



Universidad de Oviedo

**MÁSTER UNIVERSITARIO EN ABOGACÍA
CURSO 2013/2014**

TRABAJO FIN DE MÁSTER

**EL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS
DOCUMENTADOS Y LA EXTINCIÓN DE LA PROPIEDAD
HORIZONTAL**

**(ESPECIAL CONSIDERACIÓN A LA DECLARACIÓN
ADMINISTRATIVA DE RUINA)**

ALUMNA: Estefanía Álvarez Menéndez

TUTORA: Isabel García-Ovies Sarandeses

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	2
2. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS E HISTÓRICOS DEL IAJD	4
3. TRIBUTO SOBRE EL DOCUMENTO, GRAVAMEN “CUOTA FIJA”: ESTUDIO DE SU HECHO IMPONIBLE Y DE SUS ELEMENTOS CONFIGURADORES.	5
3.1 Hecho imponible y otros elementos tributarios	5
3.2 Capacidad económica y naturaleza jurídico-tributaria.	7
4. IMPUESTO SOBRE EL ACTO JURÍDICO DOCUMENTADO “CUOTA GRADUAL”: ESTUDIO DE SU HECHO IMPONIBLE Y DE SUS ELEMENTOS CONFIGURADORES.	9
4.1 Abandono de la tesis documentalista: estudio doctrinal y jurisprudencial.	10
4.2 Hecho imponible.....	12
4.2.1 Elementos configuradores acumulativos del hecho imponible.	12
4.2.1.1 Exigencia implícita.- Contrato o acto en sentido técnico jurídico a documentar.....	12
4.2.1.2 Formalización de acto o contrato en primera copia de escritura y acta notarial	18
4.2.1.3 Acto o contrato valuable	21
4.2.1.4 Acto o contrato inscribible en el Registro de la Propiedad, Mercantil, Industrial y de Bienes Muebles	23
4.2.1.5 Acto o contrato no sujeto a ISD, TPO o IOS.....	30
4.3 Capacidad económica.....	32
5. EL PROBLEMA DE LA SUJECCIÓN AL IMPUESTO “CUOTA GRADUAL” EN LA EXTINCIÓN DE PROPIEDAD HORIZONTAL DOCUMENTADA NOTARIALMENTE DE EDIFICIOS DESTRUIDOS O DECLARADOS EN RUINA.	34
5.1 Causas extintivas de la propiedad horizontal y su sujeción al impuesto “cuota gradual”.	36
5.1.1 Primer grupo de causas: <i>Destrucción total o presunción de destrucción parcial del edificio.</i>	36
5.1.1.1. Destrucción total del edificio con anterioridad a la escritura pública de extinción de propiedad horizontal	36
5.1.1.2. Destrucción parcial del edificio con anterioridad a la escritura pública de extinción de propiedad horizontal	39
5.1.1.3 Declaración de ruina, y su analogía con las causas extintivas de destrucción total o parcial del inmueble.....	40
a) <i>Declaración de ruina económica.</i>	41
b) <i>Declaración de ruina técnica y urbanística.</i>	43
5.1.2. Segundo grupo de causas extintivas: <i>Conversión en propiedad ordinaria o en copropiedad ordinaria</i>	44
6. CONCLUSIONES	46
7. BIBLIOGRAFÍA	48
8. RELACIÓN DE JURISPRUDENCIA Y DE RESOLUCIONES EN VÍA ECONOMICO-ADMINISTRATIVA	49

1. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados¹ constituye uno de los tres tributos englobados en el gravamen sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados², cuyo marco normativo se encuentra configurado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, y por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo.

Tras más de dos décadas desde la aprobación de la normativa vigente, su interpretación sigue despertando gran interés, tanto desde el plano jurisprudencial, como doctrinal. Debido ello, en gran medida, a que la redacción imprecisa y generalista de buena parte de sus preceptos termina por afectar a la consideración misma del hecho imponible del impuesto y, por tanto, a la sujeción al mismo de infinidad de supuestos prácticos, que exigen un estudio particularizado.

Jurisprudencialmente, el camino interpretativo de las normas reguladoras del IAJD se ha visto limitado en los últimos tiempos. El Tribunal Supremo, que ante una ley imperfecta debiera sentar doctrina que sirva de jurisprudencia, completando así el ordenamiento jurídico según el art.1.6 Código Civil, se encuentra impedido para llevar a cabo tal tarea a causa de la reducción drástica que el medio uniformador y de control supremo de legalidad, el recurso de casación, ha experimentado como consecuencia de la reforma de la LJCA de 1998 operada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de Medidas de Agilización Procesal, que eleva sustancialmente la cuantía exigible para el acceso a este recurso; así como por la interpretación restrictiva que del término "cuantía" se viene manejando por nuestros tribunales en materia tributaria.

Le corresponde, por tanto, prioritariamente, a la doctrina seguir ahondando en un estudio ya iniciado, centrado fundamentalmente en el hecho imponible, partiendo, a nuestro juicio, de una premisa inicial: debe desterrarse la vieja tesis documentalista que ha llevado históricamente a considerar el IAJD como un único impuesto con dos modalidades- cuota fija y cuota gradual-, las cuales compartirían un mismo hecho imponible y un mismo objeto de gravamen, el documento, hasta el punto de que el devengo se hace depender de esa formalización documental. En ese sentido parece avanzar la doctrina tributaria³, y adelantamos ya que en nuestra opinión no estamos

¹ En lo sucesivo IAJD.

² En lo sucesivo ITPAJD.

³ En el sentido de abandono de la naturaleza puramente documental del impuesto "cuota gradual", encontramos, entre otros autores, a J.J. FERREIRO LAPATZA, F. CLAVIJO HERNÁNDEZ, J. MARTÍN QUERALT Y F. PÉREZ ROYO, *Curso de Derecho Tributario. Parte especial.- Sistema Tributario: los tributos en particular*. Editorial Marcial Pons, Madrid, 1984, pág. 514; A.MARTÍNEZ LAFUENTE, *Manual del Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*,

en presencia de un único impuesto que contenga dos modalidades – cuota fija y cuota gradual⁴, sino que nos encontramos ante dos gravámenes diferenciados, con objetos de gravamen y hechos imposables distintos; de un lado el gravamen puramente documentalista de “cuota fija”, cuya naturaleza jurídica tributaria se asemeja más a la de una tasa, y de otra, el impuesto “cuota gradual”, que abandona el rasgo meramente documental, al tener como objeto de gravamen el acto jurídico documentado notarialmente, el *negotium* y no el *instrumentum*.

Para fundamentar las conclusiones que ahora adelantamos, es conveniente realizar en primer lugar un estudio en profundidad y de forma separada del gravamen “cuota fija”, y del impuesto “cuota gradual”, analizando el objeto de gravamen, la capacidad económica susceptible de imposición y los elementos configuradores del hecho imponible de cada uno de ellos, tanto los expresamente determinados en la ley, como aquéllos que implícitamente parecen desprenderse del propio texto legal, y que como observaremos, tendrán una importancia decisiva a efectos de sujeción, en especial en el impuesto “cuota gradual”.

En segundo lugar, tendremos en cuenta las conclusiones obtenidas para proyectarlas sobre un supuesto práctico concreto, como es la formalización en un documento notarial de la operación de extinción de la propiedad horizontal, que resulta gravada por la Administración Tributaria en concepto de IAJD cuota gradual, ante la falta de autoliquidación por el contribuyente, y que, como ya adelantamos, en ocasiones, no se encontrará sujeta a dicho tributo; tal es el caso del supuesto de extinción de la propiedad horizontal de edificios demolidos o incluso, con matices, de los declarados en ruina. La no sujeción de este supuesto, que defendemos, vendrá dada precisamente por la inexistencia de un elemento implícito que exige la propia norma para el nacimiento de esa obligación tributaria: el acto en sentido técnico jurídico contenido en el documento notarial.

5ª Ed. Editorial Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 503; R. FALCÓN Y TELLA, *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados*, 1ª Ed. Ediciones Iustel, Madrid, 2005, pág.103. (Vid. Pág.10).

⁴ En lo sucesivo nos referiremos al IAJD “cuota fija” como gravamen “cuota fija”, evitando así, conscientemente, el término impuesto, puesto que nos cuestionamos que sea esa su propia naturaleza; por su parte, nos referiremos al IAJD “cuota gradual” como impuesto “cuota gradual”, para así poner de manifiesto la existencia de dos gravámenes netamente diferenciados en el que el último de los mismos sí tiene tal consideración.

2. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS E HISTÓRICOS DEL IAJD.

El art.27 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados⁵ contempla la sujeción a IAJD, en los términos previstos en el citado cuerpo legal y en su normativa de desarrollo, de tres clases de documentos: notariales, mercantiles y administrativos. Estas categorías susceptibles de imposición han figurado tradicionalmente en las regulaciones que del ITPAJD se han manejado en nuestro país desde su vigencia. El antecedente más inmediato de gravamen de los conceptos tributarios aquí señalados lo encontramos en el artículo del mismo número que el anteriormente citado, del TR del ITPAJD aprobado por el Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre; situándose su antecedente más remoto en el Texto Refundido aprobado por el Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que vio la luz en nuestro país el impuesto aquí estudiado.

Aunque, como acabamos de señalar, la regulación como tal de ITPAJD tiene su origen en el año 1967, ello no implica que fuesen objetos de gravamen completamente nuevos, sino que el actual IAJD deriva fundamentalmente del Impuesto de Timbre del Estado⁶; aunque no única y exclusivamente, sino también del Gravamen sobre Derechos Reales, en materia de anotaciones preventivas, así como del Impuesto sobre Grandezas y Títulos Nobiliarios, Honores y condecoraciones, que se correspondería con el actual gravamen por transmisión y rehabilitación de grandezas y títulos nobiliarios.

A los efectos de este trabajo, nos ceñiremos en exclusiva al IAJD que recae sobre los documentos notariales.

⁵ En lo sucesivo TR del ITPAJD.

⁶ En la línea de encontrar la huella del IAJD en el antiguo Impuesto de Timbre del Estado, se ha pronunciado tradicionalmente el Tribunal Supremo; un ejemplo paradigmático es su sentencia de LA Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 22 de junio de 1988 (RJ 1988/4970), en la que realiza la siguiente afirmación: *“Ante todo, como reiteradamente tiene dicho esta Sala en numerosas Sentencias -13 de febrero, 3 de abril y 17 de julio de 1987 (RJ 1987\551, RJ 1987\7112 y RJ 1987\5760), 20 de febrero, 15, 22 y 27 de abril de 1988 (RJ 1988\921, RJ 1988\2636, RJ 1988\3056 y RJ 1988\3106), etc.- aún regulados por unos mismos textos normativos, son dos imposiciones distintas las derivadas del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y la que tiene su origen en el Impuesto sobre los Actos Jurídicos Documentados, trasuntos, ambos, del viejo Impuesto de Derechos Reales y del Impuesto del Timbre del Estado, respectivamente, aunque con variaciones de entidad.”*

Ese antecedente histórico del Impuesto de Timbre del Estado apuntado por el propio TS, será completado con otras figuras que gravaban parte de los conceptos que hoy en día se encuentran bajo el manto del AJD, como hemos visto, el gravamen sobre Derechos Reales y el Impuesto sobre Grandezas y Títulos Nobiliarios, Honores y condecoraciones. Así lo apuntan autores como A. MARTÍNEZ LAFUENTE, *Manual del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentado*. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, pág. 243.

3. TRIBUTO SOBRE EL DOCUMENTO, GRAVAMEN “CUOTA FIJA”: ESTUDIO DE SU HECHO IMPONIBLE Y DE SUS ELEMENTOS CONFIGURADORES.

Como hemos adelantado con carácter introductorio, es necesario partir de una premisa básica para entender el estudio que aquí nos proponemos. El IAJD sobre documento notarial, pese a estar configurado legalmente como un solo impuesto, con un único hecho imponible y con dualidad de cuota, fija y gradual, encierra realmente dos gravámenes, con hechos imponibles y demás elementos tributarios particularizados, como a continuación trataremos de justificar.⁷

Nos referiremos aquí al primero de estos gravámenes, el cual supone un tributo sobre el documento formalmente autorizado, que se corresponderá con el IAJD “cuota fija” que el TR del ITPAJD contempla en su art.31.1.

3.1. Hecho imponible y otros elementos tributarios.

Si nos atenemos al texto preciso de la ley, podríamos pensar que el hecho imponible de este gravamen “cuota fija” viene establecido por el artículo 28 del TR del ITPAJD, que recibe dicha denominación, cuando señala que *“están sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales”*; y concebir así erróneamente que todo documento aquí referenciado quedará sujeto a gravamen en tanto se formalice. Ello no es así, el legislador realiza una concreción del hecho imponible vía art.31, al remitirse a él en el artículo 28 del TR del ITPAJD anteriormente mencionado, cito textualmente *“están sujetas... en los términos que establece el art.31”*. Este artículo 31 del TR del ITPAJD, aunque se refiera a la cuota tributaria, es en realidad un precepto que complementa la descripción del hecho imponible del gravamen estudiado⁸.

El hecho imponible de este gravamen vendrá definido, en definitiva, a través de la interpretación conjunta del art.28 y del art.31.1 del TR del ITPAJD que se pronuncia en los siguientes términos *“las matrices y las copias de escrituras y actas notariales, así como los testimonios se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto.”* Integrados ambos preceptos, o inclusive con la lectura exclusiva del art.31.1 TR del ITPAJD, resulta que el hecho imponible que determina el nacimiento de esta obligación tributaria es la formalización, la expedición de documento notarial, no de cualquier clase, sino de matrices, copias auténticas de

⁷ Es importante matizar la existencia de dos gravámenes netamente diferenciados, y no de dos modalidades del modo impositivo de documentos notariales, a las que alude autores como S. IGLESIAS CANLE, *El Impuesto Sobre Actos Jurídicos Documentados. Estudio de su hecho imponible*. Editorial Marcial Pons, Madrid,1999, pág.45, pues el término modalidad evoca la existencia de un único impuesto, idea ésta que no compartimos.

⁸ No deja de ser curiosa esta técnica legislativa de definición del hecho imponible vía cuota tributaria y traerá consigo una gran confusión.

escrituras y actas notariales así como de testimonios notariales, pues son las únicas verdaderamente gravadas a las que se les aplicará una cuota tributaria en el momento de su formalización.

Vemos, pues, como el objeto de gravamen es aquí el documento aisladamente considerado, sin necesidad de que se cumpla requisito alguno en relación al acto que pueda contener el mismo; basta con que se expida uno de los documentos notariales anteriormente descritos, refleje un acto o inclusive un hecho, y que cuente con la firma notarial que otorga trascendencia jurídico patrimonial al documento en su condición de público, para que, cada vez que ello ocurra, se devengue este tributo. Se atiende aquí meramente al continente, y no al contenido, el cual pasa a tener un papel secundario a los efectos de sujeción.

Este gravamen “cuota fija”, es por ello un gravamen netamente documental, como ha advertido la doctrina de forma prácticamente unánime, y como avala la argumentación plenamente ilustrativa que al respecto es emitida por algunos autores⁹, y que podemos resumir en dos extremos. En primer término, es evidente que el objeto del gravamen es aquí el documento y no el acto, pues si la pretensión hubiese sido gravar el acto y no el *instrumentum*, no se someterían a gravamen las copias autorizadas, sino únicamente las matrices, pues de lo contrario se produciría una doble imposición, o, mejor dicho, quizás una duplicidad, sobre un mismo acto; coincidimos plenamente con este razonamiento pues solo si consideramos que el objeto de gravamen es el documento cada vez que es firmado por el notario, en la medida en que cada nueva expedición supone una nueva manifestación de capacidad económica, podremos librar el argumento de duplicidad.

En segundo término, basta observar la magnitud que se empleará en términos de cuota, que adelantamos será el pliego o el folio, para demostrar que es la única medición que podría hacerse si se considera que el objeto de gravamen es el documento, pues si fuese el acto, habría que acudir a una medición o valoración del contenido del mismo, como la que se efectúa en el impuesto “cuota gradual.”

No hay lugar a dudas, pues, de que la tesis documentalista, que se manejaba tradicionalmente para el IAJD, debe mantenerse para este supuesto de gravamen, aunque no para el impuesto “cuota gradual”, como veremos a continuación.

⁹ J.L. MUÑOZ DEL CASTILLO, M. VILLARÍN LAGOS, y C. DE PABLO VARONA, *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, 2ª Ed. Editorial Thomson, Civitas, Pamplona, 2008, pág. 127.

Respecto al resto de elementos tributarios, cabe decir que el sujeto pasivo será el señalado en el art.29 del TR del ITPAJD y concordante del Reglamento, es decir, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquéllos en cuyo interés se expidan. Su base imponible no será, sin embargo, la dispuesta en el art.30 del TR del ITPAJD, que, como veremos, es aplicable únicamente al impuesto “cuota gradual”, pues no son las magnitudes allí descritas las que resultan de la medición del documento; la única magnitud que resulta de la valoración del hecho imponible (*instrumentum*) la encontramos entremezclada en el art.31.1 del TR del ITPAJD en sede de cuota tributaria, siendo ésta la unidad de pliego o folio, a elección del fedatario, a la que se le aplicará una cuota tributaria de 0,30 euros en el caso del pliego y de 0,15 euros en el del folio.

Por último, apuntar que el hecho imponible se entenderá plenamente realizado en el momento establecido como devengo por el art.49.1 b) TR del ITPAJD, es decir con la formalización del documento notarial.¹⁰

3.2. Capacidad económica y naturaleza jurídico-tributaria.

Es conveniente examinar en qué medida la capacidad económica que ha de estar presente en la ordenación de nuestro sistema tributario y que resulta exigida constitucionalmente por el art.31.1 de nuestra Carta Magna, lo está en el gravamen “cuota fija”. Existen voces críticas entre la doctrina acerca de la existencia de una verdadera capacidad económica en IAJD requerida por la propia definición de impuesto en el art.2.2. c) LGT, al considerarlo un gravamen puramente documental¹¹.

Nuestra postura se sitúa en la línea de aquellos otros autores¹² que entienden que no puede darse un pronunciamiento de inconstitucionalidad o de inexistencia de capacidad económica general para todo el IAJD, porque no existe una única

¹⁰ Vid. Págs.24-26.

¹¹ Así lo ha manifestado, entre otros, de forma tajante I. IBÁÑEZ GARCÍA, “*El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados a la luz del art.31 de la Constitución y la posibilidad de que los Tribunales Económicos Administrativos planteen cuestiones de inconstitucionalidad*”. Actualidad Tributaria, núm.36, 1995, pág.1243, quien predica abiertamente la inconstitucionalidad del tributo IAJD.

¹² S. IGLESIAS CANLE en *El Impuesto Sobre Actos Jurídicos Documentados. Estudio de su hecho imponible*. Op. Cit., pág.179, sigue la estela dejada por C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA en el Prólogo a A. MARTINEZ LAFUENTE, *Manual del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Op.Cit., pág.10, el cual advertía la necesidad de atender a la diversidad estructural de las distintas modalidades del IAJD, y negar la capacidad contributiva solo en aquéllas que supusiesen un gravamen puramente documental; en nuestro estudio, se estaría refiriendo ALBIÑANA al gravamen “cuota fija” cuando se pronuncia en los siguientes términos “*resulta hoy difícil aceptar que el “documento” como soporte físico de un acto o negocio jurídico pueda servir de “causa impositionis” si al mismo tiempo el acto o negocio jurídico queda sujeto a gravamen como vehículo o instrumento de capacidad económica o contributiva*”.

capacidad económica sujeta a gravamen; habrán de examinarse por separado la capacidad económica susceptible de imposición en el gravamen “cuota fija” y la gravada por el impuesto “cuota gradual”, para así poder pronunciarnos acerca de su posible inexistencia.

Así pues, en el gravamen “cuota fija”, la única demostración de capacidad económica se encuentra según la doctrina en *“la especial protección que supone para los hechos jurídicos su formalización en instrumentos públicos, porque la fe pública del notario se manifiesta con toda su fuerza e intensidad también en relación a las copias autorizadas”*¹³.

