

DOCUMENTOS

**UNIDAD O PLURALIDAD DE ACTOS EN EL IMPUESTO
SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS:
UN ANÁLISIS JURÍDICO PRIVADO**

Autores: Iñaki Bilbao Estrada
Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Cardenal Herrera Ceu-Elche

Juan Carlos Santana Molina
Profesor de Derecho Civil
Universidad Cardenal Herrera Ceu-Elche

DOC. N.º 25/05



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
 2. CONTRATOS CONEXOS; CONTRATOS COMPLEJOS; ELEMENTOS DEL CONTRATO; CONEXIÓN ESTRUCTURAL Y ACTOS DE DOCUMENTACIÓN COMPLEJA: DOGMÁTICA JURÍDICO-PRIVADA Y FISCALIDAD
 3. EL HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS: ESPECIAL REFERENCIA AL REQUISITO RELATIVO A LOS ACTOS Y CONTRATOS
 4. EL ACTA DE TERMINACIÓN DE OBRA Y LA DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA EN CONSTRUCCIÓN
 5. LOS NEGOCIOS SOBRE EL RANGO REGISTRAL
 - 5.1. La reserva de rango hipotecario
 - 5.2. La igualdad de rango
 6. LA DISTRIBUCIÓN Y REDISTRIBUCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD HIPOTECARIA
 - 6.1. La distribución y redistribución voluntaria de la responsabilidad hipotecaria
 - 6.2. La distribución y redistribución necesaria de la responsabilidad hipotecaria
 - 6.2.1. Redistribución de la responsabilidad hipotecaria derivada de la ampliación de préstamo hipotecario sobre varias fincas
 - 6.2.2. Redistribución de la responsabilidad hipotecaria derivada de operaciones de liberación de responsabilidad hipotecaria
 7. DESCRIPCIÓN DE RESTO DE FINCA Y SEGREGACIÓN
 8. CONCLUSIONES
- ANEXOS
- BIBLIOGRAFÍA

1. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (en adelante, IAJD) constituye, siguiendo a FALCÓN Y TELLA, un “ejemplo típico de los que tradicionalmente se han venido denominando impuestos de naturaleza jurídica, entendiéndose por tales aquellos cuyo hecho imponible se construye por remisión a otros sectores del ordenamiento, fundamentalmente el Derecho civil y mercantil”¹. De esta forma, la configuración del ordenamiento como sistema nos obliga a analizar la estructura jurídico-privada de diversos negocios jurídicos sometidos a gravamen para aplicar posteriormente la normativa tributaria, sin que podamos prescindir del citado enfoque a fin de evitar errores conceptuales. Éste será el objetivo de nuestro trabajo en el que, sin desconocer la autonomía de ambas ramas del ordenamiento, resaltaremos la incidencia de los aspectos jurídico privados de diversos actos en su fiscalidad. En concreto, analizaremos la problemática de los negocios jurídicos complejos, también denominados actos jurídicos de documentación compleja², es decir, de aquellos supuestos en que nos encontramos con diversos actos compuestos por varios actos parciales, sucesivos o simultáneos, que configuran un único negocio jurídico o presentan una conexión estructural, en cuanto que uno de ellos el presupuesto necesario para el otorgamiento del otro.

Nuestro estudio tiene especial repercusión en el ámbito de la construcción y promoción inmobiliaria en el que podemos localizar una amplia gama de negocios jurídicos complejos. En este estudio, nos ceñiremos a los supuestos de declaración de obra nueva y división de la propiedad horizontal, de ciertos negocios sobre el rango registral, de la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria y, por último, de los supuestos de división de horizontal y adjudicación de fincas sin previa disolución de la comunidad de bienes. En estos casos, el criterio administrativo de aplicación del tributo, a nuestro juicio, no siempre ha sido acertado al adolecer del citado análisis jurídico privado del negocio jurídico sometido a gravamen.

Nos encontramos ante un gravamen ya de por sí sumamente controvertido respecto a ciertas operaciones inmobiliarias por las dudas existentes acerca de su adecuación a los principios de Justicia tributaria. Desde hace décadas, se están sujetando a la cuota gradual de AJD ciertos supuestos relacionados con la actividad inmobiliaria en los que la manifestación de capacidad económica brilla por su ausencia: declaración de obra nueva, segregación y agrupación de fincas, división propiedad horizontal, distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria, etc.³ A pesar de la evidente inexistencia de desplazamiento patrimonial, estas operaciones han estado y siguen estando sujetas a gravamen por la modalidad de AJD, dado que, en la mayoría supuestos, se cumplen los requisitos fijados por el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TRLITPAJD) que determinan el nacimiento de la obligación tributaria. Sin embargo, juzgamos que en los supuestos descritos, con independencia de que se cumplan las exigencias del artículo 31.2 del TRLITPAJD, existe una clara vulneración del principio de capacidad económica y, por tanto, del artículo 31.1 de nuestra Constitución⁴.

¹ *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Iustel, Madrid, 2005, pág. 16.

² Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de diciembre de 1996 (Ref. Aranzadi JT 1996/1757).

³ Calvo Ortega, R.: “La tributación de la declaración de obra nueva”, *Crónica Tributaria* núm. 7, 1973, págs. 103 y ss.; Conde Conde, M.: “La declaración de obra nueva y la división horizontal como actos sujetos al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados”, *Crónica Tributaria* núm. 8, 1974, págs. 223 y ss.; García Carcía, J.M.: “Agrupación de solares, obra nueva e Impuesto de Actos Jurídicos Documentados”, *Crónica Tributaria* núm. 32, 1980, págs. 239 y ss.; Ibañez García, I.: “La cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados desde una interpretación principalista”, *Estudios Financieros* núm. 186, 1998, págs. 98 y ss.; Menéndez, J.: “Segregaciones, agrupaciones de fincas y declaraciones de obra nueva ante el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados”, *Crónica Tributaria* núm. 3, 1972, págs. 199 y ss.; Merino Jara, I.: “La mera distribución de la responsabilidad hipotecaria no es un acto jurídico sujeto al Impuesto, ya que los actos produjeron efectos jurídicos propios fueron la concertación de los préstamos y la segregación de fincas que previamente fueron liquidadas”, *Gaceta fiscal* núm. 216, págs. 157 y ss.

⁴ *Vid.* Bilbao Estrada, I. y Santana Molina, J.C.: “Aspectos fiscales y registrales de la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria”, *Revista Estudios Financieros* núms. 269-270, págs. 3 y ss.

Prescindiendo de estas controversias sobre la vulneración del principio de capacidad económica al ser necesaria una declaración de inconstitucionalidad que por el momento no se ha producido, juzgamos necesario revisar ciertos negocios jurídicos complejos sometidos a gravamen para comprobar efectivamente si se cumplen los requisitos del citado art. 31.2 del TRLITPAJD. Más allá de las polémicas sobre su adecuación a la Justicia tributaria, vamos a intentar poner de manifiesto diversos supuestos en que la presencia de negocios jurídicos complejos determina una tributación diversa a la sostenida por la Administración, al poderse detectarse una única convención. En ocasiones, estos actos parciales, sucesivos o simultáneos, se erigen en requisito ineludible para la constitución o modificación de un determinado derecho o, en su caso, son presupuesto necesario para el otorgamiento del otro. De esta forma, analizaremos la naturaleza jurídico-privada del supuesto de hecho –acto o negocio jurídico– así como sus requisitos formales y sus condiciones de inscripción registral, para posteriormente ocuparnos de su fiscalidad.

2. LOS NEGOCIOS JURÍDICOS COMPLEJOS DESDE LA DOGMÁTICA JURÍDICO-PRIVADA

Son muchas las ocasiones en las que la consecución de la finalidad jurídico-económica perseguida por las partes requiere la conexión de diversos contratos o la combinación de prestaciones correspondientes a diversas figuras contractuales típicas, o la adición al régimen contractual típico de determinadas estipulaciones que completan el denominado régimen jurídico del contrato. El principio de autonomía de la voluntad consagrado en el artículo 1255 del Código Civil (en adelante CC) permiten esta conformación del contenido del contrato por voluntad de los contratantes, siempre con sujeción a los límites que dicho precepto establece: la ley imperativa, la moral y el orden público.

Desde el punto de vista jurídico privado, una de las cuestiones que plantea este fenómeno es distinguir cuando la actividad de las partes da lugar a una pluralidad de contratos; cuando supone la creación de un figura contractual única y atípica, o en qué casos estamos ante meras estipulaciones complementarias del contrato único.

Ni la doctrina iusprivatista ni la jurisprudencia han alcanzado un acuerdo terminológico y conceptual en torno a la problemática de la conexión entre diversos contratos⁵. A pesar de ello, al margen de las diversas clasificaciones realizadas por los autores, cabe encontrar un punto común perfectamente sintetizado por LOPEZ FRIAS: cuando coexisten diversas prestaciones pertenecientes a varios esquemas contractuales, o bien existe un solo contrato, o bien concurren varios contratos, que en unos casos serán independientes y en otros estarán coligados entre sí. Para que exista unidad contractual es necesario que la combinación de las diversas estipulaciones correspondientes a distintos contratos se fusionan y sintetizan dando lugar a un contrato distinto. Como señala JORDANO BAREA, el contrato mixto es síntesis y no suma de diversos elementos⁶.

Determinar cuando estamos ante un solo contrato o cuando hay una pluralidad de ellos no es, sin embargo, tarea fácil. Los criterios sostenidos por la doctrina y la jurisprudencia para deslindar ambos supuestos son diversos. La mayoría de la doctrina atiende a la causa –elemento esencial del contrato ex artículo 1261– como elemento determinante: si hay una pluralidad de causas, estamos ante una pluralidad de contratos. Si la causa es única o mixta, estamos ante un solo contrato. La ju-

⁵ Así, Díez Picazo distingue entre contratos complejos, contratos mixtos y contratos conexos; Santos Briz distingue entre unión externa de contratos, contratos mixtos, contratos híbridos o dobles, fusión de contratos y contratos especiales; por su parte, López Frías distingue entre contratos conexos y contratos complejos o mixtos. Vide Díez Picazo, L.: *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, Madrid 1993, 4.ª edición, T.I, págs 362-363; Santos Briz, J.: *La contratación privada. Sus problemas en el tráfico moderno*, Madrid 1966, págs 87 y sig.; López Frías, A.: *Los contratos conexos*, José María Bosch Editor SA., Barcelona, 1994, pág 284 y sig.

⁶ Jordano Barea: “Contratos mixtos y unión de contratos”, en *Anuario de Derecho Civil*, tomo IV, fasc.1, en-mar. 1951, págs 231 y ss., en comentario a la sentencia de 27 de febrero de 1950. El mismo autor, “Los contratos atípicos”, en *Rev. General de Legislación y Jurisprudencia*, 1953, págs 51 y ss.

risprudencia, por su parte, en algunas ocasiones atiende a la unidad de causa, en otras a la intención de las partes, y en otras a la unidad de objeto. En cualquier caso, desde un punto de vista negativo, sí que podemos resaltar que la unidad o pluralidad de contratos no depende de la unidad o pluralidad documental. De la misma manera que un mismo documento puede recoger dos contratos distintos, estén o no coligados, un solo contrato puede formalizarse en dos documentos distintos. Pensemos por ejemplo en las denominadas relaciones arrendaticias complejas.

Desde el punto de vista fiscal, el principal problema que se plantea es el determinar la incidencia que pudiera tener la calificación jurídico privada del contrato en el tratamiento fiscal en el IAJD. Como es sabido, el impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados es un impuesto de naturaleza jurídica. Ello significa que el hecho imponible se integra por remisión a otros ordenamientos, fundamentalmente el civil, y que la calificación jurídico-privada del acto o contrato es la que ha de tomarse en consideración para determinar si se produce o no la realización del hecho imponible.

La primera cuestión a resolver desde el punto de vista fiscal es si nos encontramos ante contratos conexos o ante un contrato complejo. En el primer caso, cada contrato puede generar una liquidación independiente a tenor de lo dispuesto en el artículo 4 del Reglamento. En este caso, la problemática fiscal se centra más bien en determinar la incidencia que puede tener la ineficacia de un negocio en relación a la devolución de ingresos indebidos⁷.

La cuestión presenta mayores dificultades cuando nos encontramos ante los contratos complejos. En este caso estamos ante un solo contrato, atípico, aun cuando pueda haber alcanzado "tipicidad social", cuyo contenido se integra por prestaciones correspondientes a diferentes contratos. Ejemplo paradigmático del contrato complejo es la cesión de solar a cambio de obra futura.

Supuesto distinto de los anteriores es el relativo a aquellas estipulaciones que pueden actuar, en unos casos, como negocio independiente y, en otros, como elemento configurador, determinante o meramente especificador de otro negocio, configurándose, por tanto, como parte de su contenido. Pensemos por ejemplo en la distribución de la responsabilidad hipotecaria; cuando se constituye una hipoteca sobre varias fincas registrales, el artículo 119 de la LH obliga a distribuir la total responsabilidad hipotecaria entre las diversas fincas hipotecas. La estipulación en cuya virtud se procede a efectuar la distribución es un elemento determinante del derecho real de hipoteca que se está constituyendo. Así desde el punto de vista fiscal no se giran dos liquidaciones, una por la constitución de la hipoteca y otra por la distribución, sino se gira una sola liquidación por el concepto de constitución de hipoteca. Por el contrario, si hipotecada una finca, posteriormente se procede a su división registral y las partes acuerdan voluntariamente conforme al artículo 123 de la LH distribuir la responsabilidad hipotecaria entre las fincas resultante de la división, la distribución de la responsabilidad hipotecaria constituye un acto jurídico voluntario (y en lógica consecuencia autónomo) que se somete a tributación.

También constituye problema distinto de los anteriores el que se deriva de la existencia de varios negocios jurídicos cuya conexión no es causal sino estructural, en cuanto que uno de ellos constituye el presupuesto necesario para el otorgamiento del otro. Así ocurre, por ejemplo, en los casos de escritura de declaración de obra nueva y división horizontal, o en los de extinción de comunidad, y división horizontal⁸.

Un último supuesto que podemos distinguir es el que, siguiendo la terminología empleada por el TEAC, denominamos actos de documentación compleja. Se trata de supuestos en los que un único acto jurídico se documenta necesariamente en una pluralidad de títulos formales. En este caso, aunque nos encontramos ante varios documentos, estamos ante un único negocio jurídico. Así ocurre por ejemplo en la "declaración de obra nueva comenzada" y el "acta de fin de obra". En efecto, la declaración de obra nueva constituye un acto jurídico. Sin embargo, la legislación hipotecaria y la

⁷ Martín Fernández, J. y Rodríguez Marqués, J.: "Los contratos conexos y el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados", *Revista Técnica Tributaria*, n.º 56, 2002, págs 77 y sig.

