

Escrito “*Amicus Curiae*” dirigido al Pleno de la Sala Tercera del Tribunal Supremo con ocasión de la STS, 3^a, de 16 de octubre de 2018 (Sujeto pasivo en el IAJD en hipotecas) y al anuncio del Presidente de la Sala de avocar al Pleno los recursos pendientes sobre el mismo tema

Isaac Ibáñez García





Destinatario (dirección postal):

**TRIBUNAL SUPREMO
Sala Tercera**

Plaza de la Villa de París, s/n
Madrid 28071

Acceso por C/ Marqués de la Ensenada, 1

**ESCRITO “Amicus Curiae” DIRIGIDO AL PLENO DE LA SALA TERCERA
DEL TRIBUNAL SUPREMO**

ISAAC IBÁÑEZ GARCÍA, mayor de edad, abogado, con DNI nº y
domicilio en),
tiene el honor de exponer:

Que en la página web del Consejo General del Poder Judicial aparece, con fecha 19 de octubre de 2018, la siguiente:

Nota de Prensa (<http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Noticias-Judiciales/El-Pleno-de-la-Sala-Tercera-del-Tribunal-Supremo-decidira-si-confirma-el-giro-jurisprudencial-de-la-sentencia-sobre-el-impuesto-de-las-hipotecas>) de la Sala 3ª del TS:

“Viernes, 19 de octubre de 2018

El Pleno de la Sala Tercera del Tribunal Supremo decidirá si confirma el giro jurisprudencial de la sentencia sobre el impuesto de las hipotecas

Nota informativa del Presidente de la Sala Tercera

Autor: Comunicación Poder Judicial

El presidente de la Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, del Tribunal Supremo, Luis María Díez-Picazo, ha emitido la siguiente nota informativa:

Dado que la sentencia nº 1505/2018 de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, relativa al sujeto pasivo del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, supone un giro radical en el criterio jurisprudencial hasta ahora sustentado y habida cuenta, asimismo, de su enorme repercusión económica y social, el Presidente de la Sala ha acordado, con carácter urgente:

Primero.- Dejar sin efecto todos los señalamientos sobre recursos de casación pendientes con un objeto similar.

Segundo.- Avocar al Pleno de la Sala el conocimiento de alguno de dichos recursos pendientes, a fin de decidir si dicho giro jurisprudencial debe ser o no confirmado”.



Que este escrito trae su causa en la referida Nota de Prensa y en la STS (Sala 3ª. Recurso de Casación nº 5350/2017) de 16 de octubre de 2018 (<http://www.poderjudicial.es/cgpi/es/Poder-Judicial/Noticias-Judiciales/El-Tribunal-Supremo-establece-que-es-el-banco-y-no-el-cliente-quien-debe-pagar-el-impuesto-de-las-hipotecas>), que modificando su jurisprudencia anterior e, interpretando el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y su Reglamento, concluye que no es el prestatario el sujeto pasivo de este último impuesto en las escrituras notariales de préstamo con garantía hipotecaria (como aquella jurisprudencia sostenía) sino la entidad que presta la suma correspondiente.

Que ante la perplejidad que puede haber causado en la comunidad jurídica la referida Nota de Prensa, teniendo en cuenta la reciente regulación legal del recurso de casación en materia contencioso-administrativa, que tiene como finalidad la formación de jurisprudencia; el que suscribe considera, respetuosamente, que en los recursos pendientes ante la Sala Tercera sobre este asunto, a los que se refiere la referida Nota de Prensa, podrían tomarse en consideración las siguientes

ALEGACIONES:

La Sentencia tiene en cuenta, para ello, que el negocio inscribible es la hipoteca y que el único interesado en la elevación a escritura pública y la ulterior inscripción de aquellos negocios es el prestamista, que solo mediante dicha inscripción podrá ejercitar la acción ejecutiva y privilegiada que deriva la hipoteca.