En nuestra opinión, la capacidad económica descrita resulta difuminada, ¿es realmente una manifestación de capacidad económica la anteriormente descrita? No parece serlo para un impuesto, pudiera serlo para una tasa, en la que la doctrina ha venido exigido una menor relación del tributo con el principio de capacidad económica dado que no se exige explícitamente esa capacidad contributiva por la LGT al ocuparse de la regulación de la tasa¹⁴.

En consonancia con lo anterior, debemos despejar una incógnita ¿es realmente lo que hemos venido denominando gravamen “cuota fija”, un verdadero impuesto? Lo cierto es que no, que la mención que aquí hemos empleado de “gravamen cuota fija” evitando el término “impuesto” no ha sido casual, estamos verdaderamente ante una

¹³ En estos términos se pronuncian, entre otros autores, J.L. MUÑOZ DEL CASTILLO, M. VILLARÍN LAGOS, y C. DE PABLO VARONA, *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Op.Cit., págs.566-568, quienes sostienen igualmente la innecesaridad de la cláusula de no sujeción del 31.1. TR del ITPAJD respecto a las copias simples, en la medida en que es una obviedad que el único documento notarial susceptible de gravamen es aquél que reporta una trascendencia jurídica tributaria (originales o copias auténticas). En nuestra opinión, aunque bien es cierto que pudiera parecer innecesaria, reporta una defensa de la seguridad jurídica del contribuyente, cumpliendo una función de precisión, más que de complemento como diría R. CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 16ª. Editorial Thomson Reuters. Civitas, Pamplona, 2012, pág.129.

Por su parte la Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo Sección 2ª), de 4 de diciembre de 1997 (RJ 1997/9295), deja entrever que es ésta la capacidad económica en juego al pronunciarse en los siguientes términos *“la propia finalidad del Impuesto que analizamos no es otra que gravar la especial garantía que el ordenamiento jurídico concede a determinados actos en razón a la forma notarial adoptada, ligada especialmente a la posibilidad de acceso a los Registros públicos, con los efectos que de ello se derivan.”*

¹⁴ C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA en el Prólogo a A. MARTINEZ LAFUENTE, *Manual del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Op.Cit., pág.11, en el sentido expuesto de crítica a la capacidad económica impuesta, señala que *“si el impuesto ha de proyectarse sobre capacidades económicas o contributivas, cada día resultará más insólito que la existencia del “documento” polarice la aplicación de impuesto alguno, aunque la gestión de los tributos haya de apoyarse ineludiblemente en documentos. Los llamados impuestos “documentales” están en franca revisión y su línea de repliegue está en la trinchera de las tasas”*.

tasa, pues si repasamos el hecho imponible del tributo aquí descrito, veremos cómo cumple con los parámetros definitorios de tasa del art.2.2 a) LGT; nos encontramos en efecto ante una prestación de servicios que beneficia de modo particular al obligado tributario, y que no es susceptible de ser prestada por el sector privado, sino por un funcionario público y profesional del Derecho, el notario.

¿Está realmente el hecho imponible constituido por negocios, actos o hechos? Hemos visto que no, que el objeto del gravamen es un mero documento con independencia del acto en él contenido. Esta sola consideración basta para negar cualquier viso de que el gravamen “cuota fija” sea un impuesto, y es que en seguimiento de la definición de impuesto dada por el art.2.2. c) LGT, sin acto o contrato que ponga de manifiesto la capacidad económica y que configure el hecho imponible no se da esa clase de tributo.

Su naturaleza jurídico-tributaria, de tasa, explica la dificultad realmente de encontrar una capacidad económica en el gravamen “cuota fija”. Ahora bien, volviendo al pensamiento de IGLESIAS CANLE, en el seguimiento de la línea marcada por IBÁÑEZ GARCÍA, cabe dudar, como señalan estos autores, si el gravamen “cuota fija”, no *“estaría actuando exclusivamente como medio para hacer frente de los gastos derivados del ejercicio de la actividad administrativa llevada a cabo por el notario”*¹⁵, gastos éstos que ya son satisfechos por aranceles notariales. Si es así, lo cual goza a nuestro entender de gran verosimilitud, debe llevarnos a la misma conclusión a la que llega IGLESIAS CANLE, su supresión por innecesario.

4. IMPUESTO SOBRE EL ACTO JURÍDICO DOCUMENTADO “CUOTA GRADUAL”: ESTUDIO DE SU HECHO IMPONIBLE Y DE SUS ELEMENTOS CONFIGURADORES.

Abordaremos en el presente epígrafe el estudio del segundo de los gravámenes que encierra el IAJD, el verdadero y propiamente dicho Impuesto sobre el Acto Jurídico Documentado, pues en efecto, la denominación usual de IAJD que se ha venido dando tradicionalmente tanto al gravamen “cuota fija”, como al impuesto “cuota gradual”, parece más apropiada para el segundo de ellos, dado el protagonismo que en él tendrá el acto en sentido jurídico a efectos de sujeción.

¹⁵ S. IGLESIAS CANLE, *El Impuesto Sobre Actos Jurídicos Documentados. Estudio de su hecho imponible*. Op. Cit., pág.181.

Se corresponde este impuesto con la denominada cuota gradual de IAJD del art.31.2 TR del ITPAJD.

4.1. Abandono de la tesis documentalista: estudio doctrinal y jurisprudencial.

En primer lugar, y a diferencia del anterior gravamen estudiado, es oportuno señalar que el que aquí nos ocupa bien podría merecer la categoría de impuesto, según el art.2.2 c) LGT, en la medida en que, como sostendremos, su hecho imponible estará constituido por un acto o negocio jurídico, aunque reflejado documentalmente, que, en principio, constituye una auténtica manifestación de capacidad económica.¹⁶

El objeto de gravamen, en este caso, no será el documento sino el acto en sentido técnico jurídico, documentado necesariamente en un instrumento notarial. Partiendo de esta premisa, que trataremos de justificar, resultará erróneo seguir concibiendo este impuesto “cuota gradual” como documentalista.

En la línea de abandono de una concepción puramente documentalista de este impuesto “cuota gradual” se ha pronunciado la doctrina, de forma prácticamente unánime. Señala el profesor PEREZ ROYO que *“este derecho, aunque exigido formalmente en razón de la formalización del acto o contrato, recae sobre la operación en él reflejada y cumple una función de complemento de la tributación sobre el tráfico patrimonial”*¹⁷; también MARTÍNEZ LAFUENTE proporciona un argumento incontestable en el sentido de abandono documental, y es que para este autor al exigirse el gravamen *“sobre los diferentes actos jurídicos que se contengan en un mismo documento, se realza la naturaleza sustantiva y no sólo documental de esta modalidad de gravamen”*¹⁸; por su parte, en la línea de los anteriores, FALCÓN Y TELLA defiende que *“no estamos ante un tributo puramente documental, sino ante un gravamen residual sobre la operación documentada, en función del valor de ésta, y así se asegura que el impuesto solo se aplique una vez evitando que se produzca una doble o múltiple imposición”*¹⁹.

¹⁶ No obstante es conveniente poner de manifiesto que la doctrina discute acerca de la existencia de una capacidad económica del propio acto distinta de la gravada por los impuestos indirectos que recaen sobre el acto o negocio. Vid. págs.32-33.

¹⁷ FERREIRO LAPATZA, CLAVIJO HERNÁNDEZ, MARTÍN QUERALT Y PÉREZ ROYO, *Curso de Derecho Tributario. Parte especial.- Sistema Tributario: los tributos en particular*. Op.Cit., pág. 514.

¹⁸ A.MARTÍNEZ LAFUENTE, *Manual del Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, 5ª Ed.* Editorial Marcial Pons. Op.Cit., pág. 503.

¹⁹ R. FALCÓN Y TELLA, *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados*. Op.Cit., pág.103.

Aunque esta concepción esté arraigada en la actualidad, no siempre ha sido así, en los primeros tiempos se mantuvo una férrea defensa de la tesis documentalista que alcanzaba también al impuesto “cuota gradual” pero en la que tímidamente se advertía el papel que con el tiempo alcanzaría el acto hasta su protagonismo actual.²⁰

Por su parte la jurisprudencia se ha mantenido más reticente al abandono de la teoría documentalista en el impuesto “cuota gradual”, constituyendo un hito de ruptura el pronunciamiento que analizaremos más adelante, del TS (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 2), sentencia de 3 de noviembre de 1997 (RJ 1997/8252), en el que se pone de manifiesto que el hecho imponible del impuesto “cuota gradual” no es, propiamente, el documento notarial utilizado, sino una realidad compleja, constituida entre otros elementos, por la realización de ciertos actos o contratos.²¹

Así pues, parece irse asentando la idea de que no basta la formalización de un documento notarial, sino que será necesario que además, y fundamentalmente, haya un acto jurídico en su contenido que cumpla una serie de requisitos que examinaremos a continuación con ocasión del estudio de su hecho imponible. La existencia de un acto en sentido jurídico, productor de efectos jurídicos, será indispensable, y sin dicha circunstancia no habrá sujeción al impuesto “cuota gradual”, por más que se cumplan el resto de elementos objetivos del hecho imponible que pasaremos a estudiar a continuación.

²⁰ C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, Dir. *Compendio de Derecho Tributario español*, 2ª Ed. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Ministerio de Hacienda, Madrid, 1979, pág.700 “A nuestro juicio la configuración jurídica del impuesto que nos ocupa está sufriendo una evolución importante. El hecho imponible sigue siendo el mismo documento, al impuesto se le puede seguir llamando documental, pero con una visión más moderna de la figura tributaria, poco a poco, el acto en sí va adquiriendo trascendencia propia”.

²¹ En contraste, podemos encontrar pronunciamientos jurisdiccionales emitidos con posterioridad a la sentencia del TS referenciada, los cuales parecen volver en parte a una tesis documentalista. En ese sentido se pronuncia el TS (Sala Contencioso-Administrativo, sección 2ª) en su sentencia de 17 de noviembre de 2001 (RJ 2002/1280), así como en la de 15 de junio de 2002 (RJ 2002/5917), al señalar que “el IAJD tiene por hecho imponible la mera formalización notarial de actos económicamente evaluables, inscribibles en los Registros Públicos que antes de señalar y no sujetos al ISD o las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias”. ¿Es una vuelta al documentalismo? No es claro que esa sea la intención del Tribunal Supremo al referirse en esos términos equívocos al hecho imponible del impuesto “cuota gradual”, pues no puede negarse que la formalización notarial toma parte del hecho imponible de aquél; pero sí lo que quiere decir es que el hecho imponible es el documento, cae en su propia trampa el TS al darle un protagonismo velado al acto, en la medida en que señala que es éste y no el documento el que ha de ser evaluable. ¿No está diciendo acaso el TS que la medición o valoración ha de efectuarse del acto? Así es, se valorará el acto a efectos de determinación de la base imponible, lo cual interpretado conjuntamente con el art.50.1 LGT, nos lleva a concluir, como veremos, que es precisamente el acto objeto de gravamen, núcleo de hecho imponible, y no el documento.

4.2. Hecho imponible

Al igual que sucedía en el gravamen “cuota fija”, la ley no es clara a la hora de regular dicho elemento tributario. Si atendemos al tenor literal del TR del ITPAJD, el hecho imponible debería venir configurado por lo dispuesto en el art.28 y su remisión al 31.2; sin embargo, entendemos que para identificar el verdadero hecho imponible debemos de estar exclusivamente al art.31.2²², el cual nos aporta la información estrictamente necesaria acerca de los elementos configuradores.

El art.31.2 regulador de cuota tributaria, establece que *“las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes muebles, no sujetos al Impuesto sobre sucesiones y donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del artículo 1 de esta ley tributarán...”* En una primera lectura del mismo, advertimos cómo la redacción desorienta, más que orienta, y, en efecto, parece que nos encontramos ante un gravamen documental; sin embargo, veremos cómo los distintos requisitos que han de darse, “valuable”, “inscribible” y “no sujeto a los impuestos previstos en ese art.31.2”, vienen todos ellos referidos al acto, verdadero objeto de gravamen.

Esbozado el hecho imponible, debe acometerse a continuación un análisis de los elementos configuradores del hecho imponible en los que advertiremos ese protagonismo del acto jurídico, como núcleo de gravamen, pese a lo desacertado de la redacción legislativa.

4.2.1. Elementos configuradores acumulativos del hecho imponible.

4.2.1.1. Exigencia implícita.- Contrato o acto en sentido técnico jurídico a documentar.

Hemos querido comenzar con el estudio de un elemento configurador del hecho imponible que se encuentra implícito en el propio artículo 31.2 TR del ITPAJD, como es la exigencia de que lo documentado notarialmente sea un contrato o acto en *sentido técnico jurídico*. Este requisito, a pesar de su trascendencia fundamental, pues ha de darse acumulativamente con el resto de elementos explícitos previstos en dicho

²² Ello es así, en la medida en que tomar como referencia de hecho imponible del impuesto “cuota gradual”, el art.28 del TR del ITPAJD, puede llevarnos al equívoco de gravar por el citado impuesto los testimonios notariales.

artículo, es, sin lugar a dudas, el gran olvidado por la Administración Tributaria en sus liquidaciones, y en cierto modo, por los órganos jurisdiccionales, que no acaban de hacerse eco de la importancia de este elemento reflejado en la sentencia del propio TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 3 de noviembre de 1997, que ya hemos tenido ocasión de mencionar y que examinaremos con más detalle en el presente epígrafe.

Sintéticamente, diremos que el acto que ha de contener la primera copia de escritura y acta notarial para quedar gravado por impuesto “cuota gradual”, no solo ha de ser valuable, inscribible y no sujeto a ISD, TPO o IOS, en los términos que más adelante detallaremos, sino que ha de ser un acto jurídico, que produzca efectos jurídicos propios, y así lo acredita la propia denominación del impuesto. La cuestión no es baladí, pues aun cuando puedan concurrir los requisitos explícitos determinados en el art.31.2 TR del ITPAJD, si el documento no contiene un contrato o un acto en sentido jurídico, no se entenderá realizado el hecho imponible; es, por tanto, este elemento configurador el que constituye la pieza de cierre de sujeción al impuesto.

A pesar de no ser un requisito estudiado por la doctrina con la profundidad de otros elementos configuradores del hecho imponible, algunas voces doctrinales autorizadas se han pronunciado al respecto de tal exigencia; es el caso de FALCÓN Y TELLA, según el cual *“aunque a menudo se olvide este requisito... el documento ha de reflejar un contrato o acto jurídico en sentido propio, es decir un acto que produzca efectos jurídicos sustantivos”*²³. En el mismo sentido, A. MARTINEZ LAFUENTE²⁴ entiende que el sentido de acto jurídico resulta vital, no bastando *“simples situaciones de hecho o la solicitud de práctica de operaciones registrales”*. Parece haber

²³ R. FALCÓN Y TELLA, *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados*. Op. Cit., pág. 103. Nos ofrece este autor un ejemplo clave para la defensa de nuestra opinión en relación al impuesto “cuota gradual” en el supuesto de extinción de propiedad horizontal de edificios demolidos. Como habíamos anticipado, en opinión de este autor se hace necesario que el documento refleje un acto productor de efectos jurídicos sustantivos; pues bien, en base a ello, deberían entenderse excluidas de gravamen, según aquél, *“las escrituras de cancelación de hipoteca, que a partir del 2001, se han declarado exentas, aunque en realidad están no sujetas, ya que tales escrituras constituyen un simple instrumento para acceder al Registro. El verdadero efecto jurídico sustantivo de extinción de la garantía se produce en un momento normalmente anterior (y en todo caso lógicamente distinto), cuando económicamente se completa el pago de la cantidad garantizada; con independencia de que entonces se otorgue o no la escritura de cancelación”*

²⁴ A.MARTÍNEZ LAFUENTE, *Manual del Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, 5ª Ed. Op Cit., pág. 500. Ofrece este autor un ejemplo de no sujeción al impuesto “cuota gradual” por inexistencia de acto jurídico en el supuesto de escritura de cancelación de hipoteca como consecuencia de la extinción del préstamo tras su devolución o reintegro. Pues, según aquél, la hipoteca quedó extinguida cuando lo hizo la obligación principal, no conteniendo la escritura notarial declaración alguna de voluntad que produzca consecuencias jurídicas, sino un simple hecho, a lo máximo la solicitud de una operación registral, que suele instar el acreedor una vez satisfecho el importe de su crédito.

pensamiento unísono que exige la plasmación de un acto que produzca efectos jurídicos propios, aunque como veremos discrepará la doctrina acerca de los efectos que se entienden suficientes para realizar el hecho imponible.

Jurisprudencialmente, el Tribunal Supremo abrió un camino trascendental, en el sentido expuesto, de exigencia de acto en sentido técnico jurídico formalizado documentalmente, en su sentencia de 3 de noviembre de 1997, al pronunciarse con rotundidad en los siguientes términos: *“En efecto, sin un acto jurídico, o sea, sin un acto humano, voluntario, consciente y productor de efectos jurídicos, no puede materializarse dicho gravamen tributario; por ello, en general, la no producción de efectos jurídicos de ciertos actos, que constituyen una simple ejecución de otros actos previos que ya desplegaron anteriormente su eficacia, provoca que aquéllos, a pesar de cumplir los demás requisitos del presupuesto de hecho del Impuesto, queden fuera de su ámbito objetivo.”*²⁵

²⁵ La Sentencia aquí referenciada ha sido citada en multitud de ocasiones, buena muestra de ello son los siguientes pronunciamientos del TSJ de Extremadura (Sala de lo Contencioso-Administrativo) Sección única.- sentencia núm.838/2002 de 30 de abril de 2002 (JT 2002\1106) , sentencia núm 929/2002 de 20 de mayo de 2002(JT 2002/1108) y Sección 1ª.- sentencia núm. 42/2008 de 24 de enero de 2008 (JUR 2008\106085); así como del TSJ de Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª): sentencia núm. 968/2012 de 16 de noviembre de 2012(JT 2013\76), sentencia núm. 183/2012 de 24 de febrero de 2012 (JT 2012\278), sentencia núm. 291/2012 de 23 de marzo 2012 (JUR 2012\144290). En el plano de la doctrina administrativa es igualmente citada, entre otras, por la Resolución del TEAC, de 14 de abril de 2009, rec. 3441/2008, sección Vocalía 7ª.

A pesar de que la rotundidad del pronunciamiento del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997 no ofrece lugar a dudas acerca de la no sujeción al impuesto “cuota gradual” de un acto no productor de efectos jurídicos propios, por más que cumpla el resto de requisitos del 31.2 del TR del ITPAJD, esta línea jurisprudencial no es llevada a puro y debido efecto. Los Tribunales se siguen mostrando en cierta medida reacios a excluir de tributación un acto por el mero hecho de su no juridicidad, y buscan un plus de motivación que ponga de manifiesto además la falta de uno de los elementos configuradores explícitos del precepto anteriormente citado, fundamentalmente la falta de contenido valuable.

Así sucede en sentencias como las del TSJ de Extremadura (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección única), sentencia núm.838/2002 de 30 de abril, sentencia núm 929/2002 de 20 de mayo (JT 2002/1108), en las que se plantea el supuesto de sujeción al impuesto “cuota gradual” de un acta notarial que contenía una manifestación de terminación de obra, y que era un mero requisito formal, exigido por la anterior normativa, pero que no producía efectos jurídicos; en este supuesto, el TSJ de Extremadura se pronuncia en los siguientes términos *“En el caso presente, la simple manifestación de que la obra estaba concluida no constituye por sí misma un acto sujeto al impuesto, ya que los actos que producen efectos jurídicos propios son los relativos a la declaración de obra nueva y división horizontal de la finca construida, anteriormente liquidadas, y el Acta de referencia constituye una mera exigencia formal para que los verdaderos actos constitutivos tengan acceso al Registro de la Propiedad, pero que por sí misma no es susceptible de evaluación económica”*. ¿No hubiese bastado, siguiendo la línea del TS, con que se declarase que es un acto no jurídico, que no produce efectos jurídicos propios, y que por tanto no habrá sujeción alguna al impuesto? Lo cierto es que sí, sin embargo no se atreve el Tribunal y busca respaldar de alguna manera ese hecho con la falta de contenido valuable, lo cual es una obviedad y consecuencia de la falta de acto jurídico propio, porque es palpable que sin acto jurídico propio no puede haber contenido valuable.