⁸ Vide Ibáñez García, I.: La injusta tributación separada, por ITPYAJD, de la escritura compleja de declaración de obra nueva y división horizontal, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm 20/2002.



legislación urbanística permiten que en el Registro de la Propiedad se haga constar la obra nueva no solo cuando haya sido finalizada, sino también cuando la obra o construcción ha sido meramente comenzada. Pues bien, en este último caso, la circunstancia de que la obra nueva ha sido terminada se hace constar en el Registro mediante una nota al margen de la inscripción de la obra nueva; para practicar este asiento es necesario presentar en el Registro de la Propiedad el acta de fin de obra. Amos documentos recogen, de manera sucesiva, la realización de un solo acto jurídico.

Cada uno de los cinco supuestos apuntados plantea diversas cuestiones en cuanto a su sometimiento al impuesto sobre los actos jurídicos documentados. En este trabajo vamos a limitar el análisis a diversos supuestos que encajan en los supuestos que hemos apuntado como pactos que constituyen meros elementos determinantes de otro negocio jurídico del que forman parte y actos de documentación compleja. En relación a los primeros analizamos la distribución de la responsabilidad hipotecaria y los negocios sobre el rango registral; en relación a los segundos el acta de fin de obra y la obra nueva meramente comenzada.

3. EL HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS: ESPECIAL REFERENCIA AL REQUISITO RELATIVO A LOS ACTOS Y CONTRATOS

Antes de afrontar el análisis de la tributación de los negocios jurídicos complejos relacionados con la construcción y la promoción inmobiliaria en el IAJD, vamos a realizar una aproximación teórica al citado Impuesto para enmarcar el objeto de nuestro estudio y, en particular, el gravamen por cuota variable de los documentos notariales. Como bien es sabido, el artículo 27.1 del TRLITPAJD somete a tributación, por la modalidad de AJD, los documentos notariales, mercantiles y administrativos. En el caso de los documentos notariales, se señala, ex artículo 28, que están sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales⁹. No obstante y como bien es sabido, el art. 27.2 del TRLITPAJD establece que el citado Impuesto se satisfará bien mediante cuotas variables bien mediante cuotas fijas, atendiendo a que el documento que se formalice, otorgue o expida, tenga o no por objeto cantidad o cosa valuable, en algún momento de su vigencia. No obstante, esta configuración del hecho imponible es manifiestamente incompleta para el caso de la cuota variable, siendo necesario integrarla con los requisitos establecidos en el art. 31.2 del TRLITPAJD que a continuación desarrollamos.

En concreto, este precepto establece que las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley (TPO y OS), tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma, generalmente el 1%¹⁰.

⁹ A estos efectos, la doctrina ha indicado que únicamente resultan gravados aquellos documentos que implican declaraciones o expresiones dotadas de trascendencia jurídica. *Vid.* Villarín Lagos, M.: *La Tributación de los Documentos Notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*, Aranzadi, Madrid, 1997, pág. 68.

¹⁰ Cabe recordar que las Comunidades Autónomas tienen competencias normativas para regular el tipo de gravamen. *Vid.* el artículo 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de diciembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas que establece que “en caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas:

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

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

Limitado nuestro objeto de estudio al sometimiento a gravamen por la cuota variable de la documentación notarial de diversas actuaciones relacionadas con la actividad de promoción y construcción inmobiliaria, vamos a comprobar la corrección de aquellos criterios administrativos que, basándose en la configuración del Impuesto, sujetan al IAJD determinados negocios jurídicos complejos. De esta forma y a efectos de refutar algunos supuestos de sujeción, vamos a realizar una revisión detallada de uno de los requisitos establecidos en el art. 31.2 del TRLITPAJD para determinar cuando debería entenderse realizado el hecho imponible de esta modalidad. En concreto y dando por supuesta la concurrencia de las restantes exigencias del citado precepto¹¹, vamos a analizar si se cumple el requisito de que el contenido de los citados documentos notariales sean actos o contratos con entidad propia y diferenciada para distinguir los supuestos de sujeción y no sujeción.

Prescindiendo de la discusión doctrinal sobre la amplitud o restricción con que deben entenderse estos términos¹², creemos que la cuestión a incidir en este punto es la problemática derivada de los negocios jurídicos complejos compuestos por varios actos parciales, sucesivos o simultáneos, que configuran un único negocio jurídico o presentan una conexión estructural, en cuanto que uno de ellos el presupuesto necesario para el otorgamiento del otro. Respecto al primer supuesto, se plantea el problema, en determinadas operaciones relacionadas con la actividad de la promoción y construcción inmobiliaria, respecto a aquellos actos o actuaciones de los particulares que no producen directamente efectos jurídicos por constituir la ejecución de otros actos previos que ya habían desplegado su eficacia con anterioridad. En concreto, suscitan problemas los títulos otorgados para completar los elementos negociales de actos previos que no pueden desplegar plena eficacia sin esta integración, al erigirse en necesarios para la efectividad del acto. Éste sería el caso, por ejemplo, de la distribución de la responsabilidad hipotecaria respecto a la ampliación del préstamo hipotecario en el que inicialmente se han hipotecado varias fincas¹³. Esta problemática se plantea igualmente respecto a determinados negocios sobre el rango registral –reserva e igualdad de rango– y en materia de obra nueva con respecto al acta notarial de terminación de obra así como en la descripción de resto de finca respecto a la segregación.

En relación con el segundo supuesto, cabe señalar que es más discutible el no sometimiento a gravamen de aquel acto o contrato que es presupuesto necesario para el otorgamiento del otro. En este punto y como ya desarrollaremos, nuestros Tribunales se han pronunciado en sentido contradictorio en función del supuesto enjuiciado. Así, en el caso de las escrituras complejas de declaración de obra nueva y de división de propiedad horizontal, a pesar de que la primera es el presupuesto necesario para el otorgamiento de la segunda, la jurisprudencia mayoritaria se decanta por someter a gravamen las dos operaciones independientemente¹⁴. En cambio y a pesar de que el mismo planteamiento del carácter necesario de uno respecto a otro es extensible a los supuestos de división horizontal, adjudicación de fincas sin previa disolución de comunidad de bienes, nuestros Tribunales se han decantado por no someter a gravamen esta última¹⁵.

Llegados a este punto, cabe enmarcar la problemática fiscal que se plantea respecto a esta pluralidad de actos o negocios que conforman el negocio jurídico complejo. Ésta trae causa en lo dispuesto por el art. 4 del TRLITPAJD que establece que se girarán tantas liquidaciones como con-

¹¹ A este respecto, cabe señalar que el requisito de la cantidad o cosa valuable también ha suscitado polémica en nuestra doctrina.

¹² Vid. por todos, Calvo Ortega, R.: “La tributación de la declaración de obra nueva”, *Crónica Tributaria* núm. 7, 1973, págs. 103 y 104.

¹³ Este ejemplo es todavía más claro en el caso de la constitución de la hipoteca sobre varios bienes en el que la distribución de la responsabilidad hipotecaria va unida sin solución de continuidad a la primera. Como ejemplo, podemos indicar el de la constitución de hipoteca sobre una vivienda y un garaje que constituyen fincas registrales distintas. En este caso y como ya hemos apuntado, la normativa hipotecaria impone la obligación de concretar la responsabilidad hipotecaria de cada uno de los bienes hipotecados. Además, cabe señalar que la escritura se suele calificar como escritura de constitución de hipoteca sin referencia alguna a la distribución de la responsabilidad hipotecaria, a la que únicamente se dedica una cláusula que contiene la distribución entre las dos fincas antes citadas.

¹⁴ Vid. por todas la STSJ de Castilla-La Mancha de 13 noviembre de 1997 (JT 1997/1488).

¹⁵ Vid. la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 27 junio 2000 (ref. Aranzadi JUR 2000/276614) y las Sentencias del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 1998 (ref. Aranzadi RJ 1998/8392) y de 4 de abril de 1977 (ref. Aranzadi RJ 1977/1494).

vencciones contenga el documento notarial¹⁶, salvo que la regulación hipotecaria determine otra cosa¹⁷. Esta misma controversia se plantea respecto a aquellos supuestos de documentación de actos o contratos no autónomos en documentos notariales diversos. En este orden de ideas la cuestión a dilucidar es la tributación de aquellos actos o contratos, se formalicen o no en el mismo documento, que no sean autónomos y sean realizados en ejecución de un acto o contrato anterior que, éste sí y sin ningún género de duda, es sometido a gravamen. Este mismo planteamiento debe extenderse a aquellos supuestos en que se produce una conexión estructural, al ser uno de ellos el presupuesto necesario para el otorgamiento del otro.

En consecuencia, la finalidad de este trabajo será la de analizar, por una parte, diversas operaciones relacionadas con la actividad de la promoción y construcción inmobiliaria, a fin de determinar cuando nos hallamos bien ante una única convención integrada por varios actos, sucesivos o simultáneos, bien ante una pluralidad de actos con entidad propia y diferenciada. Por otra parte, estudiaremos aquellos supuestos de conexión estructural, en el que un acto o contrato es presupuesto necesario para el otorgamiento de otro en aras de dilucidar si es posible configurar ambos como una única convención compleja a efectos de su sometimiento a gravamen.

En el primer supuesto y respecto de los actos o contratos, sucesivos o simultáneos, debe traerse a colación la doctrina del Tribunal Supremo (en adelante, TS) respecto al hecho imponible del IAJD en el caso de la cuota variable. En concreto, el Alto Tribunal ha señalado que nos hallamos ante “una entidad compleja”¹⁸, constituida, entre otros elementos, por la realización de ciertos actos o contratos (en virtud de los cuales es exigible dicha modalidad de impuesto). En efecto, sin un acto jurídico, o sea, sin un acto humano, voluntario, consciente y productor de efectos jurídicos, no puede materializarse dicho gravamen tributario; por ello, en general, la no producción de efectos jurídicos de ciertos actos, que constituyen una simple ejecución de otros actos previos que ya desplegaron anteriormente su eficacia, provoca que aquéllos, a pesar de cumplir los demás requisitos del presupuesto de hecho del Impuesto, queden fuera de su ámbito objetivo¹⁹. De esta forma, es necesario que el acto o contrato en cuestión tenga una entidad propia y diferenciada de otros actos que hayan podido estar sujetos al ISD o a las modalidades de TPO, de OS e, incluso, del mismo IAJD²⁰.

En un sentido similar, cabe enmarcar el planteamiento del TEAC respecto a los actos de documentación compleja al señalar que en los “casos de documentación compleja, ha de entenderse que la presentación de cualquiera de los instrumentos notariales inicia un procedimiento de liquidación del gravamen que recae sobre el acto jurídico documentado. Si en el curso del procedimiento se acredita que el tributo ya ha sido liquidado en otro procedimiento anterior, sobre otro de los documentos, no debe girarse nueva liquidación para no incurrir en duplicidad. Y si, pese a todas las cau-

¹⁶ Vid. la STS de 9 febrero de 1970 (RJ 1970\767). En la doctrina, vid. Calvo Vérguez, J.: “AJD Documento Notarial Cuota Variable: necesidad de que a cada convención le corresponda un solo Derecho”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi Parte Presentación*, núm. 9/2003 (2003), 6.

¹⁷ Un ejemplo de esta excepción, sería el de préstamos con garantías que únicamente tributan por el concepto de préstamo siempre y cuando se realicen simultáneamente. Vid. Carrasquer Clarí, M.L. y Colomer Ferrándiz, C.: *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Universidad Cardenal Herrera-CEU, Moncada, 2003, pág. 96. Por el contrario, a efectos de minorar la deuda tributaria, no sería solución realizar, por ejemplo, operaciones de división de la propiedad horizontal o de segregación, junto a la distribución o redistribución de la responsabilidad hipotecaria en una única escritura.

¹⁸ Rubio Pilarte, I.: “Tributación por el concepto de Actos Jurídicos Documentados de las distribuciones hipotecarias”, *Jurisprudencia Tributaria* núm. 2, 2004, págs. 13 y ss. Este autor ha subrayado “la deficiente determinación del hecho imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, que pocas garantías ofrece con su redacción vigente”.

¹⁹ Vid. por todas el FJ 7.º de la STS de 3 de noviembre de 1997 (ref. Aranzadi RJ 1997/8251).

²⁰ Muñoz del Castillo, J.L., Villarín Lagos, M. y de Pablo Varona, C.: *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 520. En el caso de la declaración de obra nueva, el TEAC (Acuerdo del TEAC de 15 de diciembre de 1971) ha declarado que ésta constituye un acto jurídico independiente del contrato de ejecución de obra y, por tanto, gravable con independencia de la imposición que corresponda al contrato de ejecución de obra (comentado por Menéndez, J.: “Las escrituras de declaración de obra nueva y el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados”, *Crónica Tributaria* núm. 3, 1972, págs. 193 y 194). El citado autor señala en sentido contrario que una declaración de obra nueva es la constancia documental y subsiguiente de un anterior contrato de obras o de una construcción realizada directamente por el mismo declarante (Menéndez, J.: “Segregaciones, agrupaciones de fincas y declaraciones de obra nueva ante el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados”, *Crónica Tributaria* núm. 3, 1972, pág. 202).

telas, la duplicidad llegara a producirse, siempre asistirá al sujeto pasivo el derecho a devolución del ingreso indebido²¹.

En el segundo supuesto y respecto a los negocios jurídicos que constituyen presupuestos necesarios para el otorgamiento de otros, la jurisprudencia no ha sido siempre unánime en función de los negocios jurídicos analizados. En el caso de la división horizontal que va seguida, sin solución de continuidad, por la adjudicación de los diferentes pisos y locales de manera individualizada a los miembros de la comunidad de propietarios titular *proindiviso* del edificio, sin disolución de la misma sí que ha sido acogida la teoría del negocio jurídico complejo. Respecto a este caso, el TS ha señalado que “cuando la división horizontal va seguidas, sin solución de continuidad, por la adjudicación de los diferentes pisos y locales de manera individualizada a los miembros de la comunidad de propietarios titular *proindiviso* del edificio, no es más que un antecedente inexcusable de la división material de la cosa común, integrándose en la figura que la Ley asimila a la disolución de sociedad²²”. En cambio, en los supuestos de escrituras que integraban una declaración de obra nueva seguida de división de la propiedad horizontal, el Tribunal Supremo ha optado por localizar dos convenciones diferenciadas a efectos de su sometimiento a gravamen.

A continuación y a lo largo de este trabajo, intentaremos justificar la no sujeción tanto de aquellos negocios, sucesivos o simultáneos, sin entidad propia y diferenciada respecto de aquel sometido gravamen como de aquellos actos o negocios jurídicos que constituyen presupuestos necesarios e insalvables para el otorgamiento de otros estudiando su configuración jurídico privada.

4. EL ACTA DE TERMINACIÓN DE OBRA Y LA DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA

En los casos de obra nueva en construcción, el artículo 37.2 del Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, que aprueba el Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana exige dos instrumentos públicos para la inscripción registral: la escritura de declaración y el acta de terminación. En consecuencia, esta última se erige en requisito necesario para que los Notarios y Registradores puedan autorizar e inscribir, respectivamente, escrituras de obra nueva terminada.