La sentencia anula el artículo 68.2 del reglamento del impuesto, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 25 de mayo (que establecía que el prestatario es el sujeto pasivo del impuesto) por ser contrario a la ley; y cuenta con un voto particular discrepante, emitido por el Magistrado BERBEROFF AYUDA, que postula el mantenimiento de la jurisprudencia anterior, y otro concurrente, del Magistrado MAURANDI GUILLÉN, que considera que la sentencia debió incidir en la existencia de dos impuestos en el de actos jurídicos documentados y en el principio de capacidad económica previsto en el artículo 31 de la Constitución.

La opinión personal del que suscribe es coincidente con la conclusión sobre quién es el sujeto pasivo del IAJD en el caso enjuiciado; pero considera que debe insistirse en algo fundamental: **la posible inconstitucionalidad del IAJD**, pues cree que tanto la sentencia como uno de los votos particulares pudiera “justificar” la pervivencia del impuesto.

Dice la Sentencia (FJ 5º) que

“Cabría añadir una segunda reflexión: si analizamos el artículo 30.1 desde la perspectiva de la capacidad contributiva, es claro que la que se pone de manifiesto, a tenor de su redacción, no es la del prestatario



(que solo ha recibido el préstamo y que se obliga a su devolución y al pago de los intereses), sino la del acreedor hipotecario (único verdaderamente interesado –como veremos- en que se configure debidamente el título y se inscriba adecuadamente en el Registro de la Propiedad).

5. La correcta interpretación del precepto contenido en el artículo 29 (“será su sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan”) abona la tesis que defendemos.

La expresión “en su defecto” no solo puede ir referida a aquellos supuestos en los que no pueda identificarse un “adquirente” del bien o derecho, sino también a aquellos otros –como el que nos ocupa- en los que no puede determinarse con precisión quién ostenta tal condición.

Merece la pena detenerse, además, en el concepto de “interés”, que no entendemos baladí en el caso que nos ocupa, **pues puede también ser un indicador de capacidad económica utilizable por el legislador para determinar quiénes sean los obligados tributarios**. Es importante destacarlo, además, porque el “interés” conecta con el otro aspecto contenido en el precepto (la “solicitud” del documento notarial), pues solo un interesado puede pedir al fedatario la expedición o la entrega de la escritura”.

Coincide quien este escrito suscribe con el voto particular del Magistrado BERBEROFF en las siguientes consideraciones:

“Sin entrar en consideraciones de técnica legislativa, lo cierto es que al acudir al artículo 31 claramente se pone de manifiesto la existencia de una cuota fija y una cuota gradual y que ha llevado a parte de la doctrina a mantener que el IAJD en su modalidad de documentos notariales (artículos 28 a 32) encierra, en realidad, dos hechos imponibles distintos (no faltan quienes hablan directamente de dos tributos distintos): por un lado, el representado por el gravamen documental (artículo 31.1 TRLITPAJD y artículo 70 del Reglamento) y, por otro lado, el gravamen sobre el acto o contrato reflejado en el documento notarial (artículo 31.2 TRLITPAJD y artículo 71 del Reglamento).

Pues bien, sin perjuicio de que, en mi opinión, **no hay dos hechos imponibles distintos sino dos modalidades de un único hecho imponible**, la sentencia fija el foco de atención exclusivamente sobre la denominada cuota gradual que, en efecto, a tenor del artículo 31.2 TRLITPAJD exige una serie de requisitos, entre ellos, el de la inscribibilidad del acto o contrato en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles.

Al respecto cabe considerar, por un lado, que **el hecho imponible del IAJD es único** y, por otro lado, que no cabe disgregar el préstamo de la hipoteca, toda vez que se trata de negocios jurídicos conexos,

documentados, además, en la misma escritura y que exhiben una unidad jurídica, funcional y económica”.

Discrepa el que suscribe, por tanto, con el voto particular concurrente del Magistrado MAURANDI GUILLÉN en cuanto dice que:



“La lectura de la específica regulación que el título III del TR/LITP-AJD de 1993 dedica a la tributación sobre actos jurídicos documentados permite constatar, como ha sido doctrinalmente destacado, que esa genérica tributación engloba no una sino dos figuras tributarias distintas: un tributo sobre los documentos notariales (tributo sobre el “*instrumentum*” notarial) y un tributo sobre los actos jurídicos documentados notarialmente (tributo sobre el “*negotium*” notarial).