En la misma línea que el TSJ de Extremadura de excusar la no sujeción al impuesto por carecer el acto gravado de contenido valuable, cuando en realidad el motivo principal es la inexistencia de acto en sentido jurídico, se pronuncia el TSJ de Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), sentencia núm. 968/2012 de 16 de noviembre, la cual será objeto de estudio en el tratamiento

En el plano de la doctrina Administrativa resulta igualmente trascendental el pronunciamiento del Tribunal Económico –Administrativo Foral de Navarra, en su Resolución de 22 de marzo de 2001, 472/1997, el cual viene a avalar la necesidad de un acto en sentido jurídico como objeto de gravamen, *“es decir, de una realización humana que opere sobre la preexistente realidad jurídica transformándola”*, concluyendo que sin dicho acto específico no puede haber acto alguno documentado que resulte sujeto a este impuesto “cuota gradual.”

Parece haber, pues, unanimidad acerca de la necesidad de que el documento notarial, primera copia de escritura y acta notarial, contenga un contrato o un acto en sentido técnico jurídico *¿pero qué significa ello?* En cierto modo, ya podríamos responder a esta pregunta a través de los pronunciamientos examinados del TS y de la doctrina administrativa, y adelantar que un acto jurídico es en definitiva aquél en el que interviene la voluntad humana, voluntaria, consciente, generando así efectos jurídicos directos a raíz de su plasmación en un documento notarial, en este caso.

Sin embargo, parece oportuno realizar un breve estudio del acto jurídico, desde la Tª General del Dº Privado²⁶, para así constatar cuál es su verdadero significado y si es coincidente con el reflejado jurisprudencialmente. A tal efecto, es necesario partir del concepto amplio de “acto jurídico” y su división en actos jurídicos en sentido estricto y negocios jurídicos, siendo precisamente, los actos jurídicos en sentido estricto los que presentan una mayor problemática a efectos de su identificación.

DÍEZ PICAZO definiría el acto jurídico en sentido amplio como aquél que se encuentra regido por la voluntad y conciencia humana, del cual se derivarán efectos jurídicos²⁷. Efectos estos que derivarán *ex voluntate – las partes regulan el propio contenido normativo del acto-* en el caso de los negocios jurídicos o contratos; o bien, *ex lege – será el ordenamiento jurídico el que atribuya consecuencias en derecho a la actuación humana voluntaria y consciente-* en el caso de los actos jurídicos en sentido estricto.

particularizado de la sujeción al impuesto “cuota gradual” de escritura de extinción de la propiedad horizontal.

²⁶ Al no contar la norma con una definición de acto jurídico, es necesario acudir a la interpretación que del mismo hace la doctrina civilista, dando cumplimiento así a lo dispuesto en el art.12.2 de la LGT, conforme al cual *“en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.”*

²⁷ L. DÍEZ PICAZO y A. GULLÓN BALLESTEROS, *Sistema de Derecho Civil, Vol. I, 6ª Ed.* Editorial Tecnos, Madrid, 1988, pág.385.

Por su parte, para RUIZ VADILLO²⁸ el acto jurídico en sentido amplio es aquel que exige una actuación positiva o negativa, es decir una acción o una omisión por parte de un sujeto que actúe con inteligencia y voluntad y que esta actividad se exteriorice de alguna manera produciendo efectos jurídicos.

De estas primeras definiciones ofrecidas por la doctrina civilista podemos extraer ya una primera conclusión, que habíamos anticipado y que resulta congruente con los pronunciamientos examinados. Para entender realizado el hecho imponible del impuesto “cuota gradual”, es necesario, entre otros requisitos, que el acto que se documente sea un acto humano voluntario y consciente que vaya a producir efectos jurídicos propios con la correspondiente formalización, es decir que vaya a operar sobre la realidad jurídica transformándola.

La doctrina tributaria que se ha pronunciado al respecto, defiende a ultranza, como hemos tenido ocasión de examinar, esa necesaria producción de efectos jurídicos propios por parte del acto documentado que vaya a ser gravado por impuesto “cuota gradual”²⁹. No obstante, ha habido autores³⁰ que han querido ir más allá, y aunque apoyan la necesidad de que el acto documentado, para resultar gravado por el impuesto “cuota gradual”, haya de ser un acto que produzca efectos jurídicos propios, se plantean si, para entender realizado este elemento configurador, es suficiente con que el acto produzca cualquier tipo de efecto jurídico, incluida la mera eficacia registral, o si por el contrario es necesario para entender realizado el mencionado elemento, que el acto humano que se documenta produzca efectos jurídicos de extinción, modificación, o constitución³¹. Es necesario despejar esta duda, pues podría

²⁸ E. RUIZ VADILLO, *Derecho Civil- Introducción al estudio teórico práctico*, 17ªEd. Editorial Ochoa, Logroño, 1990, pág.185-186.

²⁹ Así lo han hecho autores como FALCÓN TELLA Y MARTÍNEZ LAFUENTE (Vid. Págs.13-14). Situándose en la misma línea que los anteriores, F.J GARCÍA GIL Y J.L. GARCÍA GIL.- *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, 2ªEd. amp. y puesta al día. Editorial Dijusa, Madrid, 2001, pág. 791, cuando en relación a los actos de documentación compleja refieren que “*si en algún documento lo único que se contienen son hechos materiales o de simple ejecución, sin producción de efectos jurídicos, dicho documento no debe tributar...*” y añaden, algo que consideramos trascendental “*...aunque no se haya satisfecho con anterioridad el gravamen*”.

³⁰ J.L. MUÑOZ DEL CASTILLO, M. VILLARÍN LAGOS, y C. DE PABLO VARONA *Comentarios Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Op.Cit., pág. 575-580; S. IGLESIAS CANLE en *El Impuesto Sobre Actos Jurídicos Documentados. Estudio de su hecho imponible*. Op. Cit., pág.57-65; F.J GARCÍA GIL Y J.L. GARCÍA GIL.- *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Op. Cit., pág. 789-793.

³¹ Se rescata aquí una vieja polémica surgida en el seno de la doctrina civil, donde podemos encontrar pronunciamientos restrictivos acerca del tipo de efectos jurídicos que ha de producir el acto para tener la consideración de acto jurídico; línea restrictiva seguida en Francia, cuna de la teoría del acto jurídico, por algunos autores, tales como, A.COLIN Y H.CAPITANT - *Curso elemental de Derecho civil*, 2ª ed., puesta al día por José Castán Tobeñas. Instituto Editorial Reus, Madrid, 1941, pág.158. Traducción de la

darse el caso de que un acto documentado que vaya a desplegar eficacia registral resulte gravado, cuando realmente dicho acto en sí no transforma la realidad, no altera la realidad jurídica preexistente, por encontrarse ésta ya alterada antes de esa actuación humana voluntaria y consciente formalizada documentalmente.

En nuestra opinión, no basta con que el acto contenido en un documento notarial produzca eficacia registral, aunque no modifique la realidad jurídica, para que sea considerado acto jurídico susceptible de gravamen. En primer lugar, porque la eficacia registral no sería un efecto jurídico directo derivado de la actuación humana documentada, como exige el TS en su sentencia de 3 de noviembre de 1997, que anteriormente hemos mencionado. Me explico, en una escritura de división horizontal, por ejemplo, vemos cómo hay un acto humano, voluntario, consciente y encaminado a la producción de un efecto jurídico directo de división horizontal, ello no obsta para que indirectamente pueda desplegar efecto alguno la inscripción registral, pero ese no es un efecto jurídico que produzca el acto mismo plasmado en el documento notarial, sino el acceso en su caso al Registro de la Propiedad, si las partes así lo han querido.

El TS en la sentencia antes referenciada, manifestaba que el acto gravado por impuesto “cuota gradual” había de producir efectos jurídicos, señalando además que cuando no se daba este requisito no se entendía realizado el hecho imponible aun cuando el acto fuese valuable, no sujeto a TPO, ISD o IOS, e inscribible. Es muy importante poner de manifiesto que en este pronunciamiento el TS constata que aun cuando el acto pueda ser susceptible de inscripción, y por ende de producir, en su caso, eficacia registral, ello no basta. *¿Qué efecto jurídico ha de desplegar el acto jurídico para ser objeto de gravamen en el impuesto “cuota gradual”?* Un efecto distinto de la eficacia registral, que modifique la situación jurídica preexistente al momento de la formalización del documento notarial.

Además, hay que tener en cuenta que se ha defendido que un acto cumplirá con el requisito de inscribible que exige el art.31.2 del TR del ITPAJD cuando lo sea potencialmente, no de forma fehaciente, de modo que puede darse la circunstancia de que el acto gravado por impuesto “cuota gradual” nunca llegue a acceder al Registro,

2º edición francesa por la redacción de la Revista General de Legislación y jurisprudencia- , cuando afirman que *“los actos jurídicos propiamente dichos son los actos voluntariamente realizados por el hombre con la intención de engendrar de modificar o de extinguir derechos”*.

Así como pronunciamientos generalizadores acometidos por autores de la talla de M. ALBALADEJO GARCÍA, *Derecho Civil I. Introducción y parte general*. Librería Bosch, Barcelona, 1970, pág.414, para el cual *“el efecto jurídico no consiste solo en la adquisición, pérdida o modificación de derechos subjetivos, sino en la producción de cualquier modificación en el mundo jurídico, es decir de cualquier alteración en la situación jurídica preexistente”*.

ni por tanto a desplegar eficacia registral alguna. Ello nos lleva a preguntarnos que si en el momento del gravamen el acto no modifica la realidad jurídica, y tampoco produce efectos registrales, porque se grava su potencialidad, *¿qué efectos jurídicos que permitan sostener el gravamen produce el acto?* A nuestro juicio ninguno.

Concluimos, por tanto, que el primero de los elementos configuradores del hecho imponible del impuesto “cuota gradual” viene dado por la exigencia de un contrato o acto jurídico formalizado en un documento notarial, es decir, por la necesidad de que haya un acto humano voluntario y consciente plasmado en el documento notarial que vaya a producir efectos jurídicos directos, propios, que modifiquen la realidad jurídica que existía hasta el momento. No basta con que el acto tenga eficacia registral si no modifica la realidad, pues el acceso al Registro en actos de inscripción declarativa no altera nada, es en sí un plus de garantía, pero no una alteración de la realidad jurídica que ya llega transformada al momento de acceder; cuestión distinta es la de los actos de inscripción constitutiva en los que el acceso al Registro es determinante para modificar la realidad preexistente.

4.2.1.2. Formalización del acto o contrato en primera copia de escritura y acta notarial.

Entendemos conveniente estudiar en segundo término la exigencia de formalización de acto jurídico en primera copia de escritura y acta notarial, no por la importancia del continente, sino precisamente porque este rasgo documental nos va a ayudar a entender que en realidad es el acto jurídico documentado notarialmente el objeto de gravamen, y el elemento alrededor del cual se articula el hecho imponible.

El art.31.2 del TR del ITPAJD recalca que la formalización gravada será la de las primeras copias³²; este hecho pone de manifiesto precisamente que el legislador conscientemente ha querido excluir toda clase de segundas o sucesivas copias, y, si lo ha hecho, es porque se ha querido gravar el acto y gravarlo por segunda vez o sucesivas sería cometer una duplicidad. En este sentido se pronuncian J. L. MUÑOZ DEL CASTILLO, M. VILLARÍN LAGOS, y C. DE PABLO VARONA³³, cuando afirman que *“al declarar sujetas al tributo solo a las primeras copias de escrituras y actas, en realidad se está queriendo gravar una sola vez el acto o contrato formalizado en la escritura o en el acta”*. En opinión suya, el objeto de gravamen es el acto, y ello por un

³² Entendemos que aunque la ley no haga aquí ninguna previsión, deberán ser éstas copias auténticas, en la medida en que son las que gozan de trascendencia jurídico-económica en el tráfico, en su condición de documento público.

³³ J. L. MUÑOZ DEL CASTILLO, M. VILLARÍN LAGOS, y C. DE PABLO VARONA *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Op.Cit. Pág. 574.

argumento sencillo, y es que, si como se sostenía tradicionalmente el verdadero objeto de impuesto “cuota gradual”, alrededor del que se configura el hecho imponible, hubiese sido el documento, nada impediría que las segundas o ulteriores copias fuesen gravadas por el impuesto “cuota gradual”, pues habría entonces una manifestación de capacidad económica con cada documento extendido, sea primera o segunda copia, al reportar todas ellas un beneficio especial para el obligado tributario por la seguridad en el tráfico jurídico que las mismas traen consigo.

Compartimos estos argumentos en la medida en que permiten vislumbrar la intención del legislador. No obstante, mostramos nuestro rechazo respecto a la reflexión por aquéllos realizada, acerca de la posibilidad de gravar por impuesto “cuota gradual” tanto primeras como sucesivas copias si el objeto de gravamen hubiese sido el documento meramente formalizado. Pues *¿no se hallaría ya gravada esa misma manifestación de capacidad económica por el gravamen “cuota fija”, siendo en realidad un supuesto de doble imposición interna?* Ciertamente, creemos que sí, que el único modo de evitar ese supuesto de doble imposición es partiendo de la consideración de que el objeto de gravamen es el acto jurídico que demuestra una capacidad económica distinta del beneficio especial que reporta la documentación notarial, pues esta capacidad contributiva ya ha sido gravada por el gravamen “cuota fija”. Parece que en esta línea se ha querido mover FALCÓN Y TELLA cuando afirma que considerar que nos encontramos ante un gravamen residual de la operación documentada, asegura que el impuesto se aplique una sola vez evitando que se produzca una doble o múltiple imposición.³⁴

Este elemento configurador ha desatado alguna polémica doctrinal, no en relación con las escrituras notariales, a las que el artículo 144.2 del Decreto 2 de junio de 1944, por el que se aprueba con carácter definitivo el Reglamento de la Organización y Régimen del Notariado, faculta para documentar verdaderos contratos u actos jurídicos. Sí en cuanto a las actas notariales, respecto a las cuáles debemos cuestionarnos si pueden ser gravadas por impuesto “cuota gradual”. A nuestro juicio, para ello deberían poder contener, como hemos visto un acto o negocio jurídico, pero *¿son susceptibles de contener acto o negocio jurídico alguno?* Lo cierto es que si leemos detenidamente el art.144.4 del circunstanciado Decreto se niega categóricamente que su contenido sea el de acto o contrato.³⁵

³⁴ R. FALCÓN Y TELLA *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados*. Op.Cit., pág.103.

³⁵ Art. 144.4 Decreto 2 de junio de 1944, por el que se aprueba con carácter definitivo el Reglamento de la organización y régimen del Notariado *“Las actas notariales tienen como contenido la constatación de*

Ello ha animado a algún autor a negar la aplicación de este impuesto “cuota gradual” a todo tipo de actas, argumentado que, en la medida en que no pueden contener actos o negocios jurídicos, bajo ninguna circunstancia podrán quedar gravadas por este impuesto “cuota gradual”, sino que únicamente son contenedoras de meros hechos³⁶. Sin embargo, algunos autores entienden que no puede efectuarse una interpretación literal del art.144 del Reglamento notarial, sino que haciendo una interpretación sistemática de este artículo, conforme al art.3.1 del Código Civil, en relación con otros artículos de Reglamento notarial, llegaríamos a la conclusión de que pueden formalizarse en actas actos jurídicos³⁷ en sentido estricto, no así negocios jurídicos.

En nuestra opinión, no basta una interpretación estricta del 144.4 del Reglamento notarial para dejar fuera a todo tipo de actas notariales, será necesario examinar cada caso en particular para ver si en efecto contienen o no acto jurídico o negocio jurídico susceptible de ser gravado y, de no ser así, no quedarán sujetas al impuesto “cuota gradual”. El mismo razonamiento, es aplicable a las escrituras, las cuales pese a ser susceptibles de contener a priori actos o negocios jurídicos de conformidad con lo dispuesto en el art.144.2 del Reglamento Notarial³⁸, pueden no albergar un verdadero acto o negocio jurídico, tal es el caso particular de la escritura pública que documenta la extinción de la propiedad horizontal de edificios ya demolidos o declarados en ruina, con matices estos últimos, problema al que dedicaremos la segunda parte de nuestro trabajo.

hechos o la percepción que de los mismos tenga el notario, siempre que por su índole no puedan calificarse de actos y contratos, así como sus juicios o calificaciones.”

³⁶ Es ésta la opinión de J. MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, *Nueva fiscalidad de los actos jurídicos documentados*. Centro de Estudios Registrales, Madrid, 1994, pág.50 a 53.

³⁷ F.J GARCÍA GIL Y J.L. GARCÍA GIL.- *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Op.Cit., pág.794-795. Debe hacerse una previa consideración y es que estos autores, manejan la redacción del art.144 del Reglamento notarial vigente hasta el 30 de enero de 2007 y que en alusión a las actas notariales establecía lo siguiente “*La órbita propia de las actas notariales afecta exclusivamente a hechos jurídicos que por su índole peculiar no pueden calificarse de actos o contratos, aparte otros casos en que la legislación notarial establece el acta como manifestación formal adecuada*”; no obstante pese a la diferente redacción las conclusiones en esencia vienen a ser las mismas en opinión de los autores mencionados.

³⁸ Art. 144.2 Decreto 2 de junio de 1944, por el que se aprueba con carácter definitivo el Reglamento de la organización y régimen del Notariado “*Las escrituras públicas tienen como contenido propio las declaraciones de voluntad, los actos jurídicos que impliquen prestación de consentimiento, los contratos y los negocios jurídicos de todas clases.*”

4.2.1.3. Acto o contrato valuable.

Una vez más el texto de la Ley conduce a error respecto al requisito de valuabilidad. Es innegable que si examinamos la literalidad del art. 31.2 del TR del ITPAJD podríamos considerar que es el documento el que ha de ser susceptible de valorarse económicamente, al señalar el precepto que quedarán gravadas *“las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable”*.

Sin embargo, no es ese el verdadero significado que encierra el señalado precepto del TR del ITPAJD, como ha puesto de manifiesto la generalidad de la doctrina, que considera que es el acto el que ha de ser valuable económicamente y no el documento.

Lo anterior demuestra que es el acto el verdadero objeto de gravamen del impuesto “cuota gradual”. Y ello, por una razón muy sencilla, la única cuantificación económica que puede hacerse de un documento en sentido formal es por unidad de pliegos o folios, como habíamos apuntado; sin embargo, si examinamos el art.30 del TR del ITPAJD, que, pese a su inconcreción, es aplicable únicamente a este impuesto “cuota gradual”, veremos como la determinación de la base imponible resulta de la medición o valoración del *acto* contenido en el documento. Y ello, unido a lo dispuesto en el art.50.1 LGT³⁹, nos lleva a concluir que si la medición se hace del acto, es porque éste es el objeto de gravamen, sobre el cual se articula el hecho imponible.⁴⁰

Cabría ahora plantearse también una segunda cuestión. Si la cuantificación, como hemos dicho, se predica del acto *¿qué ha de ser valuable?, ¿el contenido del acto, es decir lo que algunos autores llaman su fin objetivo?, o, por el contrario, ¿basta con que recaiga el acto sobre una realidad que sea susceptible de valorarse económicamente?*

La solución que se dé resultará trascendental y acerca de este problema se ha pronunciado en numerosas ocasiones la doctrina tributaria de nuestro país, en el sentido de que lo valuable ha de ser el contenido del acto o negocio jurídico, no

³⁹ Art.50.1 LGT *“La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.”*

⁴⁰ En relación con la opinión aquí vertida, es ilustrativa la apreciación que C.M. LÓPEZ ESPADAFOR realiza en su obra, *La Doble Imposición Interna*. Editorial Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 16. *“En ocasiones para determinar qué es lo que realmente grava un impuesto debemos fijarnos, más que en la apariencia del tenor literal de la Ley que lo regula al describir su hecho imponible o su objeto de gravamen, en la forma de cuantificarse su base imponible. En ocasiones será esto último lo que determine qué manifestación de riqueza se está gravando realmente.”*

bastando para entender cumplido dicho elemento configurador el hecho de que la realidad sobre la que recaiga el acto sea cuantificable⁴¹. Pues, según éstos, la expresión “*cuando tengan por objeto*” que contempla el art.31.2 TR del ITPAJD, causante de la problemática aquí planteada, ha de ser interpretada en el sentido de fin objetivo del contrato o acto jurídico, y no como realidad sobre la que aquéllos recaen⁴².