Así el TEAC ha señalado que la declaración de obra nueva en construcción se convierte así en un acto jurídico de documentación compleja y que, en estos casos de documentación compleja, ha de entenderse que la presentación de cualquiera de los instrumentos notariales inicia un procedimiento de liquidación del gravamen que recae sobre el acto jurídico documentado. Si en el curso del procedimiento se acredita que el tributo ya ha sido liquidado en otro procedimiento anterior, sobre otro de los documentos, no debe girarse nueva liquidación para no incurrir en duplicidad. Y si, pese a todas las cautelas, la duplicidad llegara a producirse, siempre asistirá al sujeto pasivo el derecho a devolución del ingreso indebido²³.

Por tanto, cabe concluir que en estos supuestos la manifestación de que la obra estaba concluida no constituye por sí misma un negocio jurídico autónomo sino “la ejecución de otros actos previos que ya desplegaron anteriormente eficacia²⁴”. Por tanto, nos encontramos ante un acto que jamás debe considerarse sujeto al impuesto, dado que el negocio jurídico que produce efectos jurídicos propios es el relativo a la declaración de obra nueva, constituyendo el Acta de referencia una mera exigencia formal, exigida en nuestro ordenamiento, para que los verdaderos actos constitutivos tengan acceso al Registro de la Propiedad.

²¹ Resolución del 21 septiembre 1995 (JT 1995\1429).

²² Sentencia del Tribunal Supremo de 12 noviembre de 1998 (ref. Aranzadi RJ 1998\8392).

²³ Resolución del 21 septiembre 1995 (JT 1995\1429).

²⁴ Vid. el FJ 7.º de la STS de 3 de noviembre de 1997 (ref. Aranzadi RJ 1997/8251).

Sin embargo, una muestra de que este criterio no siempre ha sido seguido por la Administración, lo encontramos, por ejemplo, en la Comunidad Autónoma de Extremadura. En esta Comunidad Autónoma, podemos comprobar la voluntad administrativa de someter a gravamen las actas notariales de terminación de obra²⁵, sin perjuicio de la tributación anterior de la declaración de obra nueva, atropello que ha sido corregido reiteradamente por el TSJ de la citada Comunidad²⁶ e, incluso, el propio Tribunal Económico-Administrativo Central²⁷. No obstante y respecto de las Sentencias del TSJ de Extremadura, debemos enfatizar que el elemento determinante para no sujetar a gravamen la citada acta es la inexistencia de un negocio jurídico autónomo, por encima de la valuabilidad o no de la misma.

5. LOS NEGOCIOS SOBRE EL RANGO REGISTRAL

En materia de negocios sobre el rango registral, nuestro propósito será demostrar que una adecuada interpretación del art. 31.2 del Texto Refundido y, en particular, del requisito estudiado en el epígrafe 3 conduce a la conclusión de que no todo negocio o pacto sobre el rango registral está sujeto al IAJD. Por el contrario, la sujeción únicamente se producirá en aquellos supuestos en los que citados negocios tengan carácter autónomo frente al negocio jurídico constitutivo de la hipoteca. En estos casos, constitución de la hipoteca y alteración del rango registral se erigirán en dos negocios distintos, dos convenciones, que darán lugar a dos hechos imponible diferenciados, como ocurre en los supuestos de permuta de rango, posposición o igualdad de rango respecto de hipotecas ya inscritas.

En cambio, existen otros supuestos en los que el pacto sobre el rango registral no implica la existencia de un negocio autónomo frente a la constitución de la hipoteca, sino que se erige en elemento determinante del contenido del derecho de hipoteca. En estos casos nos encontramos ante una sola convención –la constitución de la hipoteca– y no procede la sujeción del pacto o cláusula sobre el rango registral dado que éste tiene una eficacia meramente especificativa del derecho que se está constituyendo. Así ocurre, por ejemplo, en los préstamos sindicados o en general, en los supuestos de constitución simultánea de varias garantías hipotecarias sobre la misma finca y en el mismo título; en los casos de pacto de igualdad de rango entre hipotecas todavía no inscritas, e incluso, en los casos de reserva de rango con prioridad de derechos. Partiendo de este planteamiento, abordaremos el régimen jurídico fiscal de los negocios de alteración del rango registral, incidiendo especialmente en aquellos aspectos que puedan ser más controvertidos.

Prima facie y a efectos del posterior estudio de la fiscalidad de los negocios sobre el rango, cabe señalar que el rango hipotecario viene constituido por la posición jerárquica que una hipoteca ostenta sobre las demás hipotecas que gravan la misma finca. Sentado lo anterior, cabe plantearse cuál es la naturaleza jurídica del rango hipotecario. A nuestro juicio, el rango es una mera cualidad de la hipoteca; es la simple posición de ser primera, segunda o ulterior hipoteca que implica una evidente ventaja para el derecho que cuenta con un mejor rango en materia de ejecución hipotecaria²⁸. Se dice que esa ventaja tiene un valor económico que le permite funcionar en el tráfico como

²⁵ Las actas notariales de terminación de obra que no representa más que una mera exigencia formal para que la declaración de obra nueva y la división horizontal accedan al Registro de la Propiedad.

²⁶ Vid. entre las más recientes, las SSTSJ de Extremadura de 21 de octubre de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2004/56534), de 20 mayo de 2003 (ref. Aranzadi JT 2003/199), de 10 de marzo de 2003 (ref. Aranzadi JT 2003/644) y, por último, la STSJ de 22 de enero de 2003 (ref. Aranzadi JT 2003/306). Asimismo, vid. la Resolución del TEAC de 19 de diciembre de 1996 (ref. Aranzadi JT 1996/1757). En la doctrina, vid. Simón Acosta, E.: "Tributación del acta de terminación de obra", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, Parte Tribuna núm. 626 (2004).

²⁷ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de diciembre de 1996 (Ref. Aranzadi JT 1996/1757).

²⁸ Así, ejecutada la hipoteca de mejor rango, se extinguen las hipotecas de rango inferior, cuyos titulares sólo tienen derecho a percibir el sobrante del precio obtenido por la enajenación forzosa del bien hipotecado, una vez satisfecho el acreedor hipotecario ejecutante conforme a lo prevenido en la legislación hipotecaria. Este derecho a percibir el sobrante corresponde al titular de la hipoteca que sigue en rango a la ejecutada; y una vez satisfecho éste, el derecho al sobrante pasa, a su vez, a los titulares de hipotecas de peor rango en la misma forma.

un bien negociable, confirmándose en nuestro derecho al admitirse la alteración del rango hipotecario por vía convencional. Esta negociación autónoma del rango hipotecario ha llevado al a algunos autores a configurar el rango registral como un derecho autónomo. Sin embargo, esta última posición es rechazada expresamente por la RDGRN de 4-11-2000, en la que se señala que “el rango, por sí mismo, no puede configurarse como un derecho, sino una posición o cualidad de la garantía”²⁹.

Partiendo de la configuración del rango registral como una cualidad que afecta al contenido del derecho, los pactos o convenciones sobre el rango pueden tener una doble finalidad: bien determinar *ab initio* la posición de prioridad entre derechos que todavía no han ganado rango registral alguno; bien modificar la prioridad que ya ha sido ganada por el derecho inscrito. En el primer caso, el pacto sobre el rango se erige un elemento de determinación convencional del contenido del derecho que no puede considerarse autónomo frente al negocio jurídico constitutivo de la hipoteca; en el segundo caso, el negocio sobre el rango es un negocio modificativo de la hipoteca ya constituida, y por lo tanto, es autónomo frente al negocio que constituyó en su día el derecho o los derechos modificados.

Este estudio jurídico privado de la naturaleza autónoma o determinativa de los diversos negocios sobre el rango registral combinado con el del hecho imponible del IAJD será el que nos permitirá dilucidar los supuestos de sujeción y de no sujeción. Respecto a estos últimos, juzgamos que ni en la reserva de rango para hipoteca futura ni en la igualdad de rango en hipotecas no constituidas se realiza el hecho imponible del citado impuesto al no concurrir unos de los requisitos exigidos por el art. 31.2 del TRLITPAJD. Como hemos visto, resulta imprescindible que el negocio sobre el rango registral tenga una entidad propia y diferenciada de otros actos –en este caso, la constitución de la hipoteca o condición resolutoria– que hayan podido estar sujetos al ISD o a las modalidades de TPO, de OS e, incluso, del mismo IAJD.

En definitiva y como ya hemos apuntado, el elemento determinante a la hora de localizar los supuestos de no sujeción radicará en descartar el carácter autónomo del negocio sobre el rango registral. En particular, deberemos corroborar si la hipoteca se halla o no constituida a efectos de comprobar si la determinación del rango se erige en uno más de los elementos necesarios para su constitución. Éste será el criterio a emplear para identificar diversos supuestos de no sujeción en materia de reserva e igualdad de rango. A continuación vamos a desarrollar estas ideas en relación a las distintas convenciones sobre el rango registral que pueden plantearse, ciéndonos a los supuestos en que la fijación del rango no es sino uno más de los elementos necesarios para su constitución. De esta forma, nos limitaremos a estudiar aquellos negocios de determinación del rango registral, referidos a hipotecas todavía no inscritas en el Registro y que por lo tanto carecen de rango; descartando los negocios de alteración del rango registral, dado su carácter autónomo frente al negocio originario por el que se constituyó el derecho correspondiente.

5.1. La reserva de rango hipotecario

La reserva de rango hipotecario se define por ROCA SASTRE como una variante de la posposición que consiste en que una hipoteca se inscriba con la calidad de postergable en su rango, en beneficio de una hipoteca futura, por habérselo reservado a ésta en el negocio jurídico constitutivo de la hipoteca que se inscribe. La diferencia con la posposición de hipoteca *strictu sensu* es que la hipoteca pospuesta todavía no ha sido inscrita en el Registro de la Propiedad. En consecuencia, ya nace con el rango postergado a otra hipoteca futura. A nuestro juicio nos encontramos ante un negocio jurídico de determinación convencional del rango registral, y no de alteración del rango registral.

Respecto a la fiscalidad de los supuestos de reserva de rango para hipoteca futura, cabe señalar que el citado negocio no está sujeto al IAJD, dado que en él se está fijando el rango con que nace la primera hipoteca constituida pero todavía no inscrita en el tiempo respecto a una hipoteca

²⁹ A lo expuesto es necesario añadir una puntualización. El rango registral sólo existe cuando el título ha quedado definitivamente inscrito en el Registro de la Propiedad –en la técnica registral, es en este momento cuando a efectos de determinar la prioridad se considera como fecha de la inscripción la del asiento de presentación ex arts. 24 y 25 de la LH–. Por lo tanto sólo se puede modificar el rango de un derecho inscrito. Ante esta situación, cabe plantearse qué eficacia tienen los pactos que disciplinan las relaciones de prioridad entre derechos que todavía no han accedido al Registro de la Propiedad.



futura aún no constituida y que, paradójicamente, va a ceder su posición de privilegio a una hipoteca todavía no constituida. En definitiva, estamos ante un supuesto de determinación del rango registral indisolublemente unido a la constitución de la hipoteca y, por tanto, sin autonomía propia para ser sometido a gravamen al no poder considerarse como un acto o contrato productor de efectos jurídicos independientes según las precisiones realizadas anteriormente.

5.2. La igualdad de rango

La igualdad de rango se erige en una situación jurídica, admitida por el art. 227 del RH, en cuya virtud dos o más hipotecas constituidas sobre una misma finca registral, ostentan entre ellas la misma prioridad o rango registral, de tal forma que, ejecutada alguna de las hipotecas, quedan subsistentes las demás, subrogándose el rematante en la responsabilidad real derivada de las mismas. De entre los distintos supuestos en que dicha igualdad puede producirse³⁰, nos vamos a centrar en aquel en que, en virtud de pacto entre los acreedores hipotecarios, se establece la igualdad de rango entre diversas hipotecas constituidas sobre la misma finca y en títulos distintos.

A mayor abundamiento y adentrándonos en el supuesto objeto de estudio, es necesario distinguir varias situaciones al conllevar consecuencias tributarias antagónicas. En primer lugar, el convenio puede referirse a hipotecas que todavía no se han inscrito en el Registro de la Propiedad. Este supuesto sucede cuando varios acreedores pactan en los títulos de constitución de sus respectivas hipotecas –lo que puede hacerse en un mismo título o en títulos distintos– que todas ellas tendrán el mismo rango. En este caso, el pacto de igualdad de rango tiene como efecto el predeterminar el rango relativo con el que la hipoteca va a acceder al Registro de la Propiedad, con independencia del orden de presentación de los títulos en el mismo. Estamos pues ante un pacto que concreta el contenido del citado derecho real, y que, por tanto, no es autónomo frente al negocio jurídico constitutivo de la hipoteca. En consecuencia, a nuestro juicio dicho pacto no puede ser objeto de gravamen al formar parte del contenido del derecho de hipoteca, que es el que queda sujeto a tributación.

Supuesto distinto es aquel en el que existe una hipoteca inscrita en el Registro de la Propiedad y posteriormente, al constituirse una segunda o ulterior hipoteca sobre la misma finca, los acreedores pactan la igualdad de rango entre la hipoteca inscrita y la que se constituye con posterioridad. En este caso no nos encontramos ante una mera determinación del rango de la primera hipoteca, sino que se altera el rango de la hipoteca inscrita, que como consecuencia del pacto de igualdad pasa a compartir el rango registral con el derecho de garantía constituido con posterioridad. Estamos ante un negocio de alteración del rango registral que en este caso modifica el contenido de la hipoteca igualada en rango, y que podemos considerar como negocio jurídico autónomo frente al negocio constitutivo de la hipoteca.

Atendiendo a este análisis jurídico-privado del pacto de igualdad de rango entre acreedores hipotecarios, únicamente cabe afirmar la no sujeción en los supuestos de igualdad de rango entre hipotecas todavía no inscritas y cuya inscripción en el registro se realiza de forma simultánea en la misma o en diversas escrituras. En este caso volvemos a estar ante un supuesto de fijación del rango registral indefectiblemente ligado a la constitución de la hipoteca. En concreto, nos encontramos ante

³⁰ Esta situación de igualdad de rango también puede producirse, como señala Roca Sastre, en los siguientes supuestos: hipoteca en garantía de títulos transmisibles por endoso y al portador regulada en el art. 155.2 de la LH; hipoteca en garantía de un crédito mancomunado en el que se establezca o se entienda que existen tantos créditos e hipotecas como acreedores mancomunados hayan; presentación simultánea de varios títulos en los que se constituye hipoteca sobre la misma finca, con arreglo al art. 422.4 del RH. Estos supuestos no van a ser objeto de estudio en este trabajo dado que, como a continuación apuntaremos, no presentan controversia alguna desde el punto de vista tributario. Así, en el caso de la hipoteca en garantía de títulos transmisibles por endoso o al portador, en realidad hay una sola hipoteca que presenta especialidades en su ejecución atendiendo a la especial forma de documentación del crédito garantizado. Por otra parte, en el caso del art. 422 del RH, la declaración o solicitud de que se inscriban todos los derechos por el mismo rango constituye un acto del procedimiento registral que realiza el presentante verbalmente o mediante instancia privada en el momento de presentación de los títulos en el Registro. En cuanto a la constitución de hipoteca en garantía de un crédito mancomunado, pese a que existen fundadas opiniones que consideran que la hipoteca y el crédito son indivisibles, existen autores que sostienen que ambos se entienden divididos en tantos créditos e hipotecas como acreedores mancomunados existan, admitiendo la práctica notarial la cláusula en cuya virtud se especifica o aclara este efecto. En estos casos, en materia de ejecución hipotecaria, se aplicaría la solución prevista en el art. 155 de la LH para la hipoteca en garantía de títulos transmisibles por endoso o al portador.

dos hipotecas que todavía no han sido objeto de inscripción, en las que las partes solicitan al registrador que ambos derechos reales sean inscritos con el mismo rango hipotecario.