.../...

En el tributo sobre los documentos notariales la razón del gravamen es la ventaja genérica que ofrece la fe pública notarial respecto de los hechos o actos jurídicos sobre los que se proyecta, con independencia de la modalidad de los mismos y de que tengan o no un alcance económico.

En el tributo sobre los actos jurídicos documentados notarialmente es la mayor protección substantiva y procesal que ofrece la fe pública notarial respecto de actos y contratos en los que concurren estas dos notas: que tengan por objeto una cantidad o cosa evaluable económicamente; y que sean inscribibles en los registros que enumera el artículo 31.2 del TR/LITP/AJD”.

Esto no puede admitirse (estamos ante un impuesto que grava formalidades documentales y de registro), pues el caso concreto enjuiciado no admite generalidad, pues aunque el préstamo en sí mismo considerado no tribute previamente de manera efectiva -exención- (y es el acto que se documenta) en otros casos sí tributa previamente. La compra a un empresario de un inmueble tributa previamente por el IVA (la compraventa es el “*negotium*” que ha demostrado la capacidad contributiva del adquirente, que es quien paga posteriormente el IAJD por su formalización en escritura pública). La obra nueva tributa previamente en IVA por la actividad “material” del promotor inmobiliario; en el Impuesto municipal sobre Construcciones; y después, por su **ropaje documental y acceso al Registro de la Propiedad**, en el IAJD. Se pueden poner más ejemplos: ¿qué capacidad económica manifiesta la división horizontal de un edificio?, ¿y la segregación de un terreno?. **Al final, se tributa por el IAJD por actos por los que se han pagado los respectivos derechos o aranceles a los fedatarios públicos (notarios y registradores).**

El objeto imponible de este impuesto es de tipo documental o, más precisamente, se grava la especial protección que otorga el sistema de fe pública notarial y registral. Pero el legislador olvida que esta especial protección la sufragan los ciudadanos y las empresas a través del pago de los correspondientes derechos o aranceles notariales y registrales.



Este impuesto se utiliza también por las Comunidades Autónomas para penalizar a aquellos sujetos pasivos que deciden optar por la renuncia a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que supone un atentado al principio de neutralidad que rige en el IVA¹.

Como señala la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, en su contestación a consulta de 28 de junio de 2010 (V1467-10)²:

El artículo 23 de la Ley Hipotecaria permite que, en caso de consumarse la adquisición del derecho, el cumplimiento de las condiciones suspensivas, resolutorias o rescisorias de los actos o contratos inscritos, se haga constar en el Registro de la Propiedad por medio de una nota marginal, en la que, conforme al artículo 56 del Reglamento Hipotecario, se hará constar, entre otros extremos, el documento en cuya virtud se extienda dicha nota.

Si se tratase de un documento notarial, escritura o acta, estaría sujeto a la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, (en adelante ITP y AJD), al concurrir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del texto refundido del Impuesto aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre).

Si por el contrario, se tratase de un documento privado o instancia dirigida al Registrador de la Propiedad, no originará tributación alguna por el ITP y AJD, ya sea por la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas o por la cuota variable del Documento Notarial³.

Lo mismo ocurre cuando un promotor inmobiliario acuerda con una entidad financiera distribuir el préstamo hipotecario entre las distintas fincas de una promoción. Si se realiza a través de documento notarial tributa por el IAJD. Si se realiza a través de documento privado, no tributa³.

Lo anterior pone de manifiesto la falacia justificativa del arcaico gravamen a que nos enfrentamos. Documentos privados y públicos tienen la misma protección registral, pero unos son gravados y otros no. Y los que son gravados han satisfecho, antes, los aranceles notariales y registrales, **servicios éstos que garantizan la seguridad jurídica preventiva**. La operación que encierra cada documento, sea público o privado, no contiene una manifestación de capacidad económica merecedora de gravamen. Por lo general, los actos gravados por el IAJD son objeto de gravamen por otros impuestos (por ejemplo el IVA).