Mostramos nuestro acuerdo más absoluto con la postura doctrinal anteriormente examinada; es el contenido del acto o negocio jurídico el que ha de ser valuable, no es suficiente con que recaiga sobre realidad cuantificable.

Los Tribunales parecen acoger igualmente esa postura. Así, en el supuesto concreto de cambios de valor nominal de las acciones, sin alteración de la cifra del capital social, consideran su no sujeción al impuesto “cuota gradual” y ello a pesar de que es innegable que la realidad sobre la que recae el acto o negocio jurídico (acciones) es cuantificable. Sin embargo, sería necesario también que el fin objetivo, el contenido del acto, fuese valuable⁴³.

⁴¹ En esa línea se pronuncia, entre otros, R. FALCÓN Y TELLA, *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados*. Op Cit., pág.102., quien advierte que “*no basta con que el acto haga alusión a un objeto valuable, sino que es necesario que el acto en sí lo sea*”.

⁴² Realizan un estudio clave al respecto de esta cuestión F.J GARCÍA GIL Y J.L. GARCÍA GIL.- *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Op. Cit., pág. 797-801. Para estos autores, como hemos adelantado, el problema que hace que nos planteemos si es necesario que el contenido mismo del acto jurídico sea valuable para ser gravado, o si basta con que recaiga sobre realidad material o inmaterial valuable, se encuentra en la expresión “*cuando tengan por objeto*” que el art.31.2 del TR del ITPAJD contiene a este respecto, y, en concreto, en la acepción que se maneje de la palabra “objeto”. Aunque estudien éstos tres acepciones en sentido técnico jurídico del término “objeto”, nos vamos a quedar con las dos últimas acepciones del término propuestas, que son las siguientes: la primera *¿hemos de entender la palabra objeto como la realidad material o inmaterial sobre la que versa el negocio jurídico?* Pues si es así bastaría con que fuese valuable la realidad sobre la que recae el acto. O por el contrario, *¿debemos entender el vocablo “objeto” en el sentido de fin objetivo del negocio jurídico, en definitiva del contenido del negocio jurídico?* Pues si ello fuese así no bastaría con que la realidad material sobre la que versa el negocio jurídico o acto fuese valuable.

Según F.J. y J.L. GARCÍA GIL, la primera acepción que permite considerar que basta con que el acto recaiga sobre una realidad susceptible de valoración, aunque el acto no sea valuable, debe desecharse. Y ofrecen un ejemplo que no alberga lugar a dudas, si se mantuviese esa acepción, deberíamos someter al impuesto “cuota gradual” el cambio de denominación de linderos de una finca, pues es obvio que la finca es una realidad cuantificable económicamente *¿no sería ello una tributación ilógica al no tener el acto en sí ningún contenido económico?* Rotundamente sí.

Apuntan aquéllos otro matiz muy interesante: de sostenerse esta primera acepción, las bases imponibles que recaigan sobre una misma realidad serán siempre las mismas, con independencia del negocio jurídico documentado *¿resulta ello coherente?*. Ciertamente no, de ahí que los autores referenciados sostengan que la única acepción aceptable del término objeto pasará por exigir que sea el fin objetivo del acto o negocio jurídico el valuable propiamente.

⁴³En ese sentido, cabe citar por representativo, el hito marcado por la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 3 de marzo de 2001(RJ 2001\3725), la cual viene a establecer que “*el cambio de valor de las acciones sin repercusión alguna en la cifra del capital social, y por ende, en el capital retenido por los socios antes y después de su producción (las conocidas como operaciones de “Split”) no pueden considerarse sujetas a la modalidad impositiva de que aquí se trata - AJD cuota gradual*”. Con este pronunciamiento el Tribunal Supremo deja entrever que en efecto, lo gravado en es en

Esta cuestión tendrá una enorme trascendencia en el caso particular de elevación a escritura pública de la extinción un edificio de propiedad horizontal al que luego nos referiremos. No cabe duda de que el edificio es susceptible de valoración, pero, conforme a lo aquí expuesto, *¿tiene realmente el acto jurídico de extinción, contenido económico?* Dejamos planteado el interrogante, del que nos ocuparemos más adelante.

4.2.1.4. Acto o contrato inscribible en el Registro de la Propiedad, Mercantil, Industrial y de Bienes Muebles.

Una vez más la imprecisión de la norma objeto de estudio hace que se vuelvan aquí a plantear tres incógnitas en relación con el presente elemento configurador del hecho imponible (art.31.2 TR del ITPAJD) “*actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes muebles*”, y que sintetizaremos en las siguientes:

- *¿El término “inscribible” ha de ser interpretado en un sentido de mera potencialidad o exige su inscripción efectiva?*

La doctrina⁴⁴ y la jurisprudencia⁴⁵ han debatido sin demasiada polémica acerca de esta cuestión, y parece existir un acuerdo generalizado en el sentido de que el

realidad el fin objetivo del acto; y ello porque si sostuviesen el TS la primera acepción del término objeto, conforme a la cual basta con que la realidad sobre la que recaiga el acto sea cuantificable para el que el acto sea gravado, es obvio que la operación aquí enjuiciada quedaría gravada, pues las acciones siempre son cuantificables. Pero sin embargo, falta que el contenido, el fin objetivo sea valuable y ante esta falta entienden nuestros órganos jurisdiccionales que no hay sujeción a gravamen alguno.

Parece tener su guía esta sentencia del TS comentada, en otras anteriores como la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2º), de 8 de abril de 1995 (RJ 1995\3650), que en un supuesto de cambio de modalidad de acciones del portador a nominativas, viene a pronunciarse en la línea proclive a la segunda acepción del término objeto.

La sentencia del TS de 3 de marzo de 2001 es seguida, entre otras muchas, por la TSJ Cataluña (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª) sentencia núm. 675/2004 de 11 de junio de 2004 (JUR 2004\212657). Así como en vía Administrativa por el TEAC, en su Resolución de 6 de junio (JT 2002/1295), el cual cambia su criterio a raíz de la STS de 3 de marzo de 2001, anteriormente mencionada, pues con carácter previo el TEAC se había venido manteniendo a favor de la sujeción al impuesto “cuota gradual” siempre que la realidad sobre la que recayese el acto fuese cuantificable, con independencia de si lo era o no el contenido del acto. Este es el parecer que sostuvo, entre otras, en Resoluciones tales como la de 26 de mayo, 11 de junio (JT 1992, 189) y 7 de octubre de 1992 (JT 1992, 589) , 6 de octubre de 1993 (JT 1993, 1483) y , en consonancia con la doctrina contenida en Resolución de 23 de abril de 1992 conforme a la cual “*el objeto son las cosas sobre las que versan mientras que el contenido es lo que las partes han querido sobre este objeto*”.

⁴⁴ En el sentido expuesto se pronuncian J.L. MUÑOZ DEL CASTILLO, M. VILLARÍN LAGOS, y C. DE PABLO VARONA, *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Op.Cit., pág. 584, quienes afirman categóricamente que “*está claro que este requisito solo exige que el acto o contrato formalizado notarialmente pueda tener acceso, pueda registrarse en alguno de los Registros Públicos mencionados en la norma; no requiere la inscripción efectiva*”. En la misma línea encontramos a A. MARTÍNEZ LAFUENTE, *Manual del Impuesto Sobre Transmisiones*

término “*inscribible*”, que acuña el art.31.2 TR del ITPAJD, se refiere a la mera potencialidad de inscripción, al hecho de que sea susceptible de acceso a los Registros Públicos enumerados en la norma, sin necesidad de que haya una inscripción efectiva. Bastará pues la mera potencialidad de inscripción de un acto para entender cumplido el presente requisito, aun cuando ese acto nunca llegue a ser efectivamente inscrito.

Puede parecernos, en efecto, que la interpretación del término “*inscribible*”, como adjetivo calificativo, en el sentido de “ser susceptible de”, es la más conforme con el art.54 TR del ITPAJD y el art.254 LH⁴⁶, los cuales exigen el previo pago de la deuda tributaria devengada para inscribir en el Registro de la Propiedad. Es obvio que si se exigiese la efectiva inscripción, chocaríamos con los preceptos anteriormente mencionados y con el concepto legal del devengo que sitúa el art.49.1 b) TR del ITPAJD en el momento de formalización del documento, pues, de requerirse la efectiva inscripción para entender realizado el hecho imponible, habría que esperar a un momento ulterior a la formalización notarial (devengo).

Ahora bien, lo anterior solo puede mantenerse en actos de inscripción declarativa, que no necesitan para entender realizado el hecho imponible de su efectiva inscripción, al producir efectos jurídicos desde su plasmación en documento notarial. Sin embargo, no podrá defenderse esa postura en los actos de inscripción

Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, 5ª Ed, Op.Cit., pág. 504, para el cual, el término “*inscribible*” ha de ser interpretado en el sentido de ser susceptible de acceder a los Registros Públicos, pero sin que la sujeción dependa de su efectiva inscripción, ni mucho menos de la necesidad de registración impuesta por la legislación sustantiva.

⁴⁵ Vid. STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 27 de abril de 1988 (RJ 1988/3105), que zanja la cuestión señalada: “*los arts. 31-2 del Texto refundido y 42-2 del Reglamento del Impuesto que se cuestiona, abarcan una y otra hipótesis porque se refieren a documentos notariales que «contengan actos o contratos inscribibles» en los mencionados Registros, no que deban ser inscritos preceptivamente en ellos.* El criterio aquí expuesto ha sido seguido entre otras por STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 29 de octubre de 1988 (RJ 1988/8267), STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª) de 17 de abril de 1989 (RJ 1989/3397) y STSJ de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), sentencia núm. 654/1995 de 15 de junio de 1995 (JT 1995/808), la cual precisa: “*venimos declarando de un modo muy reiterado que la expresión “inscribible” implica que el negocio es susceptible de inscripción, bien en la situación presente, o alternativamente, subsanando los defectos de que adolezca*”.

⁴⁶ Art. 54.1 TR del ITPAJD “*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 de la deuda tributaria a favor de la Administración Tributaria competente para exigirlo, conste declarada la exención por la misma, o, cuando menos, la presentación en ella del referido documento.*”

Art. 254 LH “*Ninguna inscripción se hará en el Registro de la Propiedad sin que se acredite previamente el pago de los impuestos establecidos o que se establecieron por las leyes, si los devengare el acto o contrato que se pretenda inscribir.*”

constitutiva, aquí ya no bastará una mera “potencialidad de inscripción” para entender realizado el hecho imponible y devengado el impuesto.

A este respecto, se hace necesario recordar que los actos de inscripción constitutiva son aquéllos que necesitan de su efectiva inscripción registral para producir efectos jurídicos. A esta premisa debemos añadir que, tal y como hemos examinado, el hecho imponible del impuesto “cuota gradual” necesita para ser realizado plenamente que el acto que se documente notarialmente produzca efectos jurídicos. Si conciliamos ambas exigencias, resultará que para entender realizado el hecho imponible del impuesto “cuota gradual” que recaiga sobre actos de inscripción constitutiva, habría que esperar a su efectiva inscripción. El problema reside en que el TR del ITPAJD sitúa el devengo en el momento de formalización del documento notarial, *¿Se encuentra realizado el hecho imponible del impuesto “cuota gradual” que recae sobre actos de inscripción constitutiva en ese momento que la norma sitúa como devengo?* La respuesta que ha de darse a esta pregunta es negativa, el hecho imponible no se encontrará realizado hasta su inscripción efectiva. Ello nos lleva a concluir que el concepto de devengo propuesto por la norma no parece el más adecuado para el supuesto de formalización de actos de inscripción constitutiva; sería más apropiado fijar el momento de realización del hecho imponible en el instante de acceso al Registro y efectiva inscripción.⁴⁷

Cierto es que, como hemos manifestado anteriormente, situar el devengo en el momento de acceso al Registro y efectiva inscripción parece oponerse a lo dispuesto en el art. 54.1 TR del ITPAJD, que exige el pago de la deuda tributaria antes de dicha inscripción. La única posibilidad de salvar esta contradicción sería que, para el supuesto de actos de inscripción constitutiva, el propio TR del ITPAJD estableciese, de conformidad con el art.21.2 LGT, la exigibilidad de la cuota o cantidad de ingresar en un momento anterior al del devengo del impuesto, que no tendría lugar hasta su acceso al Registro y efectiva inscripción. Así se podría dar cumplimiento pleno al art.54.1 TR del ITPAJD, al hacer frente al pago antes de la inscripción en el

⁴⁷ En resumen, en consonancia con el argumento expuesto, entendemos que el art. 49 del TR del ITPAJD que establece el devengo, para ser plenamente congruente con el art. 21.1 LGT, debería introducir una precisión para el supuesto de que el impuesto “cuota gradual” recayese sobre actos de inscripción constitutiva. Y es que, conforme a lo manifestado, para esa clase de actos, el devengo debería situarse en el momento de acceso al Registro y efectiva inscripción, momento en que se entiende plenamente realizado el hecho imponible. Ahora bien, cabría la posibilidad de establecer una exigibilidad de cuota anterior al devengo, según el art.21.2 LGT, permitiéndose así que los actos no accedan al Registro hasta el efectivo pago de la deuda tributaria.

correspondiente Registro, y en este caso sí bastaría la interpretación de mera potencialidad⁴⁸.

- ¿Debemos considerar el término “inscripción” en un sentido restrictivo o en clara alusión a cualquier asiento registral que pueda practicarse en los Registros enumerados en la norma?

La doctrina⁴⁹ y la jurisprudencia⁵⁰ están de acuerdo en interpretar el término “inscripción” en el sentido genérico de “asiento registral”.

⁴⁸ Como hemos venido refiriendo, la mayoría de la doctrina da por válido el requisito de “potencialidad de inscripción”, sin hacer distinción alguna entre actos declarativos y actos constitutivos. Sin embargo, nuestra opinión se muestra más en la línea, aunque con matices, de F.J GARCÍA GIL Y J.L. GARCÍA GIL.- *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Op. Cit., pág. 802-804, los cuales consideran que aunque se pueda pensar en un primer momento que “*basta con que el acto o contrato sea potencialmente inscribible, aunque efectivamente no se llegue a inscribir, en realidad ello no es así siempre, debiendo distinguirse al respecto si la inscripción es declarativa o constitutiva*”. Señalan estos autores que si la inscripción es declarativa, el hecho imponible se produce con la formalización del documento, sin necesidad de que el mismo se inscriba en el Registro correspondiente; por el contrario en las inscripciones constitutivas, el hecho imponible no se realiza hasta que el acto o contrato se inscribe en el correspondiente Registro.

Se preguntan entonces si será necesario esperar a la efectiva inscripción de la hipoteca o del derecho de superficie, actos de inscripción constitutiva, para autoliquidar, y señalan que es la postura que han venido considerando como correcta los Tribunales y la doctrina para hacer coincidir así devengo y hecho imponible. No obstante, a su juicio sería necesario apostar en este caso por un “devengo anticipado”, y cito textualmente “*el devengo se ha de situar en un momento conceptualmente anterior al hecho imponible*”.

Compartimos la necesidad de conciliar nuestra postura, que exige de inscripción efectiva para entender realizado el hecho imponible en el supuesto de actos de inscripción constitutiva, con el art.54.1 TR del ITPAJD. Sin embargo, no entendemos que sea plenamente adecuado hablar de devengo anticipado, sino de exigibilidad de cuota en un momento anterior al devengo, para una interpretación más acorde con el art.21.1 de la LGT, pues devengo no puede haber en nuestra opinión hasta su acceso al Registro y efectiva inscripción; momento en que sí se entendería realizado plenamente el hecho imponible y con ello devengado el impuesto “cuota gradual”.

⁴⁹ Así pues, un ejemplo ilustrativo de esta teoría es la postura de J.L. MUÑOZ DEL CASTILLO, M. VILLARÍN LAGOS, y C. DE PABLO VARONA, *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Op.Cit., pág. 584, quienes consideran que “*el término inscribible debe entenderse en sentido amplio, como sinónimo de registrable, en el sentido de que reúne la condición de inscribible a efectos del tributo cualquier acto o contrato que pueda generar un asiento registral, aunque éste no sea propiamente una inscripción registral.*”

Esta opinión es plenamente compartida entre otros por F.J GARCÍA GIL Y J.L. GARCÍA GIL.- *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Op. Cit., pág. 805, quienes además aportan un argumento para mí irrefutable y es que si observamos la redacción del art.41 RH veremos que se asimila allí el concepto de inscripción al de asiento registral, en la medida que dispone que “*En los libros de los Registros de la Propiedad se practicarán las siguientes clases de asientos o inscripciones: asientos de presentación, inscripciones propiamente dichas, extensas o concisas, principales y de referencia; anotaciones preventivas, cancelaciones y notas marginales.*”

⁵⁰ Siendo igualmente secundada la postura de entender la inscripción en sentido amplio, sinónimo de asiento registral, por la jurisprudencia y doctrina administrativa, claros ejemplos de ello son, la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), Sentencia de 29 de julio de 1997 (JT 1997/808) y la Resolución del TEAC de 11 de noviembre 1993 (JT 1993/1649), donde se pone de manifiesto que “*el art.31.2, en lugar de enumerar las distintas clases de asientos registrales (además de las inscripciones y anotaciones preventivas hay asientos de presentación, cancelaciones y notas marginales) utiliza la expresión actos y contratos inscribibles*” para englobar todos los asientos

En ese mismo sentido, entendemos que el legislador, al referirse a “inscripción”, lo ha querido hacer en un sentido amplio⁵¹, pues hay buenas muestras a lo largo de los textos legales de que este término puede ser entendido en sentido genérico de asiento registral y no obligatoriamente en el sentido estricto de inscripción, como una clase en concreto de asiento registral. Es significativa, por ejemplo, la prevista en el art. 41 del Reglamento Hipotecario.

Lo determinante, pues, es saber qué actos o contratos son susceptibles de acceder, de causar asiento, en los Registros determinados legalmente. La doctrina sostiene que en el Registro de la Propiedad y en el Registro Industrial, actualmente Oficina Española de Patentes y Marcas, los cuales siguen un sistema de folio real, basta con acudir al texto de la ley para observar que actos accederán, que serán únicamente los previstos en las respectivas normativas registrales y cuya efectiva inscripción desplegará sobre ellos la publicidad registral; lo anterior será de aplicación igualmente al Registro de Bienes Muebles. No obstante, el problema se plantea con el Registro mercantil, que sigue un sistema de folio personal, y al que pueden acceder actos no previstos en la normativa. En este caso, *¿deben considerarse inscribibles, registrables, a efectos de ser gravados, los actos que conforme a la normativa no tienen la obligación de acceder a este Registro Mercantil?* Aunque con voces discrepantes, la mayoría de los autores consideran que lo más acertado es considerar que el término inscribible debe ser reservado para actos y contratos cuyo registro conlleve el despliegue de los efectos jurídicos propios de publicidad registral.⁵²

- *¿La enumeración de los Registros Públicos que acomete la norma es taxativa o debemos entenderla en un sentido genérico que incluya cualquier Registro que goce de la consideración de Público?*

También respecto a esta cuestión existe cierta unanimidad entre la doctrina, en el sentido de que la enumeración contenida en el art.31.2 es una enumeración cerrada, y no meramente ejemplificativa. Es decir, solo quedarán gravados los actos o

registrales en cuya virtud un documento notarial accede al Registro y se beneficia de los efectos de la publicidad material.”