6. LA DISTRIBUCIÓN Y REDISTRIBUCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD HIPOTECARIA

En este epígrafe vamos a abordar la distribución o redistribución de la responsabilidad hipotecaria, consecuencia de diversas operaciones relacionadas con la actividad inmobiliaria, para verificar su autonomía o dependencia respecto a la hipoteca originaria. Llegados a este punto, cabe señalar que la legislación hipotecaria no siempre impone la distribución o redistribución de la responsabilidad sino que, en ocasiones, queda subordinada al acuerdo entre las partes³¹. Por esta razón, juzgamos ineludible partir de la configuración jurídica privada de las figuras de la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria, enfoque que no siempre ha sido secundado ni por los contribuyentes³² ni por Administración y Tribunales³³. Abundando en esta idea, consideramos que el citado enfoque constituye el presupuesto de hecho a tamizar con los requisitos del art. 31.2 del TRLITPAJD a fin de determinar la sujeción o no a gravamen de las citadas operaciones. De esta forma y para evitar errores de planteamiento derivado de la omisión de los aspectos jurídico privados de la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria, resulta necesario distinguir dos supuestos –voluntaria o necesaria– a efectos de determinar si nos encontramos o no ante un negocio jurídico autónomo sujeto al IAJD.

6.1. La distribución y redistribución voluntaria de la responsabilidad hipotecaria

En el caso de la distribución y redistribución voluntaria y prescindiendo del análisis de la existencia o no de capacidad económica, fundamentamos la citada sujeción a gravamen en la conformación de la distribución voluntaria como un negocio jurídico autónomo que modifica la configuración de la hipoteca, dado que en ausencia de éste conservaría su carácter solidario. Estas consecuencias se derivan del art. 123 de la Ley Hipotecaria establece que “si una finca hipotecada se dividiera en dos o más, no se dividirá entre ellos el crédito hipotecario, sino cuando voluntariamente lo acordaren el acreedor y el deudor”, razón por la cual no se impone la determinación de la responsabilidad hipotecaria³⁴. En caso de no procederse a la redistribución, el art. 123.2 de la LH dispone que el

³¹ *Vid.* el artículo 123 ya citado de la LH.

³² *Vid.* el FJ 3.º de la STSJ de Extremadura de 24 de septiembre de 2002 (ref. Aranzadi JT 2003/73), siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Isaac Merino Jara. En sentido similar, *vid.* las alegaciones del recurrente en la STSJ de Aragón de 18 de junio de 2004 (ref. Aranzadi JT 2004/1353). En éstas se señalan que las operaciones de distribución y redistribución no son “sino el elemento instrumental de atribución o fijación de responsabilidades sobre unidades hipotecarias en que el bien queda dividido, no constituyendo un negocio novedoso ni altera los términos de la hipoteca inicial que subsiste en los elementos nucleares que configuran su estructura ni puede aceptarse que sea acto de contenido económico evaluable”.

³³ El TSJ de Extremadura, sobre la base de la doctrina del TS a este respecto (independencia o autonomía de los actos y negocios jurídicos), ha señalado que “la mera distribución de la responsabilidad hipotecaria no constituye por sí misma un acto sujeto al impuesto, ya que los actos jurídicos que produjeron efectos jurídicos fueron la concertación de los préstamos y la segregación de las fincas que ya fueron liquidadas”. Estas afirmaciones se encuentran en el FJ 3.º de la STSJ de Extremadura de 24 de septiembre de 2002 (ref. Aranzadi JT 2003/73, siendo ponente el Ilmo. Sr. D. Isaac Merino Jara. En sentido similar, el TSJ de Castilla-La Mancha en su Sentencia de 22 de enero de 2002 (ref. Aranzadi JT 2002/460) llega a la misma conclusión aduciendo más bien la falta de cosa valuable. No obstante, sí que señala que “no existe acto novedoso que recaiga sobre objeto evaluable pues el contenido económico de la operación fue apreciado y puesto de manifiesto con ocasión de la escritura inicial de constitución del préstamo que ahora se redistribuye sobre las partes en que se ha dividido dicho inmueble. Por lo que ha de considerarse que el acto no queda sujeto a gravamen. De lo contrario tendríamos una doble imposición sobre un mismo contenido económicamente evaluable”.

³⁴ El problema que, en especial en el sector de la construcción y promoción inmobiliaria, se plantea es que, en caso de no procederse a la redistribución que señala el art. 123.2 de la LH, la hipoteca asumirá carácter solidario y se extenderá a la totalidad de las fincas. Este matiz hace, en la práctica, inviable la salida al mercado de las citadas viviendas, locales, etc. resultado de la división de la propiedad horizontal mientras no se produzca la distribución o redistribución de la responsabilidad hipotecaria, a fin de evitar la repetición reseñada.



acreedor podrá repetir “por la totalidad de la suma asegurada contra cualquiera de las nuevas fincas en que se haya dividido la primera, o contra todas a la vez”.

En definitiva, la citada distribución determina que cada una de las fincas tenga una responsabilidad hipotecaria independiente impidiendo que el acreedor pueda, en perjuicio de terceros, repetir por la totalidad de la suma asegurada contra cualquiera de las nuevas fincas en que se haya dividido la primera. A mayor abundamiento, permite bien la cancelación parcial de la hipoteca que grava las citadas fincas, una vez pagada la parte del crédito por la que respondiesen cada una de ellas individualmente, bien la liberación parcial de las mismas³⁵; operaciones ambas que juzgamos no determinan obligación tributaria alguna. Este criterio, a nuestro juicio impecable, de sometimiento a gravamen basado en un análisis jurídico privado, en los supuestos de distribución voluntaria, ha sido sostenido reiteradamente por la DGT en diversas contestaciones a consultas³⁶ así como por diversos Tribunales³⁷. Como colofón cabe señalar que el Tribunal Supremo en su Sentencia de 24 octubre 2003 dictada en resolución de un recurso de casación en interés de ley ha fijado la siguiente doctrina legal: “las escrituras de distribución de la carga hipotecaria precedente entre los pisos y locales de un edificio sometido a división horizontal, constituyen actos inscribibles que tienen por objeto cosa valuable, no sujetos a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales y Operaciones Societarias y por lo tanto, están sujetos al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, conforme el art. 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”³⁸.

6.2. La distribución y redistribución necesaria de la responsabilidad hipotecaria

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

³⁵ *Vid.* el análisis jurídico privado que se realiza en el STSJ de la Comunidad Valenciana en la Sentencia de 5 de diciembre de 2002 (ref. Aranzadi JT 2003/471). En la citada Sentencia se señala que la distribución de la responsabilidad hipotecaria constituye “una verdadera novación objetiva del negocio hipotecario, consistente en la alteración de su objeto. Dicha alteración ha consistido en sustituir una primitiva y única hipoteca, que recaía sobre un inmueble en construcción, en una pluralidad de nuevas hipotecas, cada una con un objeto diferente; y siendo ese distinto objeto, justamente, cada uno de los distintos pisos o locales en que se ha dividido el inmueble al sujetarse al régimen de propiedad horizontal. No estamos pues ante una simple concreción o especificación de la hipoteca primitiva, sino ante una auténtica sustitución de una única hipoteca, un único derecho real, por una pluralidad de hipotecas o derechos reales, independientes entre sí por razón de su distinto objeto. Por lo demás, no otra cosa se desprende de los arts. 119 y siguientes de la LH. Su art. 120, en concreto, dispone que la división de la responsabilidad hipotecaria entre distintos inmuebles comporta que cada uno de ellos responderá sólo por la parte del crédito a que esté concretamente afecto; y su art. 123 permite que, cuando se produzca la división de una finca hipotecada, que el crédito hipotecario no se distribuya entre ellas; el crédito se distribuye sólo cuando exista acuerdo al respecto. Y la consecuencia es obvia: como señala el art. 125, si el crédito no se ha distribuido entre las fincas resultantes, no se podrá pedir la liberación de ninguna de ellas hasta que el crédito haya sido totalmente satisfecho. No estamos pues ante una especificación, sino ante una novación objetiva de la hipoteca”.

³⁶ Sobre la base de la configuración jurídico privada de las figuras de la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria, *vid.* las Resoluciones de la DGT de 13 de noviembre de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2004/21004), de 8 de abril de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2003/11889), de 14 de enero de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2003/58996) y de 4 de noviembre de 1999 (ref. Aranzadi JUR 2001/215914).

³⁷ Sobre la base de la configuración jurídico privada de las figuras de la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria, *vid.* la STSJ de la Comunidad Valenciana, de 5 de diciembre de 2002 (ref. Aranzadi JT 2003/471) y la STSJ de Cataluña de 29 septiembre de 2001 (ref. Aranzadi 2002/13713). No obstante, también cabe señalar Sentencias que, prescindiendo del citado análisis jurídico privado, han determinado el mismo resultado, *vid.* la STS de 24 de octubre de 2003 (ref. Aranzadi RJ 2003/7844) y entre otras las SSTSJ de Castilla-La Mancha de 7 de abril de 2004 (ref. Aranzadi JT 2004/1021), de 3 de marzo de 2004 (ref. Aranzadi JT 2004/665) y de 22 de enero de 2002 (ref. Aranzadi JT 2002/460), la STSJ de Galicia de 30 de mayo de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2003/268326), la STSJ de Andalucía de 28 de marzo de 2003 (ref. Aranzadi JT 2003/1380) y las SSTSJ de Extremadura de 24 de septiembre de 2002 (ref. Aranzadi JT 2003/73) y de 26 de septiembre (ref. Aranzadi JT 2002/265120).

³⁸ Ref. Aranzadi RJ 2003/7844.

Registro³⁹, demostrándose su falta de autonomía frente a los negocios jurídicos novatorios de la relación jurídico hipotecaria.

6.2.1. *Redistribución de la responsabilidad hipotecaria derivada de la ampliación de préstamo hipotecario sobre varias fincas*

En primer término, vamos a abordar la redistribución de la responsabilidad hipotecaria derivada de la ampliación del préstamo hipotecario sobre varias fincas⁴⁰, partiendo del rechazo a la existencia de dos negocios independientes, al erigirse la distribución en un “elemento”, utilizando la terminología jurídico privada, del negocio constitutivo de la hipoteca. No obstante, cabe señalar que este criterio es ignorado por la Administración en los supuestos de ampliación de hipoteca constituida inicialmente sobre varias fincas, juzgando la Administración que concurren dos hechos imponderables diferenciados: la citada ampliación y la distribución o redistribución de la responsabilidad hipotecaria, prescindiendo del análisis jurídico privado de este último instituto. A esta misma conclusión llega el TEAC en su Resolución de 20 de junio de 1996⁴¹.

Sin embargo y a efectos registrales, entendemos que, en este supuesto, vuelve a ser ineludible la distribución de la responsabilidad hipotecaria, puesto que no puede existir una parte de la responsabilidad distribuida y otra solidaria, es decir, sin distribuir. Por estas razones, postulamos la no sujeción de estas operaciones al no constituir un negocio jurídico autónomo respecto a la ampliación de la hipoteca. Al igual que ocurre en el supuesto de constitución de hipoteca sobre varias fincas, juzgamos que estamos ante una única convención en función del carácter imperativo de la redistribución de la responsabilidad hipotecaria, a todas luces necesaria para que sea efectiva la ampliación del préstamo hipotecario⁴².

Ahora bien, la práctica de la construcción y promoción inmobiliaria es mucho más rica en matices del supuesto *supra* planteado. Así, dentro del fenómeno de la ampliación debemos distinguir dos posibilidades: ampliación de hipoteca distribuida y ampliación de hipoteca solidaria. En el primer caso, al constituirse la hipoteca sobre varias fincas y, *ex art.* 119 de la LH, distribuirse la responsabilidad hipotecaria, no se produce, *inter partes*, ni la división del préstamo ni la del crédito garantizado⁴³. Sin embargo, la división de la hipoteca sí puede realizarse si las partes así lo acuerdan⁴⁴. Es evidente que

³⁹ En el mismo sentido, *vid.* Falcón y Tella, R.: “La distribución de la responsabilidad hipotecaria en documento privado: una alternativa legal para eludir un gravamen improcedente (Editorial)”, *Quincena Fiscal* núm. 16, 2004, págs. 3 y ss. Este autor distingue entre distribuciones simultáneas y posteriores a la constitución de la hipoteca, señalando que cuando son simultáneas se erigen en requisito para su constitución.

⁴⁰ A efectos de una mayor claridad expositiva vamos a hacer una breve referencia a la distribución de la responsabilidad hipotecaria como consecuencia de la constitución de una hipoteca sobre varias fincas. Con este *excursus* pretendemos demostrar que supuestos entre los que existe identidad de razón tienen tratamientos tributarios distintos. Así, en el caso de que se hipotequen varias fincas a la vez por un solo crédito, el art. 119 de la LH exige que se determine “la cantidad o parte de gravamen de que cada una deba responder”, no permitiendo, por tanto, la posibilidad de no especificar, de no distribuir, la responsabilidad hipotecaria de cada una de las fincas. Frente a la distribución voluntaria, aquí sí que nos encontramos ante una exigencia del principio de determinación de la responsabilidad hipotecaria, hasta el extremo de que el Registrador denegará la inscripción hasta que se subsane el citado defecto derivado de la indeterminación de la responsabilidad. En este caso, la Administración no gira liquidación por la distribución de la responsabilidad hipotecaria en el momento de constituirse la hipoteca sobre varias fincas sino únicamente por la citada constitución. *Vid.* por ejemplo la reconstrucción de la operación en el FJ 2 de la STSJ de Cataluña, de 21 de mayo de 2004 (ref. Aranzadi JUR 2004/224844) en un caso de constitución de hipoteca sobre varias fincas en la que sólo se liquidaba el IAJD por la constitución de la misma.

⁴¹ Ref. Aranzadi JT 1996/984.