¹ Puede verse: IBÁÑEZ GARCÍA: "La doctrina administrativa de la Comisión Europea ante los tipos incrementados del IAJD en el caso de la renuncia a la exención en el IVA". Quincena Fiscal, nº 8, abril 2010.

² BORNSTEIN comenta esta resolución en su artículo "No pague al cancelar una condición resolutoria". *El Mundo* (Suplemento Mercados), 31 de octubre de 2010.

³ Puede verse: FALCÓN Y TELLA: "La distribución de la responsabilidad hipotecaria en documento privado: una alternativa legal para eludir un gravamen improcedente". Editorial de Quincena Fiscal, nº 16, septiembre 2004.

En el Boletín Oficial del Estado nº 129, del 27 de mayo de 2010, se publicó la Sentencia del Tribunal Constitucional 7/2010, de 27 de abril de 2010, recaída en el recurso de inconstitucionalidad 1846-2002, interpuesto por sesenta Diputados del Grupo Parlamentario Socialista del Congreso en relación con el artículo 40 de la Ley de la Comunidad Valenciana 10/2001, de 27 de diciembre, de presupuestos de la Generalitat Valenciana para el ejercicio 2002.



La sentencia no se pronuncia sobre una importante cuestión suscitada por los parlamentarios recurrentes: la posible inconstitucionalidad del IAJD.

El IAJD resulta, en la modesta opinión del que suscribe, inconstitucional, como se ha adelantado, por los motivos denunciados constantemente por la doctrina: al ser reconocido expresamente por la jurisprudencia como un **gravamen documental** no grava capacidad económica alguna distinta al propio acto documentado, que ya es gravado por otros tributos. Asimismo, **la especial protección que otorga el ordenamiento jurídico a los documentos notariales que acceden a los registros públicos es sufragada por los sujetos pasivos a través del pago de los aranceles notariales y registrales**⁴.

Sobre la naturaleza del **Impuesto sobre los Actos Jurídicos Documentados**⁵, la jurisprudencia española es unánime al considerarlo un **gravamen documental**. Así, la Sentencia nº 1.024 de 25 de junio de 1.999, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, entiende que “se sobreentiende que lo que se grava es el beneficio que supone la especial protección que el ordenamiento jurídico otorga a determinadas formas de documentación notarial”. Abundante jurisprudencia de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo, mantiene que el impuesto es de naturaleza documental. Por citar tan sólo dos de ellas, la del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 1.996 que, en su fundamento jurídico 3º sienta: “el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados grava esencialmente **el documento, es decir, la formalización jurídica** mediante ciertos documentos notariales, de actos y contratos, **no de hechos jurídicos inscribibles...**”. Y la del mismo Tribunal de 4 de diciembre de 1.997, que incluye dentro del concepto documentos notariales inscribibles en el Registro de la Propiedad aquellos que son susceptibles de figurar en el Registro de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento de posesión, aclara con rotundidad: “Pues **la propia finalidad del impuesto** no es otra que gravar la especial garantía que el ordenamiento jurídico concede a determinados actos en razón de la forma notarial adoptada, ligada especialmente a la **posibilidad de acceso a los Registro públicos**, con los efectos que de ello se derivan”.

⁴ Puede verse: IBÁÑEZ GARCÍA: “La cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados desde una interpretación principalista”. Revista de contabilidad y tributación, nº 186, septiembre 1998. “Sobre lo oneroso de la protección no contenciosa de la seguridad jurídica”. Noticias de la Unión Europea, nº 179, diciembre 1999. “El Impuesto sobre los Actos Jurídicos Documentados a la luz del artículo 31 de la Constitución...” Actualidad Tributaria, nº 36, octubre 1995. “Lo que la verdad esconde (Impuesto de Actos Jurídicos Documentados)”. ¿Hay Derecho?, 19 de julio de 2011. “El impuesto sobre actos jurídicos documentados: cuestión abierta y no resuelta”. Legaltoday.com, 3 de junio de 2010.

⁵ Abundando en la naturaleza del IAJD aporta datos jurisprudenciales: DE PABLO VARONA: “La Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales”. Noticias de la Unión Europea, nº 294, julio 2009.



