ya se ha comentado, establece que «las autoridades, funcionarios, oficinas o dependencias de la Administración del Estado o de las Comunidades Autónomas no admitirán ningún tipo de documento» sin que se acredite el pago o la presentación de la documentación correspondiente. Y el también ya citado reglamento de ITP, para el concreto ámbito registral, se pronuncia de modo tajante sobre esta cuestión decretando el denominado cierre registral. Por tanto, la conclusión parece evidente: no puede inscribirse el documento cuyas obligaciones tributarias no hayan sido correctamente satisfechas y cumplidas.

9.2. Situación actual.

En el complejo panorama descrito es sobre el que actúa la modificación del Texto Refundido en sus artículos 54.1 y 56.4.

⁵ **Artículo 20. Decisiones sobre competencia.**

1. El órgano administrativo que se estime incompetente para la resolución de un asunto remitirá directamente las actuaciones al órgano que considere competente, si este pertenece a la misma Administración Pública.
2. Los interesados que sean parte en el procedimiento podrán dirigirse al órgano que se encuentre conociendo de un asunto para que decline su competencia y remita las actuaciones al órgano competente. Asimismo, podrán dirigirse al órgano que estimen competente para que requiera de inhibición al que esté conociendo del asunto.
3. Los conflictos de atribuciones solo podrán suscitarse entre órganos de una misma Administración no relacionados jerárquicamente, y respecto a asuntos sobre los que no haya finalizado el procedimiento administrativo.

La modificación del 56.4 es de rápida explicación: por si la ley de cesión fuera poco explícita sobre la competencia para la aplicación del impuesto y el ejercicio de la potestad sancionadora derivada, se precisa que tal competencia corresponde a la Administración a la que se atribuye el rendimiento. Conclusión de la que ya hemos apuntado que nos parecía de evidente deducción del sentido de la ley de cesión. Se trata, por tanto, de un reforzamiento de la claridad y la seguridad jurídica.

La modificación del artículo 54.1, que en líneas generales lo que hace es incorporar al texto refundido del impuesto alguna de las precisiones de la ley de cesión (art. 53.3), exige un mayor detalle:

- La «penalización» que impone es la que ya existía: la falta de admisión y de efectos ante cualquier oficina o registro público (incluyendo, por tanto, a los Registros de la Propiedad) de los documentos sobre los que concurren tres tipos de circunstancias: la falta de pago, la falta de declaración de la exención o la presentación del documento. La excepción a estos efectos que se preveía en la legislación anterior (que la legislación hipotecaria previera otra cosa) ha desaparecido.
- El supuesto de falta de justificación del pago se ha perfilado más y se deja patente que el impago que se considera es el que se hace ante Administración Tributaria incompetente. Por omisión, se excluye entonces el impago ante oficina incompetente dentro de una misma Administración.
- El relativo a la exención se concreta en la exigencia de que conste declarada la

exención por la Administración Tributaria competente. Este proceder, en el que es la Administración la que «declara» la exención, no deriva de un carácter rogado de la misma sino de la mecánica liquidatoria del impuesto ⁶.

- El tercer supuesto (que cuando menos conste la presentación en la Administración del referido documento) es algo más que un retoque de la redacción anterior. En esta se negaban los efectos a los documentos en los que no constara la no sujeción. Es decir, existía el mismo trato para los documentos exentos que para los no sujetos. Ahora, la mención a la no sujeción ha desaparecido.

Además este supuesto tiene un peculiar significado, porque no es en sí mismo un supuesto autónomo, sino que juega como un mínimo en defecto de cumplimiento de cualquiera de los otros dos supuestos. El resumen final de este juego es que basta la presentación de la documentación ante la Administración competente para tener acceso al registro correspondiente. O dicho de otro modo, que sin haber pagado el impuesto puede accederse al Registro si consta la presentación de la documentación ante la Administración competente.

Por otro lado, lo que está evidenciando la norma es que es necesario la presentación de la documentación ante la Administración Tributaria competente (al margen de que, además, exista o no pago o declaración de exención), no pudiendo ninguna oficina ni registro públicos no tributarios calificar por sí mismos la operación para atribuir o no efectos al documento recibido. Esta conclusión tiene especial impor-

⁶ En el artículo 107.4 del reglamento se dispone que: «4. En los supuestos en los que de la autoliquidación no resulte cuota tributaria a ingresar, su presentación, junto con los documentos, se realizará directamente en la oficina competente, que sellará la autoliquidación y extenderá nota en el documento original haciendo constar la calificación que proceda, según los interesados, devolviéndolo al presentador y conservando la copia simple en la oficina a los efectos señalados en el apartado anterior».

tancia por la doctrina administrativa que ha ido destilando en los últimos meses la Dirección General de los Registros y Notarados. Aun reconociendo que tal doctrina no ha sido lo uniforme que debiera, podemos tomar como referencia para nuestra argumentación la resolución de 17 de abril de 2008. En ella se afirma que entra dentro de las facultades calificadoras generales de la registradora el apreciar de oficio una exención ni necesidad de aportar nota fiscal. Pues bien, con independencia de los sólidos argumentos que ya con la legislación preexistente pudieran ser oponibles a

tal afirmación, es evidente que con el régimen actual tal conclusión no es válida y, por tanto, deberán cumplirse los requisitos formales que exige este artículo 54.1 para que un documento acceda al Registro de la Propiedad.

La otra modificación del artículo 54.1 va dirigida a precisar el modo de justificar el cumplimiento de estas previsiones. Se acepta expresamente la aportación en cualquier soporte (está en la intención de la ley aludir al soporte informático) tanto del original acreditativo como de la copia del mismo.