⁵¹ La propia Real Academia Española, define el término inscribir en sentido amplio “Tomar razón, en algún registro, de los documentos o las declaraciones que han de asentarse en él según las leyes.”

⁵² J.L. MUÑOZ DEL CASTILLO, M. VILLARÍN LAGOS, y C. DE PABLO VARONA *Comentarios Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Op. Cit., pág. 585. En el mismo sentido podríamos consultar otras obras, como la de M. VILLARÍN LAGOS, *La Tributación de los Documentos Notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*. Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997, pág.141 y ss.; o la del propio J.M.TEJERIZO LÓPEZ, *Los préstamos bancarios en escritura notarial y el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*. Crónica Tributaria, núm 44, 1983, págs..155 a 157.

negocios jurídicos inscribibles en el Registro de la Propiedad, en el Mercantil, en el de Industria⁵³ y en el de Bienes muebles, que son los referenciados expresamente en la norma.

Compartimos plenamente esta postura, pues de lo contrario estaríamos llevando a cabo una interpretación analógica prohibida en materia tributaria por el art.14 LGT, en la medida en que se extendería más allá de sus propios términos el ámbito del hecho imponible. El argumento que manejamos es sencillo, el legislador podría haber zanjado la polémica introduciendo en el precepto el inciso *“inscribibles en cualquier Registro Público”* en sustitución de la enumeración de Registros. No lo hizo aun cuando tuvo la oportunidad y, es más, por el art.5 de la ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden social, incluyó expresamente en la enumeración del TR del ITPAJD el Registro de Bienes muebles, lo que hace pensar que su filosofía no era la de que el precepto hiciese alusión a todo tipo de Registro Público, sino todo lo contrario, su voluntad de que la enumeración fuese taxativa.

La cuestión, al menos por el momento, no parece plantear mayor polémica, pero la tuvo en el pasado en relación con el Registro de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento. *¿Deberían ser los actos que accedían a este Registro gravados?* En el momento en que se planteó la polémica, fundamentalmente jurisprudencial, la enumeración del 31.2 no incluía la referencia al Registro de Bienes Muebles, únicamente se contemplaban en ella el Registro de la Propiedad, el Mercantil y el de Industria.

La Jurisprudencia se encontraba dividida⁵⁴, hasta que la Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 4 de diciembre de 1997 (RJ

⁵³ Hemos de entender la referencia hecha al Registro de Industria como Oficina Española de Patentes y Marcas, así lo dispuso la Disposición Adicional Primera de la ley 21/1992 de 16 de julio de industria, que reza en los siguientes términos *“El Registro de la Propiedad Industrial se denominará en lo sucesivo Oficina Española de Patentes y Marcas.”*

⁵⁴ Antes de la STS de 4 de diciembre de 1997 los pronunciamientos eran dispares. A favor de la inclusión, se mostraban, entre otros, la Resolución del TEAC de 22 de julio de 1992 (JT 1992/423), la cual establecía que los actos susceptibles de inscripción en el Registro de la Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento eran gravados por impuesto “cuota gradual”, con base al siguiente razonamiento *“el acto es inscribible en el Registro de la Propiedad, toda vez que el Registro de Hipoteca Mobiliaria y prenda sin desplazamiento está constituido por unos libros especiales, atendida la especialidad de la garantía -... y de prenda sin desplazamiento de la posesión, ... e «inscripciones de prenda sin desplazamiento de posesión»-, que se llevan por los propios Registradores de la Propiedad -art. 67 de la L de 16-12-1954- (RCL 1954\1851y NDL 15460)”. Vemos como no señala el TEAC abiertamente una enumeración ejemplificativa, sino que más bien encaja el Registro de Hipoteca mobiliaria y Prenda sin desplazamiento en uno de los Registros ya establecidos taxativamente en la Ley, el Registro de la propiedad.*

Entre los pronunciamientos contrarios al del STS de 4 de diciembre de 1997, emitidos con anterioridad a esa sentencia, podemos citar la STSJ de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª),

1997/9295) vino a zanjar la polémica, al reconocer la sujeción al impuesto “cuota gradual” de los actos que accediesen para su inscripción al Registro de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento, pese a su no inclusión en la enumeración que hacía el art.31.2 TR del ITPAJD⁵⁵.

Cierto es, que la polémica acerca del gravamen por impuesto “cuota gradual” de los actos que accedan a ese Registro en concreto ha perdido sentido desde que el legislador incluyó en 2002 el Registro de Bienes Muebles en la enumeración del 31.2 TR del ITPAJD, creado por Disposición Adicional Única del RD 1828/1999, dentro del cual se encuentra integrado el Registro de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento.

sentencia núm. 654/1995 de 15 de junio (JT 1995/808), la cual se expresa en los siguientes términos “*Por lo que hace a la alegación de que el Registro de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento de la posesión no se encuentra integrado en los Registros de la Propiedad Industrial y Mercantil, únicos a los que se refiere el artículo 31.2 del Texto Refundido, es evidente su existencia propia y autónoma, pues el artículo primero del Decreto 17 junio 1955 (RCL 1955\1006 y 1231) crea el Registro de Hipoteca mobiliaria y prenda sin desplazamiento, bajo la dependencia inmediata de la Dirección General de los Registros y del Notariado. Es evidente, para la Sala, que siendo el Texto Refundido de fecha posterior al Decreto precitado, y no haciendo mención del precepto del Texto Refundido a dicho Registro, cuando sí lo hace al de la Propiedad, Mercantil e Industrial, gravar los documentos inscribibles en el Registro de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento implica extender el hecho imponible más allá los límites establecidos legalmente, con clara infracción de lo dispuesto en el artículo 24.1 de la Ley General Tributaria (RCL 1963\2490).*” La argumentación aquí vertida, resulta muy interesante si la creación del Registro de Hipoteca mobiliaria y Prenda sin desplazamiento es posterior al TR del ITPAJD ¿por qué no lo incluye el legislador?

⁵⁵ Se pronuncia la STS de 4 de diciembre de 1997 en los siguientes términos: “*cuando el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto de 1980 (y, también, de 1993), hace referencia a los documentos notariales inscribibles en el Registro de la Propiedad está incluyendo, dentro de los mismos, a los que son susceptibles de ser inscritos en el llamado Registro de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento de Posesión. Y esto no implica, en modo alguno, incurrir en la aplicación analógica de una norma o realizar una interpretación extensiva de la misma (operaciones hermenéuticas prohibidas, en el ámbito fiscal, por la Ley General Tributaria [RCL 1963\2490 y NDL 15243]), sino tener en cuenta su sentido y alcance teleológico, pues la propia finalidad del Impuesto que analizamos no es otra que gravar la especial garantía que el ordenamiento jurídico concede a determinados actos en razón a la forma notarial adoptada, ligada especialmente a la posibilidad de acceso a los Registros públicos, con los efectos que de ello se derivan*”.

La STS reproducida merece nuestra crítica más absoluta, pues comete en su interpretación una clara aplicación analógica de la norma, prohibida actualmente por el art.14 LGT. El motivo que ofrece el TS en esta sentencia, acerca de que la finalidad es gravar la especial garantía del acto, permitiría extender la interpretación no solo al Registro de Hipoteca mobiliaria sino a todo tipo de Registros Públicos, lo cual es claramente un exceso interpretativo por los razones que hemos expuesto anteriormente y que llevan a considerar que el verdadero espíritu del legislador era establecer en el 31.2 una enumeración taxativa, y no ejemplificativa, como avalará más tarde la inclusión ad hoc del Registro de Bienes Muebles.

La línea aquí marcada por el TS es seguida en multitud de ocasiones en el supuesto de actos que acceden al Registro de Hipoteca Mobiliaria y prenda sin desplazamiento entre otras por: STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 2 de diciembre de 2002 (RJ 2003/764), STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 25 de noviembre de 2002 (RJ 2002/10702), Resolución TEAC de 4 de noviembre de 1999 (JT 1999/1933).

Pero pensando en que la cuestión puede volver a plantearse en un futuro, la respuesta ha de ser contundente, la enumeración del 31.2 es taxativa y no debe quedar incluido en ella cualquier Registro Público.

4.2.1.5. Acto o contrato no sujeto a ISD, TPO o IOS.

El último elemento, de los expresamente mencionados por el TR del ITPAJD en su artículo 31.2, que ha de darse acumulativamente con los examinados previamente, es el de la no sujeción del acto o contrato al ISD, TPO o IOS. Como reiteradamente se ha venido manteniendo por la doctrina, el precepto exige la no sujeción, de modo que basta que un determinado acto o contrato esté sujeto aunque esté exento en cualquiera de los tributos mencionados para que ello excluya su tributación por el impuesto “cuota gradual”.

Encontramos aquí una muestra más de que el verdadero objeto de gravamen de este impuesto “cuota gradual” es el acto o contrato, aunque documentado. Solo así tiene sentido que se excluyan de tributación los actos sujetos a ISD, TPO o IOS en aras a evitar una doble imposición interna del acto o contrato.

En relación con el presente elemento configurador se ha presentado una interesante discusión doctrinal y jurisprudencial acerca de la tributación, por el impuesto “cuota gradual” de AJD, de los préstamos empresariales garantizados con hipoteca. Existen al respecto dos posturas contrapuestas, de un lado se situarían aquéllos que consideran que el préstamo hipotecario constituye un hecho imponible unitario⁵⁶ que se encuentra sujeto a IVA, como prestación de servicios (art.11. Dos.12 LIVA), y que por tanto al no hallarse sujeto a TPO, ISD, IOS, es susceptible de gravarse por el impuesto “cuota gradual” de AJD⁵⁷. En el sentido opuesto, se

⁵⁶ Así lo acreditaría, según esta corriente doctrinal, el hecho de que el art. 15.1 del TR del ITPAJD someta a tributación un único concepto, al establecer que *“la constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda anticresis, en garantía de préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo”*.

⁵⁷ Es esa la postura de nuestro Tribunal Supremo en las siguientes sentencias: STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª) de 2 de octubre de 1989 (RJ 1989/7016), STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 9 de marzo de 1992 (RJ 1992/2043) y la más reciente STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 15 de junio de 2002 (RJ 2002/5917). En el ámbito autonómico, cabe citar un pronunciamiento que entendemos plenamente desafortunado, el TSJ de Cataluña (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª) Sentencia núm. 55/1999 de 27 de enero de 1999 (JT 1999/150) se pronuncia a favor de la sujeción al impuesto “cuota gradual” de AJD de la escritura que documente préstamo hipotecario, pero lo hace en base a un argumento erróneo al afirmar que *“En cuanto a la constitución de hipoteca, se trata en este caso de una operación inicialmente sujeta al ITP, pero exenta al constituirse en garantía del préstamo otorgado (art. 15.1 del TR), ya que en ese caso ambas tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo (partiendo de la base de que el préstamo como operación principal es objeto de tributación en el mismo impuesto)”*; admite aquí el TSJ que está sujeta la hipoteca a TPO, pero exenta, aunque no podamos compartir ese razonamiento, lo cierto

encontrarían aquéllos que entienden que el art. 15.1 del TR del ITPAJD avala la existencia de dos hechos imponibles diferenciados, siendo uno de ellos la hipoteca y el otro el préstamo, sin que el hecho de que el préstamo esté sujeto al IVA suponga que lo esté también la hipoteca, que sigue estando sometida a TPO (art.7.1. b) TR del ITPAJD) aunque el gravamen quede absorbido por el IVA que recae sobre el préstamo. Según esta corriente doctrinal al quedar la hipoteca sujeta a TPO, aunque no tenga tributación efectiva por esta modalidad de ITP, ello basta para justificar que no cumple con el elemento configurador del hecho imponible que exige la “no sujeción a ISD, TPO o IOS”⁵⁸.

Secundamos plenamente esta segunda postura a favor de la no sujeción al impuesto “cuota gradual” de la escritura que documenta un préstamo empresarial garantizado por hipoteca porque, en efecto, entendemos que en ella se da una pluralidad de convenciones al concurrir dos actos con sustantividad propia y que producen efectos jurídicos distintos, de un lado la hipoteca y de otro el préstamo, cada uno de los cuales estará sujeto a los impuestos correspondientes - la hipoteca al TPO (Art.7.1 b) TR del ITPAJD) y el préstamo empresarial al IVA (art.11.Dos.12 LIVA)-⁵⁹. Al

es que si así fuese, la hipoteca no podría quedar gravada por el impuesto “cuota gradual”, porque está sujeta a TPO, con independencia de esa exención a la que alude el TSJ.

La confusión como vemos se da también dentro del mismo criterio de sujeción de la hipoteca al impuesto “cuota gradual de AJD”.

⁵⁸ En ese sentido se pronuncia E.SIMÓN ACOSTA, “*El préstamo hipotecario en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*”. Actualidad Jurídica Aranzadi, Año IX, núm.379, Editorial Aranzadi SA, Pamplona, 1999, pág.3-5. Este autor advierte que los pronunciamientos anteriormente comentados del TS, en sus sentencias de 2 de octubre de 1989 y 9 de marzo de 1992, en relación a la unidad de hecho imponible, solo pueden sostenerse si se está a lo dispuesto en el art. 18 del Reglamento del ITPAJD 3494/1981, el cual establecía que “*La constitución de préstamos garantizados con fianza, prenda, hipoteca y anticresis tributarán sólo por el concepto de préstamo*”, precepto éste que parecía aludir a un hecho imponible único. Sin embargo señala E.SIMÓN ACOSTA que el Reglamento había cometido aquí un exceso que llevaría a la ilegalidad de su redacción, pues el art.18 del ITPAJD no era coincidente con el texto de la ley, el art. 15 del TR del ITPAJD 3050/1980, el cual sostenía que “*la constitución de fianzas y de los derechos reales de hipoteca, prenda y anticresis en garantía de un préstamo tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo*”, redacción ésta, que según este autor, ponía de manifiesto el hecho de que la hipoteca sí estaría sujeta a TPO, aunque no tuviese una tributación efectiva.

Acogiéndonos a esta interpretación de E.SIMÓN ACOSTA, es conveniente advertir que tanto el Reglamento del ITPAJD (art.25.1), como el TR del ITPAJD(Art.15.1), hoy en día vigentes, se pronuncian en los mismos términos que el art.15 TR del ITPAJD 3050/1980, con lo cual parece claro que la hipoteca está sujeta a TPO, aunque no tribute efectivamente por tal gravamen.

En la misma línea que SIMÓN ACOSTA se pronuncia R. FALCÓN Y TELLA, “*Problemas de Legalidad Pendientes en el Reglamento de TPAJD*”. Quincena Fiscal Aranzadi núm. 22/1998. Ambos reproducen en favor de sus argumentos la STSJ de Valencia (Sala de lo Contencioso-Administrativo). Sentencia núm.86/1998 de 31 de enero de 1998 (JT 1998\316), conforme a la cual, la hipoteca no puede estar sujeta a IVA por no ser un acto desarrollado en el ejercicio de una actividad empresarial, está sujeta al ITP, aunque no tributa porque lo hace sólo por en concepto de préstamo que, en este caso, está sujeto al IVA.

⁵⁹ Cabe recordar aquí que el TS, en un supuesto que podríamos extrapolar, ha venido pronunciándose, entre otras, en la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 12 de noviembre de 1998

estar sujeta la hipoteca a TPO, no habrá sujeción al impuesto “cuota gradual” de AJD. En apoyo de este argumento, cabe señalar que la escritura que documente un préstamo, por sí solo, no quedará sujeta al impuesto “cuota gradual”, puesto que si examinamos la normativa registral, vemos cómo el préstamo no es un acto inscribible en los Registros citados en el 31.2 del TR del ITPAJD, sino que será el acto jurídico de hipoteca lo que accederá al Registro (ej. art.2 Ley Hipotecaria). Ello supone que para gravar por el impuesto “cuota gradual” de AJD debemos fijarnos solo en el acto jurídico de hipoteca, y el acto jurídico de hipoteca por sí solo no es susceptible de sujeción a IVA, sino que lo estará a TPO y de ahí la no sujeción al impuesto “cuota gradual” de AJD.

Concluido el análisis de los diversos elementos configuradores del hecho imponible del impuesto “cuota gradual”, y advertida la importancia que tiene el acto en sentido técnico jurídico en su configuración, estimamos que una definición de hecho imponible más conciliadora con ese protagonismo del acto pudiera ser la siguiente: *“Estarán sujetos los contratos o actos productores de efectos jurídicos, que tengan un contenido valuable, sean inscribibles en los Registros de la Propiedad Mercantil, en la Oficina española de Patentes y marcas o de Bienes muebles, y que no se encuentren sujetos al Impuesto sobre sucesiones y donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del artículo 1 del TR de ITPAJD, siempre que se formalicen documentalmente en primera copia de escritura y acta notarial.”*

4.3. Capacidad económica.

Parece conveniente, por último, referirse brevemente a la eventual capacidad económica que debería concurrir en el impuesto “cuota gradual” para dar cumplimiento a la exigencia de nuestra Carta Magna y a la LGT en su definición de impuesto en el art.2.2.

Hemos sostenido que el objeto de gravamen sobre el que se configura el hecho imponible es el contrato o acto jurídico. Es obvio que este acto o contrato es por sí mismo indicativo de una cierta capacidad económica, y que, por ello, hemos aquí hablado de impuesto; pero, tal y como sostiene un importante sector doctrinal *¿no se encontraría ya esa posible manifestación de capacidad económica agotada por el*

RJ 1998\8392, a favor de la tributación en AJD como un solo acto, en aquéllos supuestos en que en la escritura notarial documente dos actos, uno antecedente inexcusable del otro (división horizontal y adjudicación de pisos de pisos y locales de manera individualizada a los miembros de una comunidad de propietarios); advirtiendo el TS de que cuando se den de forma autónoma quedarán gravados independientemente, es decir no perderían su sujeción originaria. Con la hipoteca pasaría lo mismo, no pierde su sujeción originaria a TPO, sin perjuicio de que cuando concorra con el préstamo se tribute por este último concepto (préstamo) en IVA.

correspondiente impuesto directo que puede recaer sobre ese mismo acto, el IVA esencialmente? En efecto, en nuestra opinión, no cabe que aquellos actos que han sido gravados por un impuesto indirecto sean gravados nuevamente por impuesto “cuota gradual”, dado que nos encontraríamos ante una doble imposición, al sujetar a más de un gravamen el mismo acto o manifestación de capacidad económica.

En opinión nuestra, no podrían aceptarse planteamientos que sostuviesen que la manifestación de capacidad económica gravada en impuesto “cuota gradual” es la especial protección que la plasmación en un documento público otorga al acto o contrato *¿pues no es acaso ello gravado por el gravamen “cuota fija”?* Ciertamente sí.

Lo anterior nos lleva a considerar que los actos gravados indirectamente por otros tributos ya han agotado cualquier manifestación de capacidad económica. En primer término, han agotado la capacidad económica propia del acto, al ser gravados por un impuesto indirecto; en segundo término, han agotado también la capacidad económica que podría fundamentarse en la especial protección que les ofrece el ordenamiento jurídico al ser formalizados, pues se ha gravado por gravamen “cuota fija.”