Es decir, estamos ante un impuesto o derecho de registro.

Lo anterior está también claro para el Gobierno español, pues en sus alegaciones en el asunto C-347/96 que desembocó en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 5 de marzo de 1.998 (asunto Solred), consta: “El Gobierno español subraya que el impuesto controvertido en el procedimiento principal **grava, pues, el documento, no la operación en sí misma, la cual no resulta gravada**”. Asimismo, el propio Tribunal de Justicia entiende que “aunque el impuesto sobre actos jurídicos documentados es un impuesto indirecto de carácter general, lo cierto es que, en circunstancias como las del litigio principal, **grava las escrituras notariales requeridas para la inscripción registral** de la aportación de la fracción de capital pendiente de desembolso y, por consiguiente, para poder liberar totalmente las acciones. Se trata, por ello, de un impuesto que grava una formalidad esencial relacionada con la forma jurídica de las sociedades”.

Según los antecedentes del recurso de inconstitucionalidad citado al principio, “señalan los recurrentes que la mayoría de la doctrina científica ha postulado la supresión del impuesto sobre actos jurídicos documentados, ya que la configuración de su hecho imponible, esto es, la simple formalización de un acto inscribible en escritura pública, no respeta el principio de capacidad económica, y que, además, resulta contrario a las Directivas europeas de armonización de los impuestos indirectos, en las que se propugna, en aras de suprimir los obstáculos a la libre circulación de bienes y servicios, el establecimiento de un sistema común del impuesto sobre el volumen de negocios. **En el impuesto sobre actos jurídicos documentados el legislador no respeta el principio de capacidad contributiva, pues el hecho imponible viene configurado por la simple formalización de un acto en escritura pública que sea inscribible**”.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional no se pronuncia sobre este asunto, pues:

“6. El siguiente motivo de inconstitucionalidad que aducen los recurrentes es la pretendida incompatibilidad del precepto impugnado con el principio de capacidad económica garantizado por el art. 31.1 CE.

Para dar adecuada respuesta a este motivo de impugnación es necesario aclarar previamente que el objeto del presente proceso se ciñe exclusivamente al art. 40 de la Ley 10/2001, de 27 de diciembre, de presupuestos de la Generalitat Valenciana para el ejercicio 2002, es decir, a un precepto que se limita a regular el tipo de gravamen del impuesto sobre actos jurídicos documentados en su modalidad de documentos notariales, **siendo la legislación estatal de este impuesto**, es decir, el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, la que contiene en su articulado los restantes elementos del impuesto y, en particular, la regulación de un hecho imponible que, en opinión de los recurrentes, no respeta el principio de capacidad económica, **cuestión esta última que queda claramente fuera de este proceso constitucional, por exceder su objeto**”.

Por tanto, el Tribunal Constitucional no se ha pronunciado sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad del referido arcaico impuesto, dejando abierta esta cuestión.

Por lo expuesto, el que suscribe,



RESPECTUOSAMENTE, SUPLICA AL PLENO DE LA SALA TERCERA DEL TRIBUNAL SUPREMO:

Que admita el presente escrito en los recursos de casación pendientes ante la Sala Tercera, a los que se refiere la Nota de Prensa citada *ut supra*;

Y, en consecuencia:

PRIMERO.- Que debería darse audiencia a las partes de los recursos de casación pendientes, con objeto de que aleguen lo que estimen conveniente; pudiendo sugerir, entre otros temas, la tacha de inconstitucionalidad señalada, así como la solicitud de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional.

SEGUNDO.- Que por propia iniciativa de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, antes de la resolución de los recursos pendientes, podría plantearse una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional por la que se cuestione la regulación del Impuesto sobre los Actos Jurídicos Documentados en cuanto a su posible infracción del principio de capacidad económica, cuyo respeto exige el artículo 31.1 de la Constitución Española.

Plasencia, a veinte de octubre de dos mil dieciocho.

Fdo: Isaac Ibáñez García.
Colegiado
Ilustre Colegio de Abogados c