⁴² A la misma conclusión, llega Falcón y Tella distinguiendo entre distribución simultánea –necesaria– y posterior a la constitución –voluntaria– de la responsabilidad hipotecaria. *Vid.* Falcón y Tella, R.: “La distribución de la responsabilidad hipotecaria en documento privado: una alternativa legal para eludir un gravamen improcedente (Editorial)”, *Quincena Fiscal* núm. 16, 2004, págs. 3 y ss.

⁴³ Esta división únicamente tendrá lugar respecto de terceros como se desprende del art. 120 de la LH que establece que “fijada en la inscripción la parte de crédito de que deba responder cada uno de los bienes hipotecados, no se podrá repetir contra ellos con perjuicio de tercero, sino por la cantidad a que respectivamente estén afectos y la que a la misma corresponda por razón de intereses, con arreglo a lo prescrito en los anteriores artículos”.

⁴⁴ En ocasiones, las partes establecen en la escritura de constitución que ésta se considera dividida entre todas las fincas que son objeto de gravamen. Si bien aún existiendo créditos distintos garantizados con hipotecas diversas, se establecen unas condiciones financieras uniformes para los diversos préstamos divididos convencionalmente.



en este último supuesto, cuando se amplía el préstamo hipotecario, en realidad, existen tantas ampliaciones como préstamos hipotecarios inicialmente constituidos. Por lo tanto, no se plantea en este caso realmente un problema de redistribución de la responsabilidad hipotecaria, puesto que no existe una hipoteca sobre una pluralidad de fincas sino que se reputa que existen una pluralidad de hipotecas; tantas como fincas sobre las que se producen individualmente las ampliaciones. Por ende y a efectos fiscales, únicamente existe un hecho imponible sujeto al IAJD: la ampliación del préstamo hipotecario.

Distinto supuesto es el segundo caso, ampliación de un préstamo hipotecario solidario, en el que nos encontramos ante una situación de partida en la que inicialmente se constituye hipoteca sobre una única finca y, posteriormente, esa finca es dividida sin distribuir la responsabilidad hipotecaria pretendiéndose ahora ampliar el único préstamo inicial existente. Ante este presupuesto de hecho, caben dos formas de actuación que, como veremos, conllevan consecuencias fiscales totalmente distintas. Así, es posible que se proceda en primer lugar a la ampliación del préstamo hipotecario y, una vez ampliado ese préstamo inicial, se realice la distribución de la responsabilidad hipotecaria. En este caso, estamos evidentemente ante un supuesto de distribución voluntaria, cuyas consecuencias fiscales son las anteriormente señaladas, es decir, la existencia de dos hechos imponibles diferenciados: la ampliación del préstamo hipotecario y la distribución de la responsabilidad hipotecaria⁴⁵.

Otra posibilidad que cabe referir es aquella en la que la distribución de la responsabilidad hipotecaria se produce con anterioridad a la ampliación del préstamo. En este caso, primero se distribuye la responsabilidad del préstamo inicial y, posteriormente, se amplía el préstamo. Como consecuencia de la citada ampliación del préstamo se vuelve a producir una redistribución de la responsabilidad hipotecaria. Respecto a esta última operación, defendemos su existencia pero excluyendo su sujeción por derivarse la citada operación necesariamente de la ampliación de la hipoteca⁴⁶, no constituyendo la redistribución, por tanto, un negocio jurídico autónomo. En cambio, la DGT considera que no existe redistribución⁴⁷ al propugnar la división del préstamo como consecuencia de la distribución de la responsabilidad hipotecaria⁴⁸. Ante este presupuesto de hecho, la DGT, en la Resolución de 27 de noviembre de 2002⁴⁹, identifica dos hechos imponibles: distribución del préstamo inicial y su ampliación. Sin embargo, nosotros entendemos que no existe relación causa-efecto entre distribución de la responsabilidad y división de la hipoteca Paradójicamente –atendiendo al criterio

⁴⁵ A este respecto debemos diferenciar la base imponible de ambas operaciones. En la ampliación, ascendería únicamente al incremento de la responsabilidad hipotecaria; en cambio, en la distribución recaería sobre la total responsabilidad hipotecaria distribuida. Este planteamiento es el sostenido por la DGT y al cual nos adherimos completamente, al cumplirse, también a nuestro juicio, todos los requisitos del 31.2 del TRLITPAJD, sin perjuicio de que juzguemos que no existe manifestación alguna de capacidad económica.

⁴⁶ Negando como hecho imponible la distribución de la responsabilidad hipotecaria en los supuestos de ampliación del préstamo hipotecario, *vid.* STSJ de Cantabria, de 25 de noviembre de 2002 (ref. Aranzadi JT 2002/1786).

⁴⁷ Así, la DGT señala que “por último y en cuanto a esta segunda escritura de redistribución de hipoteca convendría precisar que la Ley Hipotecaria exige en su artículo 119 que “cuando se hipotequen varias fincas a la vez por un solo crédito, se determinará la cantidad o parte de gravamen de que cada una deba responder”, no permitiendo, por tanto, la posibilidad de que se hipotequen conjuntamente varias fincas a la vez sin especificar la parte de responsabilidad hipotecaria que corresponde a cada una de ellas. Ello supone que si, como en hipótesis, se señala en el escrito de consulta, ya se ha procedido a la división horizontal de la finca en varios predios independientes, no parece probable que puede constituirse una única hipoteca en garantía del importe del préstamo ampliado, 4.103.614,48 €, para luego proceder a su redistribución, sino que ya desde el primer momento deberá determinarse “la cantidad o parte de gravamen” de que cada finca deba responder, lo que tiene una repercusión evidente en la tributación por el ITP y AJD de la citada operación. En efecto, si en la segunda de las escrituras se procede a redistribuir la hipoteca existente en garantía del préstamo inicial y a ampliar la responsabilidad hipotecaria de cada una de las fincas independientes, las liquidaciones a practicar serán las siguientes: –Redistribución de hipoteca: Igual que en el caso anterior procederá practicar liquidación por la cuota variable de DN de AJD, pero ahora sobre una base imponible correspondiente a la cantidad que se redistribuya, que si en conjunto es la misma dará el mismo resultado. –Ampliación del préstamo: Se practicará liquidación por la cuota variable del documento notarial, sobre una base correspondiente a la cuantía del principal ampliado”. Resolución de la DGT de 27 de noviembre de 2002 (ref. Aranzadi JUR 2003/48274).

⁴⁸ El argumento esgrimido es que tras la distribución se ha producido a su vez la división tanto de la hipoteca como del crédito. Probablemente, creemos que, ante la desmesurada carga tributaria que este criterio conllevaba para el contribuyente, el Centro Directivo ha acogido un criterio más favorable para éste, sin que el mismo aparentemente se derive de forma necesaria de las circunstancias del supuesto planteado. A nuestro juicio y aún existiendo jurisprudencia en sentido contrario, la división del préstamo hipotecario no se produce, como ya hemos apuntado, por la mera distribución de la responsabilidad hipotecaria.

⁴⁹ Resolución de la DGT de 27 de noviembre de 2002 (ref. Aranzadi JUR 2003/48274).

sostenido hasta la citada Resolución— omite un tercer hecho imponible: la redistribución de la responsabilidad hipotecaria consecuencia necesaria de la ampliación del préstamo.

6.2.2. *Redistribución de la responsabilidad hipotecaria derivada de operaciones de liberación de responsabilidad hipotecaria*

A continuación vamos a analizar la distribución y redistribución como consecuencia de operaciones de liberación de responsabilidad hipotecaria para dirimir la sujeción o no al IAJD de las primeras atendiendo a sus aspectos jurídico privados. La liberación implica una modificación que afecta directamente a las fincas hipotecadas —novación modificativa— al sustraerlas de la relación hipotecaria y que conlleva necesariamente la redistribución de la responsabilidad hipotecaria, salvo cuando ésta se haga recaer sobre una única finca. En cuanto al tratamiento fiscal, podemos avanzar que, a nuestro juicio, la distribución o redistribución de la responsabilidad hipotecaria consecuencia de la liberación parcial quedan fuera del objeto de gravamen del IAJD. Nos encontramos ante un acto necesario, derivado de uno anterior (liberación) e imprescindible para que este último pueda tener efectos, razón por la cual debe quedar fuera del objeto de gravamen de este Impuesto y, por tanto, no sujeto. Sin embargo, este planteamiento generalmente no ha sido acogido por los Tribunales al juzgar que estamos ante un negocio que reúne todos los requisitos del art. 31.2 del TRLITPAJD, prescindiendo del análisis jurídico privado de la redistribución derivada de la liberación parcial de la responsabilidad hipotecaria⁵⁰.

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

Un segundo supuesto sería aquel en que resultando varias fincas de la división o segregación, sólo se libera la responsabilidad de alguna de ellas y se redistribuye la total responsabilidad entre las restantes, en este caso estamos ante un supuesto de redistribución necesaria y derivada de la citada operación de liberación. Otro supuesto similar sería el de liberación parcial en caso de que, por la revalorización de una o varias de las fincas objeto de hipoteca, fuese posible liberar alguna de ellas y redistribuir la responsabilidad hipotecaria entre las restantes. En estos casos, la redistribución de la responsabilidad hipotecaria deriva de forma ineludible del acto de liberación parcial al excluirse, sin alterar la responsabilidad hipotecaria total (salvo en el caso de cancelación parcial⁵¹), la garantía hipotecaria sobre las fincas liberadas. En definitiva, juzgamos que la distribución o redistribución es ineludible en los supuestos de liberación parcial de responsabilidad hipotecaria cuando el préstamo hipotecario esté constituido sobre varias fincas y, después de la liberación, queden como garantía hipotecaria más de una.

Empero, la DGT en aquellos casos de segregación de fincas hipotecadas en los que todo el gravamen hipotecario pasa a recaer sobre la finca matriz y se libera de responsabilidad hipotecaria a la porción o porciones segregadas⁵² únicamente ha tomado en consideración los negocios de segregación y redistribución de la responsabilidad hipotecaria, ignorando y negando eficacia jurídica a la liberación de la responsabilidad hipotecaria. En consecuencia, juzga que sólo existen dos negocios autónomos y, por tanto, dos hechos imponibles: segregación y redistribución (interpretando que la

⁵⁰ Vid. La STSJ de Murcia de 21 de mayo de 2003 (ref. Aranzadi 2003/163055).

⁵¹ En sentido contrario al que nosotros nos posicionamos, vid. la STSJ de Murcia de 21 mayo de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2003/163055).

⁵² Vid. la Resolución de la DGT núm. 1893/2003, de 13 de noviembre (ref. Aranzadi JUR 2004/21004). En concreto, se señala al final de la contestación que “en conclusión, la distribución de la garantía hipotecaria deberá tributar de forma separada e independiente de la segregación de la finca”.

concentración de la total responsabilidad hipotecaria en la finca matriz es un supuesto de redistribución que da lugar a la liberación de la porción o porciones segregadas). En sentido similar, el TSJ de Extremadura, aludiendo a la doctrina del TS, prescinde del análisis jurídico privado y examina de forma independiente y autónoma la distribución de la responsabilidad hipotecaria, descartando cualquier relación de la misma con la liberación de la responsabilidad hipotecaria⁵³ e incluso con la cancelación parcial en el caso del TSJ de Murcia⁵⁴. En la misma línea podemos situar el planteamiento del TEAC al afirmar que “la liberación de algunas fincas, ha implicado necesariamente la redistribución de la carga” hipotecaria⁵⁵ en su totalidad sobre la finca matriz. Más tajante es la Sentencia del TSJ de Castilla y León de 25 septiembre de 2003⁵⁶ que señala que “por consiguiente distribuida la garantía hipotecaria del préstamo entre algunas de las fincas resultantes la simple descripción que se efectúa en la escritura de que las restantes fincas se hayan libres de responsabilidad hipotecaria no constituye un hecho imponible de este impuesto, ya que el acto jurídico que produce efectos jurídicos es el de división de la garantía hipotecaria por el que se ha liquidado, siendo consecuencia de dicha división el que algunas de las fincas resultantes se hallen libres de la garantía hipotecaria, sin que por tanto constituyan un hecho imponible”. De forma más confusa, el TSJ de Castilla y León, precisando que la cuestión a enjuiciar es si la liberación de la responsabilidad hipotecaria está o no sujeta al IAJD, parece confundirla con la distribución de la responsabilidad hipotecaria al afirmar que la citada operación supone una modificación de la responsabilidad hipotecaria que conlleva una nueva distribución de la responsabilidad hipotecaria, fijando como base imponible la total responsabilidad hipotecaria y no la liberada⁵⁷.

No obstante, también cabe señalar la existencia de otros criterios defendidos por otros TSJ –Cataluña, Galicia, y Cantabria– en los que se somete a gravamen exclusivamente la liberación de la responsabilidad hipotecaria, asimilándola en cierta forma a la cancelación parcial de hipoteca antes de la previsión de su exención⁵⁸, por un supuesto de modificación objetiva –reducción del número de fincas o liberación de parte de la finca hipotecada– aunque discrepando sobre la fijación de la base imponible. Llegados a este punto, debemos alinearlos con el TSJ de Cantabria⁵⁹ que la establece en la responsabilidad liberada y reasignada a las otras fincas y no en la total responsabilidad hipotecaria como los TSJ de Cataluña⁶⁰ y Galicia⁶¹. A este respecto y atendiendo a los planteamientos

⁵³ La STSJ de Extremadura, de 28 de julio (ref. Aranzadi JUR 2004/290274) señala, respecto a una escritura pública de reducción de hipoteca, liberación y distribución de responsabilidad hipotecaria que ante “el documento considerado, que, recuérdese, contiene una nueva distribución del crédito hipotecario, la conclusión no puede ser otra que la de entender que esa nueva distribución estaba sujeta al IAJD”.

⁵⁴ Vid. la STSJ de Murcia de 21 mayo de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2003/163055).

⁵⁵ Vid. la Resolución del TEAC, de 25 de febrero de 2004 (JUR 2004/175187). Éste caso es siquiera más flagrante, dado que al recaer la hipoteca originaria sobre la finca matriz no había distribución de responsabilidad hipotecaria alguna.

⁵⁶ Ref. Aranzadi JUR 2004/240538.

⁵⁷ La STSJ de Castilla y León, de 17 de septiembre de 2004 (ref. Aranzadi JUR 2004/274336) dispone que “en efecto, entendemos que la liberación de la responsabilidad hipotecaria de la finca segregada, supone de hecho una modificación de las hipotecas inicialmente constituidas sobre la finca matriz, lo que conlleva una nueva distribución de la responsabilidad hipotecaria previamente establecida que origina el tributo litigioso, por lo que la formalización notarial de esta operación está sujeta al Impuesto aquí controvertido”. Cabe señalar que para llegar a este razonamiento se basa en la STS de 15 de junio de 2002 (ref. Aranzadi RJ 2002, 5917) que versa sobre un supuesto de distribución de responsabilidad hipotecaria. Vid. en sentido similar pero extremadamente confusa por no relatar el supuesto de hecho, las SSTSJ de Cantabria, de 14 de mayo de 2004 (ref. Aranzadi 2004/173704) y de 12 de diciembre de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2004/109727).