Ello nos lleva a la conclusión de que solo cabría mantener el impuesto “cuota gradual” en aquéllos supuestos en que el acto no se haya gravado por ningún otro impuesto indirecto. Un ejemplo en este sentido podría venir dado por la formalización de división de propiedad horizontal; este acto no está sujeto a ningún otro impuesto indirecto, con lo cual la manifestación económica derivada de la división aún no ha sido agotada, por lo que puede ser susceptible de gravamen por impuesto “cuota gradual” al formalizarse.⁶⁰

⁶⁰ S. IGLESIAS CANLE, *El Impuesto Sobre Actos Jurídicos Documentados. Estudio de su hecho imponible*. Op. Cit., pág.183. Defiende este autor la constitucionalidad del impuesto “cuota gradual”, frente a aquéllos que entienden agotada la capacidad económica al haber tributado el acto por el correspondiente impuesto indirecto. Según IGLESIAS CANLE, la manifestación de capacidad económica en el impuesto “cuota gradual” viene dada por los especiales efectos que la fe pública notarial, manifestada en la correspondiente escritura pública o acta notarial, ofrece al acto o negocio concreto, y que supone un beneficio real y existente para el sujeto pasivo. Ahora bien *¿no es esa la manifestación de capacidad económica que se grava con el gravamen “cuota fija”?*

Lo cierto es que pretender defender que es esa la capacidad económica del impuesto nos lleva a la doble imposición, pues ya ha sido gravada por gravamen “cuota fija”. IGLESIAS CANLE, trata de exponer la existencia de dos manifestaciones de capacidad económica distintas para los dos gravámenes anteriormente citados, lo cual evitaría la doble imposición. Así para el gravamen “cuota fija” la capacidad económica se encontraría en los especiales efectos que el ordenamiento otorga a la instrumentación notarial del acto o negocio jurídico, *en abstracto*, sin relación alguna con el concreto acto o negocio; y por el contrario el impuesto “cuota gradual” encontraría su manifestación de capacidad económica en los especiales efectos que la fe pública notarial manifestada en la correspondiente escritura o acto ofrece al *negocio o acto concreto*.

¿Son realmente dos manifestaciones de capacidad económica distintas? Veamos, sintéticamente IGLESIAS CANLE, vendría a defender que el gravamen “cuota fija” tendría como manifestación de

5. EL PROBLEMA DE LA SUJECCIÓN AL IMPUESTO “CUOTA GRADUAL” EN LA EXTINCIÓN DE PROPIEDAD HORIZONTAL DOCUMENTADA NOTARIALMENTE DE EDIFICIOS DESTRUIDOS O DECLARADOS EN RUINA.

La Administración tributaria ha venido gravando tradicionalmente la extinción de la propiedad horizontal de edificios documentados en escritura pública, tanto por el gravamen “cuota fija”, lo que parece razonable conforme a los argumentos expuestos; como por el impuesto “cuota gradual”⁶¹, gravamen éste que presenta una mayor problemática y que la Administración impone, sin entrar a examinar la causa que motiva la extinción de la propiedad horizontal que se está documentando notarialmente; una cuestión ésta que estimamos trascendental, pues no puede darse una respuesta unitaria acerca de la sujeción a este último gravamen, en el caso que nos ocupa, sino que habrá de estar a las causas concretas motivadoras de extinción, como veremos a continuación.

Para examinar la posible sujeción al impuesto “cuota gradual” de la extinción de la propiedad horizontal se hace conveniente, por tanto, partir del estudio del art.23.1 LPH que establece las causas de extinción de la propiedad horizontal: *“El régimen de propiedad horizontal se extingue: 1º Por la destrucción del edificio, salvo pacto en contrario. Se estimará producida aquélla cuando el coste de la reconstrucción exceda del 50 por 100 del valor de la finca al tiempo de ocurrir el siniestro, a menos que el exceso de dicho coste esté cubierto por un seguro; 2º Por conversión en propiedad o copropiedad ordinarias.*

capacidad económica los efectos que el ordenamiento jurídico le da al folio o pliego notarial, mientras que en el impuesto “cuota gradual” serían los efectos que el ordenamiento jurídico da al acto o contrato contenido en el documento notarial.

Desde mi punto de vista, si fuese así bastaría para que se devengase el gravamen “cuota fija” con que el notario expidiese y firmase un folio en blanco, pero *¿qué especial protección da el ordenamiento jurídico a ese folio en blanco?* Ninguna, lo cierto es que la protección la ofrece a la operación formalizada, que puede ser un acto jurídico o un mero hecho natural, no al papel; de ahí que la manifestación de capacidad económica en el gravamen “cuota fija” sea la especial protección que el ordenamiento jurídico ofrece en el fondo a la operación allí contemplada; y si es así, ello no permite que se pretenda gravar por impuesto “cuota gradual” la misma manifestación económica.

⁶¹ El impuesto “cuota gradual” se justifica por la Administración tributaria en el cumplimiento de los requisitos explícitos del 31.2 TR del ITPAJD: escritura notarial, valuable, inscribible, no sujeto a TPO, IOS, ISD, sin examinar la exigencia de acto jurídico. Ver DGT 1471-01, de 18/07/01 *“Respecto a la extinción de la propiedad horizontal, este Centro Directivo considera que se cumplen los requisitos fijados en el artículo 31.2 del Decreto Legislativo 1/1993, de modo que se origina el hecho imponible del gravamen Actos Jurídicos Documentados-documentos notariales cuota variable-, siendo la base imponible el importe considerado como base en el supuesto de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, que según el artículo 70.2 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado mediante Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, debe comprender tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno.”* Y en el mismo sentido DGT V1634-08, de 04/08/2008.

En un examen literal del precepto legal circunstanciado, vemos cómo hay dos grandes grupos de causas extintivas: un primer grupo, en el que la voluntad humana no concurre, y en el que la extinción tiene su origen en una causa física u objetiva, la destrucción total o parcial presumida en los términos descritos en el mencionado precepto. Y un segundo grupo, en el que la voluntad humana es causa del cambio del régimen jurídico a aplicar a efectos de organización de la propiedad.

Somos conscientes de que referirse únicamente a la existencia de dos causas de extinción: destrucción o conversión, sería reproducir en términos muy reduccionistas una polémica doctrinal que ha enfrentado a civilistas insignes, y que versa fundamentalmente sobre el carácter taxativo o no de la enumeración de causas previstas en el art.23 LPH⁶². Discusión ésta que se ha planteado igualmente en el

⁶² Las posturas al respecto vendrían a ser las siguientes: en el sentido contrario al carácter taxativo de la enumeración de causas que contiene el art.23 LPH, encontramos a J. VENTURA FUENTES LOJO, *Ley de Propiedad Horizontal después de la reforma de 6 de abril de 1999*. Editorial José María Bosch, Barcelona, 2000, pág. 125, quien considera que “*siendo la propiedad por apartamentos, al fin y al cabo, una forma de propiedad, hay que entender, en principio, y como norma general, que todos los modos de extinción que a ella hacen referencia, sean voluntarios o involuntarios, absolutos o relativos le son aplicables*”⁶²; así como a R. MATAMOROS MARTÍNEZ, “Comentario al artículo 23” *Estudios sobre propiedad horizontal, coordinadora, SUSANA SAN CRISTOBAL REALES*. Editorial la Ley, Madrid, 2009, pág.788, el cual sostiene que “*las causas que dan lugar a la pérdida del dominio determinan también en el plano conceptual, la extinción del régimen de propiedad horizontal. Lo que ocurre es que, en su mayor parte, la posibilidad de aplicación de alguno de tales supuestos extintivos parece difícilmente concebible más allá del plano puramente especulativo.*”

En una postura intermedia encontramos a aquellos otros autores, como ANA DÍAZ MARTÍNEZ, “Comentario al artículo 23”, en *Comentarios a la Ley de Propiedad Horizontal, coordinador, RODRIGO BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO*. Editorial Aranzadi, Pamplona, 1999, pág.711, que lejos de afirmar el carácter taxativo de la enumeración que realiza el art.23 LPH, se muestran más cautos a la hora de entender extinguido el régimen de propiedad horizontal por cualquier causa de las aplicables a la extinción del derecho de propiedad, pues como acertadamente discerniría A. VENTURA TRAVESET Y GONZÁLEZ, *Derecho de propiedad horizontal: pisos y locales ante la ley 49, de 21 de julio de 1960. Antecedentes históricos, legales, doctrinales y comentarios a la legislación actual, 4º Ed. Revisada y ampliada por A. VENTURA TRAVESET Y HERNÁNDEZ*. Editorial Bosch, Barcelona, 1980, pág.420 “*lo que desaparece, no es la propiedad en cuanto representa el derecho sobre una cosa, sino el sistema de gobernarse o regirse esa propiedad*”; argumento que hacen suyo entre otros, M. PONS GONZÁLEZ y M.A. DEL ARCO TORRES en su obra *Régimen Jurídico de la Propiedad Horizontal (Doctrina científica, Jurisprudencia, legislación y formularios)*. Editorial Comares, Granada, 1992, pág.545; así como R. ARANDA RODRÍGUEZ, “Comentario artículo 23”, *Comentarios a la Ley de Propiedad Horizontal, dirigida por J.M. MIQUEL GONZÁLEZ, 1ª Ed.* Editorial Thomson Reuters, Civitas, Pamplona, 2011, pág.720.

Esta línea intermedia de pensamiento admite, no obstante, la posibilidad de que se integren, entre las ya previstas legalmente, otras causas de extinción, especialmente de carácter necesario, e independientes de la voluntad de los propietarios, como puede ser la expropiación forzosa.

En una postura, situada en las antípodas de FUENTES LOJO, encontramos entre otros a D. LOSCERTALES FUERTES, *Propiedad Horizontal, Comunidades y Urbanizaciones, 2ª Ed.* Editorial Sepin, Madrid, 1999, pág.339, quien llega a mostrarse proclive a una interpretación plenamente taxativa de las causas de extinción, al afirmar en su obra que “*las únicas formas de que la Comunidad de Propietarios, regida por la Ley de Propiedad Horizontal, termine su vida jurídica son: destrucción del edificio y conversión en propiedad o copropiedad ordinaria*”.

plano jurisprudencial, mostrándose ésta más proclive a dar un sentido taxativo a la enumeración del artículo 23 LPH⁶³.

Sin embargo, no es objeto del presente estudio adentrarnos en esta discusión acerca del carácter taxativo de la enumeración del art.23 LPH; sino que, nos limitaremos a estudiar las causas extintivas de propiedad horizontal más frecuentes, con especial consideración a la posible autonomía extintiva de la declaración administrativa de ruina, y a examinar los efectos que desde el punto de vista fiscal tendrán aquéllas, concretamente, en la sujeción al impuesto “cuota gradual”.

5.1. Causas extintivas de la propiedad horizontal y su sujeción al impuesto “cuota gradual”.

5.1.1. Primer grupo de causas: Destrucción total o presunción de destrucción parcial del edificio.

Como hemos mencionado anteriormente, se presentan éstas como causas objetivas, que darán lugar a la extinción de la propiedad horizontal con independencia de la voluntad de los sujetos partícipes. El artículo 23.1 de la Ley de Propiedad Horizontal⁶⁴ contempla expresamente dos causas objetivas: destrucción total y destrucción parcial si los costes de reparación exceden del 50% del valor de la finca.

5.1.1.1. Destrucción total del edificio con anterioridad a la escritura pública de extinción de propiedad horizontal.

Pensemos aquí en el supuesto de un edificio totalmente derruido, que en la actualidad sea un solar, sobre el que se pretenda levantar una nueva construcción en el futuro; e incluso un supuesto más extremo, como puede ser la destrucción de un edificio, sobre cuyo mismo solar se edificó un nuevo edificio. Registralmente, a efectos de declaración de obra nueva y ulterior división horizontal del nuevo edificio, se exigirá una escritura notarial en la que se dé por extinguido el régimen de la propiedad

⁶³ En esa línea se pronuncia la STS (Sala de lo Civil) de 20 de noviembre de 1971, la cual sostiene que “ante la existencia de una relación jurídica tan compleja como es la que integra la propiedad de una casa por pisos, regulada especialmente por la Ley de 21 de julio de 1960 – anterior LPH-, no puede modificarse ni extinguirse sino de alguna de las formas que al efecto prescribe el artículo 21 de dicha Ley”.

En el mismo sentido encontramos la STS (Sala de lo Civil) de 21 de enero de 1992 (RJ 1992\195), que declara que “esta forma de comunidad solo se extingue por alguna de las causas previstas en el artículo 21 de la Ley de 21 de julio de 1960- actual art.23 LPH vigente-, o sea, por la destrucción del edificio, salvo pacto en contrario, o por la conversión en propiedad o copropiedad ordinarias”; así como la más reciente STS (Sala de lo Civil, Sección 1ª) de 22 de julio de 2008 (RJ 2008\6284), según la cual, “la propiedad horizontal se constituye y cabe su extinción cuando se dan las circunstancias que la Ley contempla, es decir, la destrucción del edificio o la conversión en propiedad o copropiedad ordinaria”.

⁶⁴ En lo sucesivo LPH.

horizontal. Sin embargo *¿no ha tenido lugar esta extinción ya con la destrucción total del edificio?* Creemos que sí, restando solo la constancia formal en documento público, pues la extinción deriva de un momento anterior, como es el de destrucción total del inmueble, salvo que exista pacto en contrario, según establece el art.23.1 LPH.⁶⁵

La primera pregunta que debemos hacernos a efectos de determinar la sujeción al impuesto “cuota gradual” es la siguiente: *¿contiene un verdadero acto jurídico una escritura pública que documente formalmente la extinción de la propiedad de horizontal de un edificio que se encuentra demolido?*

Como hemos señalado anteriormente, estamos en presencia de un acto jurídico cuando podemos hablar de un acto de la voluntad humana, consciente y libre, que produce determinados efectos jurídicos, que modifica la realidad jurídica preexistente transformándola. Habrá acto jurídico contenido en la escritura de

⁶⁵ Los Tribunales han venido negando el automatismo pleno de la destrucción como causa de extinción, en el sentido de que, como advierte el artículo 23.1 LPH, en el supuesto de destrucción total y parcial, que a continuación examinaremos, será necesario en primer término que no haya pacto en contrario a tal extinción, el cual se ha de dar por unanimidad, ni seguro en el supuesto de destrucción parcial que cubra el exceso previsto legalmente. Una vez que se compruebe la inexistencia de pacto en contrario o seguro en el supuesto de destrucción parcial, la extinción de la propiedad horizontal se habrá producido como consecuencia de la destrucción física del inmueble. En esa línea se ha pronunciado para el supuesto de destrucción total, la STS (Sala de lo Civil). Sentencia núm.360/1999, de 24 de abril de 1999 (RJ 1999 \2694) *“La única salvedad para que la destrucción del edificio no lleve aparejada la extinción del régimen de propiedad horizontal es la existencia de pacto en contrario”*; así como la AP de Murcia (Sección 5ª). Sentencia núm. 3/2010 de 12 de enero de 2010 (JUR 2010/107171), que se refiere tanto a la destrucción total como parcial, cuando se pronuncia en los siguientes términos *“la destrucción total del edificio, o la ruina económica equivalente establecida en el propio artículo 23 LPH supondrá la extinción de la propiedad horizontal en todo caso, salvo en los casos que se establecen como excepciones en el propio texto legal: a) la existencia de pacto en contrario; y b) que el exceso del valor del 50 % del coste de reconstrucción esté cubierto por un seguro. Fuera de estos dos concretos y determinados supuestos la consecuencia de la destrucción total del edificio es la de extinguir la propiedad horizontal, como de forma clara y tajante se afirma en la STS de 24 de abril de 1999 (RJ 1999, 2694) , y se confirma en la STS de 22 de julio de 2008 (RJ 2008, 6284) , ya citadas. En la misma línea que la AP de Murcia, se encuentran entre otras la AP de Tarragona (Sección 1ª), sentencia de 10 de febrero de 2005 (JUR 2005/83379, la AP de Madrid (Sección 25ª) en su sentencia núm. 334/2010 de 17 de junio (JUR 2010/304810).*

Ha habido, no obstante, pronunciamientos entre los que se encuentra la AP de Santa Cruz de Tenerife (Sección 1ª). Sentencia núm. 72/1998 de 6 de febrero (AC 1998/3285) y la AP de Asturias (Sección 5ª). Sentencia núm. 404/2010 de 29 de noviembre (AC 2010/2377) , que alargan la pervivencia del régimen de propiedad horizontal más allá de la destrucción, hasta que se liquidan los gastos de demolición, para facilitar así los acuerdos. Postura secundada doctrinalmente, entre otros, por A.DÍAZ MARTÍNEZ *“Comentarios al art.23”*. Op. Cit., pág. 721.

Ahora bien, tanto en aquellos pronunciamientos que declaran extinguida la propiedad horizontal, una vez que se comprueba que no hay pacto en contrario ni seguro en su caso, sin necesidad de esperar al momento de liquidación; como aquéllos otros que alargan la pervivencia hasta la liquidación, coinciden en un extremo de vital importancia para nuestro estudio, la extinción derivará en ambos casos de la destrucción, no de un acto de la voluntad humana. Así la AP de Asturias, en la sentencia mencionada, señala que *“no existiendo el pacto en contrario que ha de tomarse por unanimidad de los interesados, se produce la extinción de la propiedad horizontal con pervivencia exclusivamente a efectos de su liquidación”*, reconociendo que la causa extintiva es extra *voluntate*, es una causa física u objetiva.

extinción de la propiedad horizontal, en términos reduccionistas, cuando sean las partes las que con su voluntad han optado por que se produzcan los efectos jurídicos de la extinción; no podemos hablar por el contrario de acto jurídico, cuando al momento de elevar a escritura pública, la extinción de la propiedad horizontal y sus efectos ya se encontraban desplegados por causas ajenas a la voluntad humana, pues en ese caso la escritura no produce efecto jurídico alguno, es un mero formalismo, una constatación de un cambio en el mundo jurídico que ya se ha producido.

En el supuesto de extinción de la propiedad horizontal por destrucción total del edificio, es obvio que la causa extintiva es ajena a la voluntad, la escritura no contiene declaración de voluntad alguna tendente a producir efectos jurídicos extintivos, que ya se encontraban desplegados desde el momento de la destrucción - salvo que hubiese pacto en contrario-, de modo que no hay acto jurídico alguno contenido en escritura pública.

¿Sin acto jurídico contenido en escritura puede haber gravamen por el impuesto “cuota gradual”? La negativa es rotunda, no cabe tal gravamen, faltaría el objeto sobre el que aquél recae; no habrá sujeción alguna al impuesto “cuota gradual” de la escritura que contenga la extinción de la propiedad horizontal de un edificio demolido aun cuando se diesen el resto de los requisitos exigidos por el art.31 TR del ITPAJD, por incumplimiento del requisito implícito del art.31 que exige un contrato o acto jurídico.⁶⁶

⁶⁶ La Jurisprudencia ha examinado en limitadas ocasiones el gravamen por impuesto “cuota gradual” que recae sobre la extinción de la propiedad horizontal, dado que no suele ser objeto de recurso, al darse por cumplidos los requisitos explícitos del art.31.2 TR del ITPAJD, sin reparar en la falta de cumplimiento del requisito implícito que exige la presencia de un acto en sentido técnico jurídico contenido en el documento notarial.

No obstante, cabe citar aquí un pronunciamiento jurisdiccional del TSJ de Galicia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª). Sentencia núm. 621/2010 de 17 junio de 2010 (JUR 2010\329246), que entendemos perfecto en cuanto al fallo, aunque bien es cierto que no explica el procedimiento lógico que ha llevado al mismo y que aquí trataremos de explicar. El supuesto es el siguiente, se plantea recurso contencioso-administrativo frente a la liquidación del impuesto “cuota gradual”, girada por la Administración en concepto de extinción de propiedad horizontal de un edificio ya demolido, al haber sido documentada en escritura notarial dicha extinción conjuntamente con la declaración de constitución de préstamo hipotecario y no haber presentado el sujeto pasivo la autoliquidación correspondiente a ese impuesto “cuota gradual” por la extinción de propiedad horizontal.

El TSJ de Galicia falla a favor de la no sujeción de la extinción de la propiedad horizontal al impuesto “cuota gradual”, en la medida en que entiende que con base al artículo 23.1 LPH, el pacto era innecesario o superfluo desde el punto y hora en que la extinción de la propiedad horizontal se produjo por la demolición de los inmuebles. Como ya habíamos adelantado, con respecto al fallo nada tenemos que objetar, no obstante hay que aclarar una cuestión *¿por qué llega el TSJ a dicho pronunciamiento?* La respuesta es clara, sitúa aquél la extinción en el momento de destrucción, lo que lleva a la inexistencia de un acto jurídico en la escritura notarial que modifique la realidad jurídica, la cual ya se encontraba transformada, incumpléndose así el requisito implícito del art.31.2 TR del ITPAJD. Es esa la verdadera argumentación que debiera estar detrás del citado pronunciamiento.