⁵⁸ Vid. la STSJ de Cataluña, de 30 de abril de 2004 (ref. Aranzadi JUR 2004/194573), que afirma que “en el caso presente, en la escritura se procedió a segregar tres fincas de la matriz y se liberaron las mismas de la cuota de responsabilidad hipotecaria que pesaba sobre las fincas resultantes de la segregación, según convinieron las partes en la escritura”, para luego añadir que “planteada así la cuestión es indudable que se ha producido una novación objetiva en el derecho real de hipoteca” y que “con independencia del “nomen” que se dé al negocio jurídico por las partes, lo cierto es que en la escritura se recogía un convenio para la cancelación parcial de la hipoteca sobre las fincas segregadas, que también constituían su objeto en el inicial negocio hipotecario, modificándose convencionalmente el objeto del derecho real de hipoteca”. Sin embargo, juzgamos errónea la determinación de la base imponible, al fijarla en la total responsabilidad hipotecaria y no en la responsabilidad liberada y reasignada a las otras fincas, tal y como hace, la STSJ de Cantabria, de 27 de enero de 2005 (ref. Aranzadi JUR 2005/63135). Asimismo, el TEAC realiza la citada equiparación entre liberación y cancelación (vid. la Resolución de 28 noviembre de 2002 (ref. Aranzadi JUR 2002/145962).

⁵⁹ Vid. la STSJ de Cantabria, de 27 de enero (ref. Aranzadi JUR 2005/63135).

⁶⁰ Vid. la STSJ de Cataluña, de 30 de abril de 2004 (ref. Aranzadi JUR 2004/194573).

⁶¹ Vid. la STSJ de Galicia, de 28 de julio de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2004/11975).

tos del TEAC, debemos señalar que, en el supuesto de no existir distribución previa de dicha responsabilidad en el momento de efectuarse la segregación, sí que sería correcta la fijación de la base imponible en la total responsabilidad hipotecaria, tal y como resulta de lo dispuesto en los artículos 104, 122 y 123 de la LH⁶². Sin perjuicio de que exceda del objeto de este trabajo, juzgamos que, en la actualidad y tras la previsión de la exención para las cancelaciones⁶³, la liberación parcial de responsabilidad hipotecaria debe considerarse como una operación no sometida a gravamen⁶⁴.

7. DESCRIPCIÓN DE RESTO DE FINCA Y SEGREGACIÓN

Otro supuesto que la Administración sujetaba a gravamen era el de descripción del resto de finca en los supuestos de segregación, por la simple descripción del resto de la finca matriz para diferenciarla de la segregada. Sin embargo, la citada descripción no es sino uno de los requisitos que establece el art. 47 del RH para poder inscribir la segregación, que es el acto o contrato sometido a gravamen⁶⁵. En concreto, establece que “siempre que se segregue parte de una finca inscrita para formar una nueva, se inscribirá la porción segregada con número diferente, expresándose esta circunstancia al margen de la inscripción de propiedad de la finca matriz así como la descripción de la porción restante cuando esto fuere posible o, por lo menos, las modificaciones en la extensión y lindero o linderos por donde se haya efectuado la segregación”.

Razón por la cual no puede sujetarse el citado negocio jurídico a gravamen, dado que su realización es necesaria para completar la eficacia jurídica de la segregación y permitir, por tanto, su inscripción en el Registro de la Propiedad. Por lo tanto, no nos encontramos ante un negocio autónomo, ante un acto con entidad propia y diferenciada, en el sentido que señalado por el Tribunal Supremo para sujetarlo a gravamen. Cualquier otra solución, nos conduciría a la conclusión de que únicamente se grava el documento con independencia del acto jurídico documentado y de la configuración jurídico privada de este último.

8. CONCLUSIONES

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

⁶² Vid. la Resolución del TEAC, de 28 noviembre de 2002 (ref. Aranzadi JUR 2002/145962).

⁶³ Falcón y Tella señala que la cancelación “se trata en realidad de un supuesto de no sujeción, pues la escritura de cancelación no es un acto jurídico en el sentido de que no tiene efectos jurídicos sustantivos (que se anudan al pago de la obligación garantizada) sino meramente registrales” (*Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Lustel, Madrid, 2005, pág. 117).

⁶⁴ Juzgamos que la liberación de responsabilidad hipotecaria constituye un supuesto de cancelación formal de la hipoteca.

⁶⁵ En este sentido, el TSJ de Murcia ha señalado que “la simple descripción del resto de la finca matriz para diferenciarla de la segregada no constituye un hecho imponible de este impuesto, ya que los actos jurídicos que produce todos los efectos jurídicos son los de segregación, declaración de obra nueva y constitución en propiedad horizontal de la finca segregada también liquidados. Incluso la servidumbre a que hace referencia la escritura, que afecta a las dos fincas, es consecuencia de dicha segregación y de la construcción que se proyecta ejecutar en ambas parcelas (segregada y resto de la finca matriz) y no de la descripción del resto de la finca matriz que se hace en la escritura, necesaria para realizar dicha segregación por exigencias de lo dispuesto en el art. 47 del Reglamento Hipotecario que establece que siempre que se segregue parte de una finca inscrita para formar una nueva, se inscribirá la porción segregada con número diferente, expresándose esta circunstancia al margen de la inscripción de propiedad de la finca matriz así como la descripción de la porción restante cuando esto fuere posible o, por lo menos, las modificaciones en la extensión y lindero o linderos por donde se haya efectuado la segregación. En la inscripción de la nueva finca se expresará la procedencia de ésta y los gravámenes vigentes de la finca matriz”(STSJ de Murcia, de 3 junio de 1998 (ref. Aranzadi JT 1998/853).



- a) El IAJD es un impuesto que somete a gravamen actos, contratos o negocios jurídicos regulados por otras ramas del Derecho como son la civil y la mercantil. Por esta razón, resulta fundamental atender a la configuración jurídico privada de los negocios jurídicos, actos o contratos para dilucidar su sometimiento a gravamen o, por el contrario, constatar la no realización del hecho imponible. En caso contrario, se podría afirmar que únicamente se grava el documento con independencia del acto jurídico documentado y de la configuración jurídico privada de este último.
- b) En ocasiones, la realidad sobre la que recae el citado Impuesto es compleja, bien por las intenciones y objetivos de las partes bien por las exigencias del ordenamiento. En los casos de negocios jurídicos o actos complejos es necesario prestar especial atención a la conformación jurídico privada de los mismos, para dilucidar si estamos ante una única convención o una pluralidad de las mismas.
- c) Por una parte, existen supuestos en que nos encontramos con estipulaciones que pueden actuar, en unos casos, como negocio independiente y, en otros, como elemento conformador de otro negocio, configurándose, por tanto, como parte de su contenido. Éste será el criterio determinante para su sometimiento o no a gravamen. En aquellos supuestos en los que el pacto o estipulación constituye un elemento necesario de un negocio jurídico, como ocurre en los supuestos de distribución necesaria de la responsabilidad hipotecaria, no se puede afirmar la tributación autónoma de dicho pacto, puesto que no constituye una convención autónoma. Sin embargo, en los casos en los que dicho pacto se configura como negocio autónomo (así ocurre en los supuestos de distribución voluntaria de la responsabilidad hipotecaria) evidentemente nos encontramos ante dos convenciones que tributan por separado.
- d) Distinto de estos supuestos son los de los contratos conexos y contratos complejos. En el primer caso nos encontramos ante un pluralidad de convenciones; en el segundo ante un único acto.
- e) Por otra parte, también existen varios negocios jurídicos cuya conexión no es causal sino estructural, en cuanto que uno de ellos constituye el presupuesto necesario para el otorgamiento del otro. Así ocurre, por ejemplo, en los casos de escritura de declaración de obra nueva y división horizontal, o en los de división horizontal, adjudicación de fincas y extinción de comunidad sin solución de continuidad. La jurisprudencia respecto de estos supuestos no es uniforme. A nuestro juicio, en estos supuestos es necesario examinar de que forma, aun existiendo claramente una pluralidad de negocios distintos, la conexión estructural incide en la sujeción a un gravamen de carácter tan formalista como el impuesto sobre los actos jurídicos documentados.
- f) Atendiendo a este planteamiento jurídico privado, debemos inferir el tratamiento tributario que corresponde a los actos y negocios jurídicos complejos. En estos supuestos, el criterio determinante para dilucidar si uno de los actos o negocios jurídicos que conforman el acto o negocio jurídico complejo está o no sujeto al IAJD será la concurrencia del requisito de la autonomía e independencia del acto o contrato documentado que fija el art. 31.2 del TRLITPAJD. En estos casos, estamos ante meros elementos ineludibles del negocio jurídico complejo que es el que estará, en su caso, sujeto a gravamen.
- g) Por último, en cuanto a los actos de documentación compleja, siguiendo al TEAC, ha de entenderse que la presentación de cualquiera de los instrumentos notariales inicia un procedimiento de liquidación del gravamen que recae sobre el acto jurídico documentado. Si en el curso del procedimiento se acredita que el tributo ya ha sido liquidado en otro procedimiento anterior, sobre otro de los documentos, no debe girarse nueva liquidación para no incurrir en duplicidad. Y si, pese a todas las cautelas, la duplicidad llegara a producirse, siempre asistirá al sujeto pasivo el derecho a devolución del ingreso indebido.

**ANEXO DE CRITERIOS ADMINISTRATIVOS
Y DE JURISPRUDENCIA**

ÍNDICE DEL ANEXO DE CRITERIOS ADMINISTRATIVOS Y DE JURISPRUDENCIA

A) EL HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS: ESPECIAL REFERENCIA A LOS ACTOS Y CONTRATOS

- 1) Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 mayo de 1996 (ref. Aranzadi JT 1996\667)

Aplicación del artículo 4 del TRLITPAJD que establece que:

“A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa”.

- 2) Sentencia del Tribunal Supremo de 3 noviembre de 1997 (RJ 1997\8251)

Los actos o negocios jurídicos sometidos al IAJD deben tener entidad propia y diferenciada respecto de otros actos que hayan podido estar sujetos al ISD o a las modalidades de TPO, de OOSS e, incluso, del mismo IAJD.

B) EL ACTA DE TERMINACIÓN DE OBRAS Y LA DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA

- 1) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 20 de mayo de 2003 (Ref. Aranzadi JT 2003\1199)

La no sujeción del acta de terminación de obra al IAJD cuando ya ha tributado la declaración de obra nueva por el citado impuesto.

- 2) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 10 de marzo de 2003 (ref. Aranzadi JT 2003/644)

La no sujeción del acta de terminación de obra al IAJD cuando ya ha tributado la declaración de obra nueva por el citado impuesto.

- 3) Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 diciembre de 1996 (Ref. Aranzadi JT 1996\1757)

Actos jurídicos de documentación compleja: la no sujeción del acta de terminación de obra al IAJD cuando ya ha tributado la declaración de obra nueva por el citado impuesto.

C) LOS NEGOCIOS SOBRE EL RANGO REGISTRAL

- 1) Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 4 de noviembre de 2000 (ref. Aranzadi RJ 2000\10240)

Naturaleza del rango registral.

- 2) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 23 de diciembre de 2004 (ref. Aranzadi JUR)

Igualación de rango en hipotecas constituidas: sujeción precedente.

- 3) Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de septiembre de 1992 (ref. Aranzadi JT 1992\514)

Posposición de condición resolutoria: sujeción precedente.

- 4) Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral Vizcaya de 21 abril de 2004 (ref. Aranzadi JUR 2005\49585)

Igualación de rango en hipotecas constituidas: sujeción procedente.

- 5) Resolución del Organismo Jurídico Administrativo de Álava de 31 octubre de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2005\61382)

Igualación de rango en hipotecas constituidas: sujeción procedente.

- 6) Resolución del Organismo Jurídico Administrativo Álava de 12 de julio de 2002 (ref. Aranzadi JUR 2005\61284)

Igualación de rango en hipotecas no constituidas: sujeción improcedente.

- 7) Resolución del Organismo Jurídico Administrativo Álava de 9 de enero de 2002 (ref. Aranzadi JUR 2002\229634)

Igualación de rango en hipotecas no constituidas: sujeción improcedente.

- 8) Resolución del Organismo Jurídico Administrativo Álava de 31 de octubre de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2005\61382)

Igualación de rango en hipotecas constituidas: sujeción procedente.

D) LA DISTRIBUCIÓN Y REDISTRIBUCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD HIPOTECARIA

- 1) Sentencia del Tribunal Supremo, de 24 de octubre de 2003 (ref. Aranzadi RJ 2003\7844)

Doctrina legal dictada del Tribunal Supremo dictada en recurso de casación en interés de ley en materia de distribución voluntaria de la responsabilidad hipotecaria.

- 2) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 16 de febrero de 1998 (ref. Aranzadi JT 1998\382)

Distribución voluntaria de la responsabilidad hipotecaria: sujeción improcedente al carecer del requisito de la valuabilidad.

- 3) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 5 de diciembre de 2002 (ref. Aranzadi JT 2003\471)

Distribución voluntaria de la responsabilidad hipotecaria: sujeción procedente.

- 4) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 25 de septiembre de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2004\240538)

Liberación y distribución de la responsabilidad hipotecaria: sujeción únicamente de la distribución y no de la liberación.

- 5) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 28 de julio de 2004 (ref. Aranzadi JUR 2004\290274)

Cancelación, liberación y distribución de la responsabilidad hipotecaria: sujeción únicamente de la distribución y no de la liberación.

- 6) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 29 de septiembre de 2001 (ref. Aranzadi JUR 2002\13713)

Distribución voluntaria de la responsabilidad hipotecaria: sujeción procedente.

- 7) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 25 de noviembre de 2002 (ref. Aranzadi JT 2002\1786)

Distribución de la responsabilidad hipotecaria voluntaria: supuesto de no sujeción al no estar previsto ni en el TRLITPAJD ni en el RITPAJD.

- 8) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 24 de septiembre de 2002 (ref. Aranzadi JT 2003\73)

Distribución de la responsabilidad hipotecaria voluntaria: supuesto de no sujeción al no estar en presencia de un acto novedoso que recaiga sobre cosa valuable.

- 9) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 18 de junio de 2004 (ref. Aranzadi JT 2004\1353)
Distribución de la responsabilidad hipotecaria derivada de la cancelación parcial del crédito hipotecario: sujeción procedente.
- 10) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 22 de enero de 2002 (ref. Aranzadi JT 2002\460)
Distribución voluntaria de la responsabilidad hipotecaria: sujeción improcedente por carecer de objeto valuable.
- 11) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 30 de abril de 2004 (ref. Aranzadi JUR 2004\194573)
Distribución necesaria de la responsabilidad hipotecaria derivada de liberación de responsabilidad hipotecaria: sujeción procedente.
- 12) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 27 de enero de 2005 (ref. Aranzadi JUR 2005\63135)
Distribución necesaria de la responsabilidad hipotecaria derivada de liberación de responsabilidad hipotecaria: sujeción improcedente. Sujeción de la operación de liberación de la responsabilidad hipotecaria.
- 13) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 28 de julio de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2004\11975)
Distribución necesaria de la responsabilidad hipotecaria derivada de liberación de responsabilidad hipotecaria: sujeción improcedente. Sujeción de la operación de liberación de la responsabilidad hipotecaria.
- 14) Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de junio de 1996 (ref. Aranzadi JT 1996\984)
Distribución necesaria de la responsabilidad hipotecaria derivada de la ampliación de préstamo hipotecario: sujeción procedente.
- 15) Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de febrero de 2004 (ref. Aranzadi JUR 2004\175187)
Distribución necesaria de la responsabilidad hipotecaria derivada de la liberación de responsabilidad hipotecaria: sujeción procedente. Liberación de la responsabilidad hipotecaria: no sujeción.
- 16) Resolución Dirección General de Tributos, de 24 mayo de 2001 (ref. Aranzadi JUR 2002\90793)
Distribución voluntaria de la responsabilidad hipotecaria: sujeción procedente. Distribución necesaria de la responsabilidad hipotecaria derivada de la ampliación de préstamo: sujeción improcedente al considerarse dividido el préstamo.
- 17) Resolución Dirección General de Tributos, de 13 de noviembre de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2004\21004)
Distribución voluntaria de la responsabilidad hipotecaria y la liberación de responsabilidad hipotecaria: sujeción procedente de la distribución de la responsabilidad hipotecaria.
- E) DESCRIPCIÓN DE RESTO DE FINCA Y SEGREGACIÓN
- 1) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 3 de octubre de 2002 (ref. Aranzadi JT 2002\489)
Descripción de resto de finca: sujeción improcedente.
- 2) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 3 de junio de 1998 (ref. Aranzadi JT 1998\853)
Descripción de resto de finca: sujeción improcedente

**EL HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE
ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS: ESPECIAL
REFERENCIA A LOS ACTOS Y CONTRATOS**

1) Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 mayo de 1996 (ref. Aranzadi JT 1996\667)

Aplicación del artículo 4 del TRLITPAJD que establece que:

“A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa”.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa
Recurso contencioso-administrativo núm. 870/1993.
Ponente: Ilmo. Sr. D. Juan Ignacio Moreno Fernández

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se impugna en el presente recurso contencioso-administrativo la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, con fecha 23 septiembre 1993, a la vista de la reclamación económico-administrativa RG 2332/1993 (RS 311/1993), formulada por «Alcampo, SA», contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid con fecha 29 enero 1993, desestimatoria de la reclamación (núm. 8215/1987) formulada contra la liquidación provisional paralela (núm. 25251001/1987) girada en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad «Actos Jurídicos Documentados», por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Hacienda de Madrid, sobre una base de 1.022.222.944 pesetas, al tipo del 0,5 por 100, y una cuota a ingresar de 5.264.453 pesetas (5.111.114 pesetas de cuota más 153.333 pesetas de honorarios y, 5 pesetas de examen y nota), con motivo de la escritura de compraventa y arrendamiento financiero otorgada por la recurrente y la sociedad «Sogeleasing Industrial, SA», con fecha de 30 de septiembre de 1986, ante el Notario de Madrid don Ignacio Z. C. (número de protocolo 3344), presentando autoliquidación negativa por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RCL 1981\275 y ApNDL 7268) con fecha de 30 de octubre de 1986, al entender que tales actos no estaban sujetos al Impuesto citado.

SEGUNDO.—Una es la cuestión que se somete en el presente proceso a la consideración de esta Sala, a saber, si la *formalización en un único documento notarial de un contrato de compraventa y de un contrato de arrendamiento financiero* (dando lugar a un «lease-back»), permite aplicar o no la exención prevista en el artículo 48.I, B.20 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales para la transmisión de edificaciones a empresas de arrendamiento financiero para ser objeto de arrendamientos con opción de compra, también a la modalidad de «Actos Jurídicos Documentados», en cuanto a la protocolización del contrato de arrendamiento financiero en dicho documento notarial.

Hay que partir en el asunto de autos de la premisa según la cual la cuestión controvertida se origina por la realización de un contrato de los denominados de «lease-back», es decir, de un negocio complejo mediante el cual se vende un bien a una sociedad de arrendamiento financiero para posteriormente contratar con ella, y sobre el mismo bien, un arrendamiento financiero. En este sentido, el contrato realizado en el asunto de autos coincide exactamente con la definición anterior, ya que la sociedad recurrente («Alcampo, SA»), propietaria de determinadas fincas en un centro comercial, vende a una sociedad de arrendamiento financiero («Sogeleasing Industrial, SA») dichas fincas, cuyo precio es de 650.000.000 de pesetas, para posteriormente otorgar un contrato de arrendamiento financiero inmobiliario de las fincas anteriores, por un precio de 650.000.000 de pesetas más un 13 por 100 de interés anual, en un plazo de 7 años y en 28 cuotas trimestrales (cánones), con un derecho de opción de compra de las fincas objeto de arrendamiento fijado en 65.000.000 de pesetas. *Lo importante del anterior negocio y que es lo que ha ocasionado la controversia que se pretende resolver, es la realización del mismo en un único documento. Sin embargo, lo cierto es que no puede identificarse la existencia de único soporte documental del negocio realizado con la existencia de un único con-*

trato u obligación. El «leaseback» puede considerarse como un negocio complejo, que viene a integrarse por la suma de dos contratos perfectamente diferenciados: un primer contrato, de «compraventa», mediante el cual una parte vende a la otra un bien que le pertenecía; y un segundo contrato, de «arrendamiento financiero», mediante el cual, la parte compradora en el contrato anterior ahora cede el bien a la vendedora en arrendamiento, otorgando, además, a la otra parte, un derecho de opción de compra al final del contrato. Es decir, se trata sin lugar a dudas de dos contratos totalmente diferentes, que no pueden confundirse por el hecho de haberse instrumentado en un único documento notarial, y los cuales tienen sustantividad propia, tanto jurídica como económica, habiendo dado, en la práctica, su unión, a la figura conocida como el «lease-back». Sin embargo, en el presente caso no se trata de averiguar si el «lease-back» es o no una figura jurídica propia, o si se trata de un único contrato, dos contratos (compraventa y arrendamiento financiero) o, incluso, tres contratos (compraventa, arrendamiento de bienes, y opción de compra), sino sencillamente si la exención prevista en el artículo 48.I, B.20 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RCL 1981\275 y ApNDL 7268) es o no aplicable a la totalidad del negocio realizado, y en relación con todos los conceptos impositivos regulados en dicha norma, o sólo es aplicable a una parte del mismo o a alguno de los conceptos impositivos («transmisiones patrimoniales onerosas», «operaciones societarias» y «Actos Jurídicos Documentados»).

TERCERO.—Siendo el «lease-back» un negocio complejo o mixto, integrado por dos figuras jurídicas independientes, como son, un contrato de compraventa y un contrato de arrendamiento financiero (que, a su vez, es la suma de un contrato de arrendamiento de bienes más un contrato de opción de compra), y al no tener un reconocimiento como tal en la normativa tributaria, sino que su sometimiento a tributación se hace de forma separada e independiente, corresponde realizar —en consecuencia— su estudio por separado a los efectos de conocer los efectos fiscales derivados de la realización de cada una de las partes del negocio en cuestión. En este sentido, el primero de los contratos realizado, es decir, la compraventa, mediante el cual la empresa recurrente vende a la de arrendamiento financiero determinadas fincas de su propiedad —que aunque no sea objeto de este proceso, sin embargo, sí es necesario conocerlo para entender posteriormente la tributación del segundo contrato— es un acto sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de lo dispuesto en el artículo 3.1.º de la Ley 30/1985, de 2 agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido (RCL 1985\1984, 2463 y ApNDL 7277), dado que se trata de la entrega de un bien realizada por un empresario a título oneroso (artículo 6.2.2.º: tienen la consideración de entrega de bienes: «la transmisión de la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de bienes inmuebles»), pero exento (artículo 8.1.22.º: estarán exentas del Impuesto: «las segundas y ulteriores entregas de edificaciones»), y en consecuencia, y en virtud de lo dispuesto en el artículo 3.3.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» («las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles que estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido»). Ahora bien, aun tratándose de una entrega de bienes sujeta pero exenta en el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en consecuencia, sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, posteriormente el propio Texto Refundido de este último Impuesto (aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 diciembre [RCL 1981\275 y ApNDL 7268]) declara la exención de la operación en la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas», en este caso en concreto, al tratarse de la transmisión de unas edificaciones a una empresa de arrendamiento financiero, para ser objeto de arrendamiento con opción de compra, cuando dichas operaciones estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido (número 20, del artículo 48.I, B del Texto Refundido, incorporado al mismo por la disposición adicional de la Ley 30/1985, de 2 agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido); y entrega de bienes, además, cuya protocolización de un documento notarial, no se encuentra sujeta a la modalidad de «Actos Jurídicos Documentados» al tipo del 0,5 por 100, según preceptúa el artículo 31.2 del Texto Refundido, porque aún tratándose de una primera copia de escritura que tiene por objeto cosa cantidad o cosa valuable, y que contiene un acto inscribible en el Registro de la Propiedad, no estando sujeto el acto realizado al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin embargo sí lo está a la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas», lo que imposibilita su tributación en la modalidad de «Actos Jurídicos Documentados» al tipo del 0,5 por 100.

CUARTO.—En cuanto al segundo contrato realizado, que es el que interesa al caso de autos, por ser en él donde nace la controversia a resolver, se trata de un contrato de arrendamiento financiero («leasing»), mediante el cual una sociedad de leasing contrató con la recurrente un contrato de arrendamiento financiero con opción de compra sobre unas fincas (las que previamente le había transmitido la recurrente). Dicho contrato se halla *sujeto*, en virtud del artículo 3.º de la Ley 30/1985, de 2 agosto, al Impuesto sobre el Valor Añadido, al tratarse de una entrega de bienes realizada por un empresario a título oneroso (artículo 6.2.7.º: tiene la consideración de entrega de bienes «las cesiones de bienes en virtud de contratos de venta a plazos con pacto de reserva de dominio y de arrendamientos-venta», asimilándose a estos últimos, arrendamientos con opción de compra) y no exento a tenor de lo establecido en el artículo 8.º, por lo que no puede quedar sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» (artículo 3.3.º de la Ley 30/1985 [RCL 1985\1984, 2463 y ApNDL 7277]: «las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles que estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido»), como además, así reconoce la recurrente expresamente en la escritura de compraventa y arrendamiento financiero otorgada, que al recoger el cuadro de cánones a satisfacer por el contrato de arrendamiento financiero, viene aplicada a cada renta trimestral, el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al tipo del 12 por 100. Ahora bien, *la sujeción y no exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido* y, en consecuencia, la no sujeción en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad «transmisiones patrimoniales onerosas» *supone la sujeción a la modalidad «Actos Jurídicos Documentados»* de este último Impuesto, al tratarse, según preceptúa el artículo 31.2 del Texto Refundido anteriormente citado, de una primera copia de escritura notarial (escritura notarial con fecha 30 de septiembre de 1986, ante el Notario de Madrid, don Ignacio Z. C., con número de su protocolo 3344); que tiene por objeto una cantidad o cosa valuable [cuya concreción se hace aplicando la regla de valoración prevista en el artículo 10.2, e) del Texto Refundido, a saber, la cantidad total que haya de satisfacerse por todo el período de duración del contrato, que en el presente caso se concreta en el resultando de sumar las 28 cuotas trimestrales, y sin incluir el precio de la opción de compra, lo que arroja una cantidad global de 1.022.222.944 pesetas]; inscribible en el Registro de la Propiedad (a tenor de lo dispuesto en los artículos 2.5 de la Ley Hipotecaria [RCL 1946\886 y NDL 15457] y 14 del Reglamento); no sujeto al Impuesto de Sucesiones y Donaciones (tanto por no tratarse de operaciones lucrativas, como por ser personas jurídicas las partes intervinientes, lo que las excluye del ámbito de aplicación del citado Impuesto); y finalmente, no sujeto —como ya hemos adelantado— a la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, por estarlo al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Según lo que antecede, es perfectamente correcto el sometimiento de la citada escritura a la modalidad de «Actos Jurídicos Documentados» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, al tipo previsto en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto, a saber, el 0,5 por 100, habida cuenta que dicha escritura recoge, además de un contrato de compraventa, un contrato de arrendamiento financiero al que no es de aplicación la exención prevista en el artículo 48.I, B.20 del citado Texto Refundido.