5.1.1.2. Destrucción parcial del edificio con anterioridad a la escritura pública de extinción de propiedad horizontal.

Nos encontramos ante un supuesto de extinción encuadrable en el art.23.1 LPH cuando, sin llegar a producirse la destrucción física total del inmueble, la trascendencia económica del coste de reconstrucción es tal, que ésta merece igual consideración que el de ruina total⁶⁷.

¿De qué trascendencia económica estamos hablando? La LPH en su art.23.1 lo aclara, y entiende producida la causa extintiva por destrucción, cuando el coste de la reconstrucción exceda del 50 por 100 del valor de la finca⁶⁸ al tiempo de ocurrir el siniestro, a menos que el exceso de dicho coste esté cubierto por un seguro. De modo que, de no existir seguro⁶⁹ que cubra dicho exceso, ni pacto en contrario por unanimidad, la propiedad horizontal quedará extinguida si se supera el porcentaje anteriormente citado en su reconstrucción, aunque la destrucción sea parcial.

⁶⁷ STS (Sala de lo Civil). Sentencia núm.360/1999, de 24 de abril de 1999 (RJ 1999 \2694), sostiene que *“como evidencia la redacción del artículo 21 – actual art.23-, viene a contemplar dos supuestos de extinción del régimen de propiedad horizontal, totalmente diferenciados e independientes entre sí, refiriéndose el primero al de la destrucción física o material del inmueble, el que tan sólo toma en consideración la total del edificio, si bien, a la misma viene a equiparar aquella en que el coste de la reconstrucción exceda del 50% del valor de la finca, a menos que el exceso esté cubierto por un seguro, con lo cual, parece estar aludiendo a un caso en que no se produce la total destrucción física del edificio, aunque por la trascendencia económica del coste de la reconstrucción merece igual consideración que el de ruina total.”*

⁶⁸ Se ha discutido por la doctrina si la expresión que contempla el art.23.1 LPH *“50% del valor de la finca”*, incluye el suelo o no. La mayoría de la doctrina, cuyo criterio compartimos, excluye a efectos de cálculo el valor del suelo, pues éste no se ve afectado por la destrucción; en ese sentido se pronuncian, entre otros, R. ARANDA RODRÍGUEZ, *“Comentario artículo 23”*. Op.Cit., pág. 723 y D. LOSCERTALES FUERTES, *Propiedad Horizontal, Comunidades y Urbanizaciones*. Op.Cit., pág.340. A favor de la inclusión del valor del suelo en el cálculo del referenciado porcentaje se pronuncia R. MATAMOROS MARTÍNEZ, *“Comentario al artículo 23”*. Op.Cit., pág.782.

A efectos de cálculo del valor de la reconstrucción, la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª) de 27 de marzo de 2000 (RJ 2000 \3832) establece lo siguiente: *“Es doctrina reiterada de este Tribunal, en sentencias, entre otras, de 24 de febrero de 1989 (RJ 1989, 1707) , 5 de junio de 1991 (RJ 1991, 4867) , 1 y 2 de febrero de 1993 (RJ 1993, 566 y 1199) y 2 de junio de 1992 (RJ 1992, 4808) , que en el importe de las reparaciones no es posible prescindir de ninguno de los factores que lo componen, entre los que hay que incluir no sólo el gasto de materiales y mano de obra sino también los conceptos de beneficio industrial, IVA y tasas municipales”*.

⁶⁹ Sin ánimo de ahondar en el concepto de seguro, nos remitimos a las siguientes obras: R. ARANDA RODRÍGUEZ, *“Comentario artículo 23”*. Op.Cit., pág. 732-733 y D. LOSCERTALES FUERTES, *Propiedad Horizontal, Comunidades y Urbanizaciones*. Op.Cit., pág.340-341 y A. DÍAZ MARTÍNEZ *“Comentarios al art.23”*. Op.Cit., pág. 714, la cual novedosamente, entiende que hay que asimilar a seguro, aquellas situaciones en que la destrucción parcial del edificio sea imputable a un tercero de quien pueda judicialmente reclamarse la consiguiente indemnización que cubra el importe de la reconstrucción. Por su parte, para el estudio del concepto pacto en contrario, nos remitimos a la obra de M. PONS GONZÁLEZ y M.A. DEL ARCO TORRES en su obra *Régimen Jurídico de la Propiedad Horizontal*. Op.Cit., pág.546-547.

A efectos de sujeción al impuesto “cuota gradual”, las conclusiones en este caso son las mismas que para el supuesto de destrucción total; si se dan las circunstancias anteriormente citadas, la extinción derivará de una causa objetiva de destrucción, aunque sea parcial; por tanto, no habrá en la escritura que contenga la extinción de propiedad horizontal por la citada causa, declaración de voluntad humana alguna que modifique la realidad jurídica, no existirá acto jurídico alguno, y por ello podemos afirmar que no habrá sujeción al impuesto “cuota gradual”, sin necesidad de examinar el resto de requisitos del 31.2 TR del ITPAJD.

5.1.1.3. Declaración de ruina, y su analogía con las causas extintivas de destrucción total o parcial del inmueble.

Trataremos en el presente epígrafe de estudiar la sujeción al impuesto “cuota gradual” de una escritura notarial que contiene la extinción de propiedad horizontal de un edificio que previamente había sido declarado en ruina por la Administración competente.

A tales efectos, se hace necesario, en primer término, analizar el concepto de declaración de ruina administrativa y sus clases, para lo cual habrá de estarse a lo dispuesto en las diferentes leyes urbanísticas de las respectivas Comunidades Autónomas, competentes en la materia. Sin ánimo de exhaustividad, diremos que existen tres supuestos⁷⁰ que motivan la declaración de ruina, los cuales ya se preveían en el Texto Refundido aprobado por Real Decreto 1/1992, de 26 de junio, en su redacción originaria, y que son heredados con peculiaridades por las diversas CCAA:

- Que el edificio presente un agotamiento generalizado de sus elementos estructurales o fundamentales (ruina técnica).
- Que el coste de las obras necesarias para mantener o reponer el inmueble en condiciones adecuadas sean superiores al 50% del valor actual del edificio o plantas afectadas, excluido el valor del terreno (ruina económica).
- Que se requieran obras que no pueden ser autorizadas por encontrarse el edificio en situación de fuera de ordenación (ruina urbanística).

La doctrina civilista, recuperando la vieja discusión acerca del carácter taxativo o no de las causas del art.23 LPH, se pregunta si la declaración de ruina administrativa es causa bastante para dar por extinguida la propiedad horizontal del inmueble, aunque el referenciado precepto no la contemple expresamente como tal. La mayor

⁷⁰ La denominación de ruina técnica, económica y urbanística, aquí empleada, es utilizada por la generalidad de los administrativistas. Vid. STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 31 de diciembre de 1985 (RJ 1986\1550).

parte de la doctrina, en línea con la jurisprudencia, cautelosa a la hora de ampliar las causas de extinción de propiedad horizontal, entiende que la sola declaración de ruina por la Administración competente no extingue el régimen organizativo de propiedad horizontal; sin perjuicio, de que, si la declaración de ruina va seguida de la demolición, o si se da el supuesto de que el coste de reconstrucción exceda del 50% del valor de la finca que marca el art.23.1 LPH, pueda quedar extinguido, pero no por la mera declaración de ruina, sino por quedar encuadrado en esos supuestos de destrucción total o parcial que establece expresamente el precepto de la LPH⁷¹.

a) Declaración de ruina económica.

En conexión con lo anterior, es obvio que la declaración de ruina económica extinguirá la propiedad horizontal, sin necesidad de esperar a la demolición, ni de examinar pericialmente si cumple o no con el requisito de que el coste de reconstrucción exceda del 50% del valor del edificio- 23.1 LPH-, pues es indiscutible que lo cumplirá, al coincidir el presupuesto que exige esa última causa extintiva por destrucción parcial, con el exigido por las Administraciones competentes para declarar el edificio en ruina económica.⁷²

⁷¹ A. DÍAZ MARTÍNEZ, “Comentarios al art.23”. Op.Cit., pág. 716 “Ninguna duda suscitará en torno a la producción del efecto extintivo del régimen de propiedad horizontal cuando la autoridad administrativa competente declare el estado ruinoso del edificio(...) siempre que como consecuencia de tal declaración de ruina se ordene la demolición total del edificio ya que ello encajará a la perfección en el supuesto de extinción del régimen de propiedad horizontal por destrucción de aquél”. En la misma línea se pronuncia R. ARANDA RODRÍGUEZ, “Comentario artículo 23”. Op.Cit., pág. 729, al afirmar que “podemos deducir que la ruina administrativa - declarada por la Administración- podrá ser considerada como un supuesto de destrucción, y por tanto, de extinción del régimen de propiedad horizontal, siempre que implique demolición y no quepa reconstrucción o bien el valor de la reconstrucción sea superior al 50% del valor del edificio”.

Como vemos no se da autonomía como causa extintiva de la declaración de ruina, sino que únicamente tendrá dichos efectos cuando vaya seguida de la destrucción total o parcial que fija el 23.1 LPH. La Jurisprudencia mantiene ese mismo criterio, así la AP de Asturias (Sección 7ª). Sentencia núm. 500/2003 de 31 de julio (JUR 2004/15489), en un supuesto de edificio declarado en ruina técnica, con base en un criterio taxativo de las causas del 23.1 LPH, declara que “el régimen de propiedad horizontal se extingue cuando el edificio se destruyó totalmente o cuando exige reparaciones que excedan del 50% de su valor. Nada, como se ve, sobre la ruina técnica. Y es que lo que la actora pretende, con el artificio de que nos hallamos ante una laguna legal, es incluir en el supuesto de hecho de la norma realidades que la misma no contempla. Ello, claro está, sin perjuicio de que declarada la ruina del edificio por la autoridad administrativa y acordada como consecuencia de tal declaración la demolición de la construcción, se sostenga la concurrencia del primer supuesto de los contemplados en el artículo 23 de la LPH (destrucción total o parcial”.

⁷² A. DÍAZ MARTÍNEZ, “Comentarios al art.23”. Op.Cit., Ibídem, pág. 715-716, en el sentido expuesto, sostiene que “ha de tenerse en cuenta que tanto el artículo 183.2º de la Ley del Suelo de 1976 (Real Decreto 1346/1976, de 9 de abril), como el artículo 247.2º del Texto Refundido de 1992 y los preceptos que regulan los presupuestos de la declaración administrativa de ruina en las diferentes legislaciones autonómicas han incluido invariablemente como uno de ellos que el coste de las obras necesarias para la reconstrucción sea superior al 50% del valor del edificio, excluido el valor del terreno, lo que viene a coincidir con el que es tomado como causa de extinción de la propiedad horizontal en el artículo 23 de la Ley de 21 de julio de 1960.”

Así pues, en una escritura notarial que documente la extinción de un edificio de propiedad horizontal previamente declarado en ruina económica, se da por cumplido el requisito de que el coste de reconstrucción exceda del 50% del valor del edificio, y por tanto la causa de extinción es jurídica u objetiva, sin necesidad de que haya voluntad humana que decida extinguir el régimen organizativo, que ya se encontraba extinguido por el 23.1 LPH; en consecuencia, si no hay acto jurídico alguno contenido en la escritura notarial, no procederá gravamen alguno por impuesto “cuota gradual”, sin necesidad de examinar el resto de requisitos previstos en el 31.2 TR del ITPAJD.

Bien es cierto que desde que DÍAZ MARTÍNEZ pronuncia esas palabras, las legislaciones urbanísticas han experimentado cambios en la regulación de la declaración de ruina económica. *¿Puede mantenerse la conclusión a la que llega DÍAZ MARTÍNEZ con los textos legislativos vigentes de las diversas CCAA?* Para responder a esa pregunta, atenderemos a la existencia de tres grupos de CCAA:

1) Aquéllas que siguen refiriéndose a la declaración de ruina económica, como aquélla que tiene lugar cuando el coste de las obras supere el 50% del valor actual del edificio, o plantas afectadas, excluido el valor del suelo; tal es el caso de Navarra (Ley foral 35/2002, de 20 de diciembre), Cantabria (Ley 2/2001, de 25 de junio), La Rioja (Ley 5/2006, de 2 de mayo), Murcia (D. Leg. 1/2005, de 10 de junio). No cabe duda aquí que decretada la declaración de ruina económica se da también el presupuesto de destrucción parcial del 23.1 LPH, que extingue la propiedad horizontal, pues las circunstancias que han de darse en ambos casos son idénticas.

2) Aquéllas otras que entienden declarada la ruina económica cuando las obras necesarias para la reconstrucción excedan del 50% del coste de reposición del bien, excluido el valor del suelo; tal es el caso de Castilla y León (Ley 5/1999, de 8 de abril) y del País Vasco (Ley 2/2006, de 30 de junio). Podemos pensar en principio que no existe coincidencia plena de presupuestos, entre el art.23.1 LPH que exige que el coste de reconstrucción exceda del 50% del valor total del edificio al tiempo del siniestro y el exceso del 50% del coste de reposición que se exige para la declaración de ruina administrativa, y que por tanto el hecho de que haya declaración de ruina económica no lleva indudablemente a entender realizada la causa de destrucción parcial prevista en el 23.1 LPH. Sin embargo, si acudimos a la normativa reglamentaria de Castilla y León (Decreto 22/2004, de 29 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de Urbanismo de Castilla y León), por ofrecer un ejemplo, vemos como según el art.19.2 por coste de reposición ha de entenderse “*el valor actual de construcción de un inmueble de nueva planta equivalente al original*”. Cierto es que ello hace depender la declaración de ruina económica de que las obras necesarias excedan del 50% del valor de construcción de una *nueva* edificación equivalente a la original, lo que tampoco es plenamente coincidente con la exigencia del 23.1 LPH de que las obras de reconstrucción excedan del 50% del *valor actual del edificio al tiempo del siniestro*, que podemos pensar se refiere al edificio en condiciones de vetustez. No obstante, es obvio que si se declara la ruina económica por exceder las obras de reparación del 50% del valor de un edificio de nueva construcción, se habrá excedido también el límite del 50% sobre el valor de un edificio al tiempo del siniestro, que será vetusto ya; pues con total seguridad el valor de un edificio al tiempo del siniestro, va a ser menor que el valor de un edificio de nueva construcción, por más que sea idéntico al original. Y por ende, el límite que se ha de sobrepasar para ser declarado un edificio en situación de ruina económica es mayor que el que ha de sobrepasar para entenderse que ha habido destrucción parcial del 23.1 LPH; lo que nos lleva a deducir que si se ha cumplido el presupuesto para ser declarado en ruina económica, también se ha cumplido con creces el presupuesto exigido para darse la causa de destrucción parcial extintiva de propiedad horizontal.

3) Por último, un tercer grupo, en el que se encontrarían las restantes CCAA, en el que la declaración de ruina económica tendrá lugar cuando las obras necesarias de reparación excedan de la mitad del valor de una construcción de nueva planta, con similares características e igual superficie útil que la preexistente; es el caso de Asturias (Decreto Legislativo 1/2004, de 22 de abril.- arts.234.1 a) y 143.3). Es obvio que la declaración de ruina económica, es plenamente subsumible en el 23.1 LPH de destrucción parcial, por las razones expuestas en relación al segundo grupo de CCAA.

b) Declaración de ruina técnica y urbanística.

Por el contrario, un edificio declarado en ruina técnica o en ruina urbanística, a menos que sea demolido o entre en el supuesto de destrucción parcial previsto en el art.23.1 LPH, necesitará un acto de voluntad humana que modifique el régimen organizativo y que dé paso a un sistema de copropiedad ordinaria o en su caso de propiedad ordinaria. Y en cuanto a la eventual sujeción al impuesto “cuota gradual”, supone que la extinción de propiedad horizontal documentada en escritura notarial de un edificio declarado en ruina técnica o urbanística, pero que aún continúe sin demoler, y sin que suponga su reconstrucción un coste superior al 50% del valor del edificio, cumplirá con el requisito implícito en el art.31.2 TR del ITPAJD que exige que la escritura notarial contenga un acto jurídico, pues será necesaria en este caso la voluntad humana para extinguir un régimen organizativo que ninguna otra causa objetiva extinguió.

Llegados a este punto, debieran examinarse los restantes requisitos del 31.2 TR del ITPAJD, para determinar con carácter definitivo la sujeción al impuesto “cuota gradual” de la extinción de propiedad horizontal, en el supuesto que aquí nos ocupa.

Advirtiéndose ya, que la única posibilidad de que se declare la no sujeción a ese impuesto “cuota gradual” de este supuesto sería negar la existencia de un verdadero acto valuable⁷³. Recapitulando lo expuesto en el estudio en profundidad de este requisito, diremos que no basta con que la realidad sobre la que recae el acto jurídico de extinción sea valuable, en este caso el edificio, sino que ha de serlo el contenido del acto extintivo en sí. *¿Realmente un acto extintivo de propiedad horizontal puede tener un contenido valuable?* A nuestro entender, la respuesta debe ser negativa y parece que ésta es también la postura que han adoptado nuestros Tribunales, en las contadas ocasiones en que se han pronunciado sobre la sujeción al impuesto “cuota gradual” de la extinción de la propiedad horizontal documentada en escritura pública⁷⁴.

⁷³ La inexistencia de un acto valuable puede predicarse en cualquier supuesto extintivo de propiedad horizontal, sea por destrucción total o parcial, por declaración de ruina económica, por ruina técnica o urbanística, y por conversión en propiedad o copropiedad, como más adelante examinaremos. De modo que puede emplearse como argumento de refuerzo junto con la inexistencia de acto jurídico en los tres primeros supuestos ya examinados: destrucción total, parcial y ruina económica.

⁷⁴ La Sentencia del TSJ de Murcia (Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección 2ª). Sentencia núm. 261/2013, de 27 de marzo de 2013 (JUR 2013\181941), examina la posible sujeción al impuesto “cuota gradual” de la extinción de la propiedad horizontal documentada en escritura notarial conjuntamente con la declaración de obra nueva y constitución de nueva propiedad horizontal, resolviendo en el siguiente sentido el TSJ “ *la extinción de la propiedad horizontal inscrita en el Registro de la Propiedad es un acto necesario e ineludible para la declaración de obra nueva y constitución de la nueva propiedad horizontal, operación que formalmente tuvo que ser documentada en la misma escritura para que estas dos últimas operaciones pudieran inscribirse. Como quiera que los copropietarios siempre han sido los mismos y que no ha habido traslación alguna de dominio entre ellas con dicha extinción, es evidente que*

5.1.2. Segundo grupo de causas extintivas: Conversión en propiedad ordinaria o en copropiedad ordinaria.

El artículo 23.2 LPH contempla un segundo grupo de causas de extinción, en las que se exige la voluntad humana para poner fin al régimen de organización de propiedad horizontal al que se encuentra sometido el edificio. Concretamente, las causas subjetivas previstas expresamente por el texto legal son dos: conversión en propiedad ordinaria y conversión en copropiedad ordinaria.

La extinción por conversión en propiedad ordinaria podrá tener lugar en el supuesto de que una persona concentre en sus manos la propiedad de la totalidad de elementos privativos de un edificio, y, por ende, también de los comunes, que se encontraban sometidos al régimen de propiedad horizontal; un ejemplo característico será la venta a un promotor de las diversas viviendas que componían un edificio en propiedad horizontal. No obstante, hemos utilizado convenientemente el término podrá, ya que es muy importante tener en cuenta que el hecho de que una persona concentre la totalidad de las unidades independientes de un inmueble no supone la extinción, por sí sola, y de forma automática, de la propiedad horizontal; será necesario que cuando se dé el supuesto de hecho enunciado, haya una declaración

tal operación no tiene contenido valuable y por tanto no se da el hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.” La conclusión de no sujeción al impuesto “cuota gradual” es compartida, no obstante, discrepamos de la argumentación jurídica vertida; en el supuesto de autos se está examinando la sujeción al circunstanciado gravamen de la extinción de propiedad horizontal de un edificio demolido, de modo que bien pudiera haber la sentencia del TSJ seguir la línea del TSJ de Galicia, y poner de manifiesto que producida ya la extinción por la causa de destrucción total del 23.1 LPH, ante la ausencia de verdadero acto jurídico contenido en la escritura notarial, no habrá gravamen por no darse el requisito implícito estudiado. Argumentación esta concisa y sencilla de la que los Tribunales parecen huir por entender insuficiente que la falta de un acto jurídico pueda declarar la no sujeción al impuesto “cuota gradual”; un extremo que no podemos compartir pues la suficiencia de dicho elemento ha sido acreditada por el propio TS en su sentencia, ya examinada, de fecha 3 de noviembre de 1997.

Ahora bien, nuestra discrepancia no solo estriba en el extremo expuesto líneas antes, sino también en el hecho de que el TSJ de Murcia para emitir el fallo de no sujeción al impuesto “cuota gradual” de la extinción de propiedad horizontal parte su argumentación de la STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 12 de noviembre de 1998 (RJ 1998\8392), anteriormente citada, en la que se examina la sujeción al impuesto “cuota gradual” de la división horizontal documentada en la misma escritura que la división de la cosa común y en la que el TS ha declarado que cuando la división horizontal es escriturada autónomamente estará sujeta al IAJD, *“pero cuando la división horizontal, va seguida sin solución de continuidad, de la adjudicación de los diferentes pisos a los miembros de la comunidad de propietarios, produciéndose en un mismo acto jurídico, no resulta posible gravar por ambos conceptos, puesto que la división horizontal constituye un antecedente inexcusable de la división de la cosa común.”* ¿Quiere decir el TSJ de Murcia que la extinción de la propiedad horizontal de un edificio demolido mientras vaya seguido sin solución de continuidad de la declaración de obra nueva y división horizontal no quedará gravada; pudiendo estarlo cuando se documente autónomamente? Si es esa la intención del TSJ de Murcia hay que zanjar rotundamente la cuestión, pues no hay acto jurídico alguno, como se ha examinado, documentado en la escritura pública de extinción de propiedad horizontal de un edificio demolido y por tanto no puede haber gravamen, ya se documente autónomamente o en compañía de otros actos.

de voluntad de conversión por el propietario único, dando por extinguida el régimen anterior de propiedad horizontal⁷⁵.

Cabe también la posibilidad de que el régimen de propiedad horizontal pase a ser sustituido por un régimen de copropiedad ordinaria⁷⁶, se exigirá aquí adoptar un acuerdo por unanimidad.⁷⁷

Tanto en el supuesto de conversión en propiedad ordinaria, como en copropiedad ordinaria, vemos como los efectos jurídicos extintivos se producen a través de la declaración de voluntad humana. Ello nos lleva a la conclusión de que, en efecto, la escritura notarial que documente la extinción de un edificio de propiedad horizontal, que tenga por única causa la conversión en propiedad o copropiedad ordinaria, contendrá un verdadero acto jurídico. No puede, en este caso, prosperar la inexistencia del requisito implícito del art.31.2 TR del ITPAJD, y la única vía para excluir la sujeción al impuesto “cuota gradual” en estos supuestos, sería el hecho de que el contenido propio del acto extintivo no fuese valuable, tal y como se ha puesto de manifiesto en el epígrafe anterior.

⁷⁵ En el sentido de exigencia de actuación positiva por parte del propietario único, de declaración de voluntad tendente a la conversión, si desea que el inmueble deje de regirse por el sistema de propiedad horizontal, se pronuncia la mayor parte de la doctrina. Así pues, podemos citar aquí a F. MONET Y ANTÓN, “Problemas de técnica notarial ante la nueva Ley de Propiedad Horizontal”, *Centenario de la Ley del Notariado. Sección 2ª, Estudios de Derecho notarial, Vol.I*, Barcelona, 1962, pág.349, autor éste que entiende que para que haya extinción de la propiedad horizontal en el supuesto de concentración, se hace necesario lo que la ley llama acertadamente conversión, es decir una declaración de voluntad dispositiva del propietario que configura su dominio sobre los pisos y locales. En tanto en cuanto ello no suceda, se producirá una paralización o suspensión de normas legales que prevén la pluralidad de personas propietarias, pero no la extinción del sistema. Así como a M. PEÑA BERNALDO DE QURÓS, *Derechos reales, derecho hipotecario, 2ªEd.* Ampliada y revisada. Sección de Publicaciones, Facultad de Derecho, Universidad Complutense. Madrid, 1986, pág.253, según el cual, “no basta, para que se produzca la extinción, que todos los pisos y locales pasen a una sola mano, pues ya vimos cómo el único propietario, por determinación unilateral, podría constituir el régimen de propiedad horizontal.”

⁷⁶ F. MONET Y ANTÓN, “Problemas de técnica notarial ante la nueva Ley de Propiedad Horizontal” Op.Cit. Ídem. entiende que la conversión en copropiedad ordinaria, caso de ser varios los dueños, entraña un negocio jurídico de disposición de tipo configurativo del dominio y de signo contrario al afirmado para la creación.

⁷⁷ Respecto a este requisito de exigencia de unanimidad, por suponer la más esencial modificación del título constitutivo, se han planteado divergencias doctrinales. De un lado se encuentran aquéllos que como R. MATAMOROS MARTÍNEZ, “Comentario al artículo 23”. Op.Cit., pág.786, entienden que el acuerdo unánime será el adoptado por la Junta de propietarios (art.17.1ªLPH); y de otro aquéllos, con los que nos mostramos más afines, como M. PEÑA BERNALDO DE QURÓS, *Derechos reales, derecho hipotecario, 2ªEd.* Op.Cit.Ídem., que sostienen que el acuerdo unánime no ha de ser el de la Junta de propietarios, sino que será necesaria una unanimidad rigurosa, en la medida en que supone disponer de una propiedad privativa y excede de los asuntos comunitarios.

6. CONCLUSIONES

La concepción tradicional que se ha venido manejando del IAJD, como un impuesto único, eminentemente documental y con dualidad de cuota, fija y gradual, debe ser reinterpretada, matizándose adecuadamente sus consecuencias en el orden tributario. Son dos las figuras que encierra realmente el IAJD, de un lado el gravamen “cuota fija”, y de otra, el impuesto “cuota gradual”, cada una de las cuales cuenta con hecho imponible, objeto de gravamen y demás elementos tributarios, particularizados y diferenciados entre sí.

El gravamen “cuota fija”, regulado por el art. 31.1 del TR del ITPAJD, es propiamente una *tasa*, su objeto es el documento aisladamente considerado; bastará la mera expedición de uno de los documentos notariales previstos en el artículo citado, para entender producido su devengo. La capacidad económica que resulta susceptible de imposición, aún sin ser pacífica, reside en la especial protección que para el sujeto pasivo supone la formalización de los hechos jurídicos en un documento público.

Por su parte, el impuesto “cuota gradual”, previsto en el art.31.2 del TR del ITPAJD, tiene por objeto de gravamen al acto o negocio jurídico que se documenta notarialmente, al *negotium* y no al *instrumentum*. Ésta es la premisa inicial de la que debe partir todo estudio que del mismo se realice, haciéndose especial hincapié en el carácter técnico jurídico del acto, por la importancia que ello tendrá en la realización del hecho imponible, y, en definitiva, en la sujeción a dicho tributo.

A pesar de que tradicionalmente se haya venido exigiendo, para entender realizado el hecho imponible de este impuesto "cuota gradual", la concurrencia acumulativa de los elementos configuradores expresamente previstos en el art.31.2 TR del ITPAJD: acto de contenido valuable, no sujeto a ISD, TPO o IOS, potencialmente inscribible en uno de los Registros enumerados taxativamente en la norma y documentado en primera copia de escritura y acta notarial. Sin embargo, debe advertirse la ausencia notoria, entre ellos, de un elemento configurador implícito en el artículo anteriormente citado y en la propia denominación del impuesto, sin el cual no puede entenderse realizado plenamente el hecho imponible de dicho tributo, por más que concurren todos y cada uno de los elementos exigidos tradicionalmente.

Este elemento configurador, olvidado en multitud de ocasiones, se concreta en la necesidad de que el acto contenido en el documento notarial sea un acto en sentido técnico jurídico, es decir, un acto humano, voluntario y consciente, que a raíz de su plasmación en un documento notarial vaya a producir efectos jurídicos, operando sobre la realidad jurídica y transformándola.

La exigencia de ese requisito implícito puede determinar la no sujeción a este impuesto de multitud de supuestos, y en lo que aquí interesa, de la extinción de la propiedad horizontal de edificios demolidos y, con matices, de los declarados en ruina. Respecto a este caso examinado, cabe concluir que cuando la extinción de la propiedad horizontal formalizada en escritura pública obedece a una de las causas objetivas o físicas previstas en el art.23 LPH – destrucción total, parcial, o cualquier otra encuadrable en ellas, declaración de ruina económica-, no existe en el documento notarial un acto en sentido técnico jurídico, al no haber un acto voluntario, humano y consciente que produzca efectos jurídicos extintivos, pues éstos ya se encontraban producidos. No procede, en consecuencia, sujeción alguna al impuesto “cuota gradual”.

Con el estudio aquí realizado hemos buscado devolver al acto en sentido técnico jurídico, al acto productor de efectos jurídicos que ha de estar presente en el documento notarial, su merecido protagonismo, y situarlo cuanto menos al mismo nivel de importancia que el resto de elementos configuradores del hecho imponible del impuesto “cuota gradual” tienen en materia de sujeción a dicho tributo. Todo ello, sin perjuicio de la merecida crítica que cabe hacer a su capacidad económica susceptible de imposición, la cual únicamente podría sostenerse en el supuesto de que el objeto de gravamen fuese un acto que no se hallase gravado por un impuesto indirecto, pues de lo contrario caeríamos en el juego de la doble imposición.

7. BIBLIOGRAFÍA

- ALBALADEJO GARCÍA, M. *Derecho Civil I. Introducción y parte general*. Librería Bosch, Barcelona, 1970.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. Dir. *Compendio de Derecho Tributario español, 2ª Ed.* Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Ministerio de Hacienda, Madrid, 1979.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. Prólogo a A. MARTINEZ LAFUENTE, *Manual del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977.
- ARANDA RODRÍGUEZ, R. “Comentario artículo 23”, *Comentarios a la Ley de Propiedad Horizontal, dirigida por J.M. MIQUEL GONZÁLEZ, 1ª Ed.* Editorial Thomson Reuters, Civitas, Pamplona, 2011.
- CALVO ORTEGA, R. *Curso de Derecho Financiero y Tributario, 16ª Ed.* Editorial Thomson Reuters, Civitas, Pamplona, 2012.
- COLIN, A. y CAPITANT, H. - *Curso elemental de Derecho civil, 2ª ed., puesta al día por José Castán Tobeñas*. Instituto Editorial Reus, Madrid, 1941, pág.158. Traducción de la 2ª edición francesa por la redacción de la Revista General de Legislación y jurisprudencia.
- DÍAZ MARTÍNEZ, A. “Comentario al artículo 23”, *Comentarios a la Ley de Propiedad Horizontal, coordinador, RODRIGO BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO*. Editorial Aranzadi, Pamplona, 1999.
- DÍEZ PICAZO, L. y GULLÓN BALLESTEROS, A. *Sistema de Derecho Civil, Vol. I, 6ª Ed.* Editorial Tecnos, Madrid, 1988.
- FALCÓN Y TELLA, R. *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados, 1ª Ed.* Ediciones Iustel, Madrid, 2005.
- FALCÓN Y TELLA, R. “Problemas de Legalidad Pendientes en el Reglamento de TPAJD”. *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 22/1998.
- FERREIRO LAPATZA, J.J., CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., MARTÍN QUERALT, J. y PÉREZ ROYO, F. *Curso de Derecho Tributario. Parte especial.- Sistema Tributario: los tributos en particular*. Editorial Marcial Pons, Madrid, 1984.
- GARCÍA GIL, F.J. y GARCÍA GIL, J.L. *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, 2ª Ed.* amp. y puesta al día. Editorial Dijusa, Madrid, 2001.
- IBÁÑEZ GARCÍA, I. “El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados a la luz del art.31 de la Constitución y la posibilidad de que los Tribunales Económicos Administrativos planteen cuestiones de inconstitucionalidad”. *Actualidad Tributaria*, núm.36, 1995.
- IGLESIAS CANLE, S. *El Impuesto Sobre Actos Jurídicos Documentados. Estudio de su hecho imponible*. Editorial Marcial Pons, Madrid, 1999.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. *La Doble Imposición Interna*. Editorial Lex Nova, Valladolid, 1999.
- LOSCERTALES FUERTES, D. *Propiedad Horizontal, Comunidades y Urbanizaciones, 2º Ed.* Editorial Sepin, Madrid, 1999.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A. *Manual del Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, 5ª Ed.* Editorial Marcial Pons, Madrid, 1997.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A. *Manual del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentado*. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977.
- MATAMOROS MARTÍNEZ, R. “Comentario al artículo 23” *Estudios sobre propiedad horizontal, coordinadora, SUSANA SAN CRISTOBAL REALES*. Editorial la Ley, Madrid, 2009.
- MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J. *Nueva fiscalidad de los actos jurídicos documentados*. Centro de Estudios Registrales, Madrid, 1994.
- MONET Y ANTÓN, F. “Problemas de técnica notarial ante la nueva Ley de Propiedad Horizontal”, *Centenario de la Ley del Notariado. Sección 2ª, Estudios de Derecho notarial, Vol.I*, Barcelona, 1962.

MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C. *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, 2ªEd.* Editorial Thomson, Civitas, Pamplona, 2008.

PEÑA BERNALDO DE QUIRÓS, M. *Derechos reales, derecho hipotecario, 2ªEd.* Universidad de Madrid. Facultad de Derecho. Sección de Publicaciones, Madrid, 1986.

PONS GONZÁLEZ, M. y DEL ARCO TORRES, M.A. *Régimen Jurídico de la Propiedad Horizontal (Doctrina científica, Jurisprudencia, legislación y formularios).* Editorial Comares, Granada, 1992.

RUIZ VADILLO, E. *Derecho Civil-Introducción al estudio teórico práctico, 17ªEd.* Editorial Ochoa, Logroño, 1990.

SIMÓN ACOSTA, E. *“El préstamo hipotecario en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados”.* Actualidad Jurídica Aranzadi, Año IX, núm.379, Editorial Aranzadi SA, Pamplona, 1999.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M. *“Los préstamos bancarios en escritura notarial y el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados”.* Crónica Tributaria, núm 44, 1983.

VENTURA FUENTES LOJO, J. *Ley de Propiedad Horizontal después de la reforma de 6 de abril de 1999.* Editorial José María Bosch, Barcelona, 2000.

VENTURA TRAVESET Y GONZÁLEZ, A. *Derecho de propiedad horizontal: pisos y locales ante la ley 49, de 21 de julio de 1960. Antecedentes históricos, legales, doctrinales y comentarios a la legislación actual, 4º Ed. Revisada y ampliada por A. VENTURA TRAVESET Y HERNÁNDEZ.* Editorial Bosch, Barcelona, 1980.

VILLARÍN LAGOS, M. *La Tributación de los Documentos Notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.* Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997.

8. RELACIÓN DE JURISPRUDENCIA Y DE RESOLUCIONES EN VÍA ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA.

Tribunal Supremo:

STS (Sala de lo Civil) de 20 de noviembre de 1971(RJ 1971\4972).

STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 31 de diciembre de 1985 (RJ 1986\1550).

STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 27 de abril de 1988 (RJ 1988\3105).

STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 22 de junio de 1988 (RJ 1988\4970).

STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 29 de octubre de 1988 (RJ 1988\8267).

STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª) de 17 de abril de 1989 (RJ 1989\3397).

STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª) de 2 de octubre de 1989 (RJ 1989\7016).

STS (Sala de lo Civil) de 21 de enero de 1992 (RJ 1992\195).

STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 9 de marzo de 1992 (RJ 1992\2043).

STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 8 de abril de 1995(RJ 1995\3650).

STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 2ª) de 3 de noviembre de 1997 (RJ 1997\8252).

STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 2ª) de 4 de diciembre de 1997 (RJ 1997\9295).

STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 12 de noviembre de 1998 (RJ 1998\8392).

STS (Sala de lo Civil). Sentencia núm.360/1999, de 24 de abril de 1999 (RJ 1999 \2694).

STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª) de 27 de marzo de 2000 (RJ 2000 \3832).

STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 3 de marzo de 2001 (RJ 2001\3725).

STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 2ª) de 17 de noviembre de 2001 (RJ 2002\1280).

STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección 2ª) de 15 de junio de 2002 (RJ 2002\5917).

STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 25 de noviembre de 2002 (RJ 2002\10702).

STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 2 de diciembre de 2002 (RJ 2003\764).

STS (Sala de lo Civil, Sección 1ª) de 22 de julio de 2008 (RJ 2008\6284).

Audiencia Nacional:

SAN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª). Sentencia de 29 de julio de 1997 (JT 1997/808).

Tribunales Superiores de Justicia:

STSJ de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª). Sentencia núm. 654/1995 de 15 de junio de 1995 (JT 1995/808).

STSJ de Cataluña (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª). Sentencia núm. 55/1999 de 27 de enero de 1997 (JT 1999/150).

STSJ de Valencia (Sala de lo Contencioso-Administrativo). Sentencia núm.86/1998 de 31 de enero de 1998 (JT 1998\316).

STSJ de Extremadura (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección única).Sentencia núm.838/2002 de 30 de abril de 2002 (JT 2002\1106).

STSJ de Extremadura (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección única).Sentencia núm. 929/2002 de 20 de mayo de 2002 (JT 2002\1108)

STSJ Cataluña (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª). Sentencia núm. 675/2004 de 11 de junio de 2004 (JUR 2004\212657).

STSJ de Extremadura (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección única).Sentencia núm. 42/2008 de 24 de enero de 2008(JUR 2008\106085).

STSJ de Galicia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª). Sentencia núm. 621/2010 de 17 junio de 2010 (JUR 2010\329246).

STSJ de Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª). Sentencia núm. 183/2012 de 24 de febrero de 2012 (JT 2012\278).

STSJ de Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª). Sentencia núm 291/2012 de 23 de marzo 2012 (JUR 2012\144290).

STSJ de Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª). Sentencia núm. 968/2012 de 16 de noviembre de 2012 (JT 2013\76).

STSJ de Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª). Sentencia núm. 261/2013, de 27 de marzo de 2013 (JUR 2013\181941).

Audiencias Provinciales:

SAP de Santa Cruz de Tenerife (Sección 1ª). Sentencia núm. 72/1998 de 6 de febrero de 1998 (AC 1998/3285).

SAP de Asturias (Sección 7ª).Sentencia núm. 500/2003 de 31 de julio de 2003 (JUR 2004/15489).

SAP de Murcia (Sección 5ª). Sentencia núm. 3/2010 de 12 de enero de 2010 (JUR 2010/107171).

SAP de Asturias (Sección 5ª). Sentencia núm. 404/2010 de 29 de noviembre de 2010 (AC 2010/2377).

Tribunal Económico-Administrativo Central:

TEAC, Resolución de 23 de abril de 1992

TEAC, Resolución de 26 de mayo de 1992.

TEAC, Resolución de 11 de junio de 1992 (JT 1992/189).

TEAC, Resolución de 7 de octubre de 1992 (JT 1992, 589).

TEAC, Resolución de 6 de octubre de 1993 (JT 1993, 1483).

TEAC, Resolución de 11 de noviembre de 1993 (JT 1993/1649).

TEAC, Resolución de 4 de noviembre de 1999 (JT 1999/1933).

TEAC, Resolución de 6 de junio de 2002 (JT 2002/1295).

TEAC, Resolución de 14 de abril de 2009, rec. 3441/2008, sección Vocalía 7ª.