QUINTO.—*Otro de los argumentos mantenidos por la parte recurrente en defensa de su pretensión es intentar atribuir al término «convención» la significación de «operación», y nunca la de «contrato» u «obligación», ya que, según la recurrente, «un mismo acuerdo o pacto puede implicar varias obligaciones o incluso actos y contratos», y entendiendo la operación de «lease-back» como una única convención u operación, sujeta una sola vez al pago del Impuesto, por el total de la operación y, en consecuencia, siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 4.º del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que al respecto establece que «a una sola convención no puede exigirse más que el pago de un solo derecho».* Y a ello hay que decir, que según el artículo 23.2 LGT (RCL 1963\2490 y NDL 15243), «en tanto no se definen por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda». Y en el presente caso, el significado usual del término «convención» viene recogido por la primera acepción contenida en la definición que al mismo atribuye el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española (vigésima primera edición) como

«ajuste o concierto entre dos o más personas o entidades». No obstante, su sentido jurídico se dejaba latir ya en tiempos del Derecho Romano («pactum conventium») al entenderlo simplemente como un pacto o acuerdo de voluntades («duorum vel plurium in idem placitum consensus») que por sí mismo no generaba vínculo obligatorio alguno, salvo que se realizase en forma legal y con causa válida para generar una obligación, es decir, salvo que se materializase un contrato, acto jurídico bilateral, dirigido a crear una relación obligatoria («duorum vel plurium in idem placitum consensus, animo contrahendas obligationis»); acuerdo de voluntades, al que posteriormente algunos autores dotaban de un contenido estricto, separándolo del propio contrato, al entender a aquél como el género y a éste como la especie, y otros, sin embargo, lo identificaban como el contrato. Pues bien, aplicando la doctrina expuesta al caso de autos, y cualquiera que sea la significación que atribuyamos al término citado, no cabe duda alguna en que estamos en presencia de un negocio entre dos entidades que, en un mismo documento, llegan a dos acuerdos, ajustes, conciertos, contratos o convenciones diferentes: un pacto de venta de bienes inmuebles y un pacto de arrendamiento de esos mismos inmuebles, configurando tales acuerdos diferentes hechos imponible por los cuales procede exigir los correspondientes tributos devengados, con apoyo jurídico en el artículo 4.º del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RCL 1981\275 y ApNDL 7268), cuyo contenido no sólo prevé la cláusula citada por la recurrente, sino que además dispone expresamente que «cuando *un mismo documento* o contrato comprenda varias convenciones sujetas al Impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa». Y *en el presente caso tenemos un mismo documento que comprende dos convenciones sujetas al Impuesto en modalidades diferentes: una compraventa sujeta a la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas», aunque exenta y, en consecuencia, no sujeta a la modalidad de «Actos Jurídicos Documentados» al tipo del 0,5 por 100; y un arrendamiento financiero no sujeto a la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas» (por estarlo al Impuesto sobre el Valor Añadido) y, en consecuencia, sujeto a la modalidad de «Actos Jurídicos Documentados» al tipo del 0,5 por 100, dado que la normativa no determina expresamente otra cosa. Por lo demás, éste es el criterio mantenido por el Tribunal Supremo en asuntos similares, que aunque referidos al artículo 173.2 de la Ley 41/1964, de 11 junio (RCL 1964\1256, 1706; RCL 1965\665 y NDL 16113), de Reforma del Sistema Tributario (cuya redacción era idéntica a la del actual artículo 4.º del Texto Refundido), la doctrina sentada en ellos es perfectamente trasladable al caso de autos, al apuntar al respecto que «no ofreciendo dudas en el supuesto enjuiciado, la existencia en una misma escritura de varios actos jurídicos perfectamente diferenciados, por aplicación de lo que se preceptúa en el artículo de referencia, ha de llegarse a la conclusión que los actos jurídicos aludidos quedan sujetos al Impuesto que motiva este recurso» (Sentencia 9 febrero 1970 [RJ 1970\767]), y «que, si a una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, cuando en un mismo documento o contrato se comprendan varias convenciones sujetas al Impuesto separadamente en la tarifa, se exigirá el derecho señalado a cada una de ellas, salvo los casos en que se determine expresamente otra cosa, declaración que pone de relieve bien elocuentemente que no existe ni se admite por la ley la absorción de tipos fiscales contenidos en un mismo documento, si la ley expresamente no autoriza y por ello en el caso de autos la existencia de convención compraventa que tributa por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales no quita eficacia impositiva a la escritura pública —en el caso de autos, de leasing— para gravarse por el de Actos Jurídicos Documentados, porque con arreglo al precepto aplicado, que es una disposición común a los dos impuestos que estudiamos, cada la convención satisfará su Impuesto y tipificará por sí misma, prescindiendo de otras que puedan acompañarla, el que deberá satisfacer» (Sentencia 25 mayo 1968).*

SEXTO.—La última pretensión de la parte recurrente, realizada con carácter subsidiario a las anteriores, se concreta en decretar la nulidad de la liquidación provisional que le fue girada por falta de motivación suficiente, puesto que se ocultan los criterios tenidos en cuenta para fijar la deuda tributaria. Y ciertamente, sorprende esta pretensión cuando la Administración, en el presente caso, ha dado validez a los elementos tributarios declarados por la recurrente, sin alterar ninguno de ellos, salvo la propia sujeción y no exención al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en su modalidad de «Actos Jurídicos Documentados», extremo éste que ha sido objeto de discusión previa. Es decir, la liquidación provisional que se le gira, se hace tomando como base la declarada por la recurrente (1.022.222.944 pesetas), y aplicándole el tipo de gravamen legalmente previsto para los documentos notariales, como se especifica expresa y claramente en la citada liquidación. Evidentemente, tendría sentido hablar de exponer los criterios valorativos, cuando la Administración se hubiese separado en

la determinación del valor real del negocio o acto sometido a tributación, de las fórmulas de valoración legalmente establecidas, sin justificar los motivos y criterios de su valoración, pero no se puede pedir que justifique lo que está legalmente justificado, y además, admitido por el sujeto pasivo del Impuesto en su propia autoliquidación (y la cual, no consta que haya impugnado). Por lo tanto, la determinación de la base imponible que hace la Administración, no es sino consecuencia de aplicar la regla de valoración prevista en el artículo 10.2, e) del Texto Refundido (RCL 1981\275 y ApNDL 7268) («en los arrendamientos servirá de base la cantidad total que haya de satisfacerse por todo el período de duración del contrato»), cuyo resultado no es sino la propia cantidad declarada por la recurrente como base imponible en la autoliquidación que presentó ante la Delegación de Hacienda; el tipo de gravamen, es el legalmente previsto en el artículo 31.2 del mismo Texto Refundido para los documentos notariales; y la deuda tributaria, el resultado de aplicar el tipo citado a la base anterior, más la liquidación de los correspondientes honorarios del liquidador. Es más, no le falta razón a la recurrente cuando, citando el artículo 121 LGT (RCL 1963\2490 y NDL 15243), apunta que «el aumento de la base tributaria sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al sujeto pasivo», y recalca «con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que los motiven». Pero es que resulta que en la liquidación que se le giró no hubo un aumento de base tributaria, sino que se asumió como válida (por estar correctamente determinada) la propia base declarada por el sujeto pasivo, por lo que si no hay un aumento de base, no hay criterios de valoración adicionales que notificar al sujeto pasivo.

SEPTIMO.—En virtud de todo lo razonado, resulta la desestimación del recurso y la confirmación del acto impugnado, al ser conforme a Derecho, los pronunciamientos en él contenidos.

No se aprecia en ninguna de las partes litigantes temeridad o mala fe por lo que, de conformidad con lo que disponen los artículos 81.2 y 131.1 LJCA (RCL 1956\1890 y NDL 18435) no procede hacer pronunciamiento alguno en cuanto al pago de las costas causadas en esta instancia.

2) Sentencia del Tribunal Supremo de 3 noviembre de 1997 (RJ 1997\8251)

Los actos o negocios jurídicos sometidos al IAJD deben tener entidad propia y diferenciada respecto de otros actos que hayan podido estar sujetos al ISD o a las modalidades de TPO, de OOSS e, incluso, del mismo IAJD.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa
Recurso contencioso-administrativo núm. 532/1995.
Ponente: Excmo. Sr. D. Jaime Rouanet Moscardó

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—La Asociación Española de la Banca Privada (AEB) impugna, en el presente recurso contencioso-administrativo, la virtualidad jurídica, con el alcance que específicamente se concretará, de los artículos 25.1, 39, 54.3, 62, b).2, 64.5.2, 70.4, 74, 75.3, 75.5, 75.6, 76.3, c).2 y 88 del Reglamento General del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 mayo (RCL 1995\1816), publicado en el «Boletín Oficial del Estado» número 148 del día 22 de junio de 1995.

SEGUNDO.—El citado artículo 25.1 del mencionado Reglamento establece que «la constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo, cuando la constitución de la garantía sea simultánea con la concesión del préstamo o en el otorgamiento de éste *estuviera* prevista la posterior constitución de la garantía».

La recurrente sostiene la necesidad de eliminar de dicho texto el requisito de que la constitución de la garantía sea simultánea con o esté prevista en la concesión contractual del préstamo, de acuerdo con la —según su opinión— doctrina jurisprudencial dictada sobre la materia, de la que se citaba una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), no por lo que la misma representaba, sino porque en ella se recogía la jurisprudencia de este Tribunal Supremo y, en concreto, el criterio plasmado en las Sentencias de 26 enero 1978 (RJ 1978\146) y 23 febrero 1981 (RJ 1981\446).

Frente a tal pretensión, debemos destacar que el precepto transcrito recoge la posición tradicional del Tribunal Supremo sobre esta cuestión, que, en un principio, se inclinó decididamente, salvo contadas excepciones, por el criterio de la simultaneidad y, posteriormente, matizó que dicha simultaneidad no debía entenderse como unidad de acto o formalización en el mismo documento, sino en el sentido de que del documento contractual inicial de constitución del préstamo tenía que derivarse tanto éste mismo como la garantía, o que ésta estuviese ya anunciada en la conformación de aquél.

En efecto, un análisis histórico de la normativa reguladora de la cuestión nos permite sacar las siguientes conclusiones:

a) En el antiguo Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, los préstamos garantizados con hipoteca o con otras cargas reales tributaban *exclusivamente* por la constitución de los derechos reales de garantía.

b) Sin embargo, el artículo 155.16 de la Ley 41/1964, de 11 junio (RCL 1964\1256, 1706; RCL 1965\665 y NDL 16159), de Reforma Tributaria, altera el tratamiento legal y establece que «la constitución y prórroga de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis en garantía de un préstamo tributarán *exclusivamente* por este último concepto...».

c) Dicho artículo pasó a ser el artículo 58 del Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Decreto 1018/1967, de 6 abril (RCL 1967\933, 1400 y NDL 16194).

d) Incomprensiblemente, la Ley 32/1980, de 21 junio (RCL 1980\1445 y ApNDL 7267), del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados omite el precepto anterior.

e) No obstante, reaparece en el artículo 15 del Texto Refundido de dicho Impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 diciembre (RCL 1981\275 y ApNDL 7268), con la siguiente redacción: «la constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán *exclusivamente* por el concepto de préstamo».

f) Tal texto es reiterado, al pie de la letra, en el artículo 18 (con algún simple matiz) del Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 3494/1981, de 29 diciembre (RCL 1982\332, 1690 y ApNDL 7269), y, especialmente, en el artículo 15.1 del actual Texto Refundido del Impuesto aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 septiembre (RCL 1993\2849).

En general, la doctrina legal del Tribunal Supremo ha venido sentando, habitualmente, lo siguiente:

1. Para que haya un solo acto liquidable, es preciso que el préstamo y la garantía se pacten conjuntamente (Sentencia de 2 diciembre 1971 [RJ 1971\4822]).
2. Se admite que la garantía se preste con posterioridad, si la preveía el título constitutivo del préstamo (Sentencia de 30 noviembre 1977 [RJ 1977\4577]).
3. También se admite la sustitución de la garantía por otra, si estaba previsto en la escritura de constitución del préstamo (Sentencia de 10 febrero 1978 [RJ 1978\594]).

En definitiva, como no ha cambiado, respecto a la cuestión analizada, el texto normativo, desde el año 1967 hasta el Texto Refundido de 1993, ni la jurisprudencia generalmente aplicable, debe admitirse la validez y adecuación a derecho de la redacción actual del artículo 25.1 del Real Decreto 828/1995; y rechazarse, por tanto, en este punto, el recurso interpuesto.

En realidad, no puede pensarse que tal artículo haya incurrido en una extralimitación reglamentaria, ya que tan sólo se contrae a interpretar, aclarar o completar lo dispuesto en el artículo 15.1 del Texto Refundido de 1993 (siendo así, además, que, de tal modo, no ha hecho más que atemperarse al criterio mantenido por la jurisprudencia).

Cegar la vía reglamentaria a aspectos meramente aclaratorios o matizadores literariamente del Texto Refundido sería desvirtuar la potestad reglamentaria y dejarla reducida a una simple posibilidad de reproducir el texto legal habilitante.

Y, en este caso, no cabe pensar que el Reglamento condiciona lo que la ley considera incondicionado, pues tanto ésta como aquél no ofrecen dudas de que los derechos de hipoteca y demás derechos reales en garantía de un préstamo tributarán exclusivamente por este último concepto.

Lo que el Reglamento hace, con su precisión, es evitar que no (sic) se produzcan abusos o actuaciones (ostensiblemente no queridas por el legislador) destinadas a burlar el Impuesto o a establecer auténticas ficciones.

Además, el artículo 18 del anterior Reglamento de 1981 utilizaba la expresión «constitución de préstamos garantizados», lo cual implica que no se puede atribuir a dicha frase otro significado que el de préstamos y garantías simultáneos o de garantías previstas en el propio documento de constitución de aquéllos.

TERCERO.—El artículo 39 del Reglamento de 1995 dispone que «en las transmisiones realizadas mediante subasta pública notarial, judicial o administrativa, servirá de base el valor de adquisición, *siempre que* consista en un precio en dinero marcado por la ley o determinado por autoridades o funcionarios idóneos para ello; en los demás casos, el valor de adquisición servirá de base cuando el derivado de la comprobación no resulte superior».

La impugnación se constriñe a todo el párrafo (hasta el final) posterior a las palabras «siempre que».

No existe norma de rango legal que contemple la subasta pública como medio de adquirir bienes a efectos de la determinación de la base imponible en el Impuesto de autos, por lo que, en principio, es aplicable el artículo 19 del Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 septiembre («la base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituye o ceda»).

La redacción del artículo 39 -que ahora se cuestiona-contraría una reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo (así, las Sentencias, entre otras, de 7 mayo 1991 [RJ 1991\4132], 1 diciembre 1993 [RJ 1993\9293] y 5 octubre 1995 [RJ 1995\9691]), que había establecido el criterio de la improcedencia de la comprobación en los casos de transmisión por subasta pública, al ser tal procedimiento el más adecuado para determinar, por la ley de la oferta y la demanda, el valor real del bien transmitido.

El Consejo de Estado, en su Dictamen, señala, al respecto, que «resulta conveniente añadir que procederá la comprobación no sólo cuando se aprecien irregularidades en la subasta y, en especial, insuficiencia en la publicidad de la licitación, sino también cuando haya suficiente constancia de que, por las circunstancias concurrentes, se ha utilizado el instrumento de la subasta con fines defraudatorios, en cuyo caso será de aplicación lo prevenido en el artículo 24 de la Ley General Tributaria (RCL 1963\2490 y NDL 15243) sobre el fraude de ley. Pero, fuera de estos casos, en que el valor real no coincide con el de remate por defectos, manipulación o insuficiencia de la propia subasta, habrá que estar al resultado de la misma».

El contenido literal del artículo 39 es, pues, muy confuso y desafortunado.

El concepto de valor de adquisición en el contexto de dicho precepto es ambiguo, sobre todo cuando se le condiciona a su determinación por autoridades o funcionarios idóneos para ello, pues tales posibles sujetos intervinientes lo que determinan es el justiprecio (artículo 1488 de la Ley de Enjuiciamiento Civil), el avalúo (artículo 1495 del mismo Texto) o la tasación, pero no el precio del remate o, en definitiva, el valor de adquisición.

Los términos utilizados, con motivo de una subasta pública, en la citada Ley de Enjuiciamiento Civil, en el Reglamento General de Recaudación (RCL 1991\6 y 284) y en el Reglamento Notarial (RCL 1944\994; RCL 1945\57 y NDL 22309), suelen ser: Tasación o avalúo (el valor atribuido por los peritos); tipo de licitación (es el señalado para abrir la puja, que puede no coincidir con la tasación o el avalúo -pues las citadas normas obligan, en ocasiones, a determinadas deducciones-); tipos de primera y segunda subasta (ya que, si no existen posturas y queda desierta la primera subasta, se puede celebrar una segunda con un tipo de salida del 75% del de la primera); precio de remate (es el precio que se produce en la adquisición por subasta del bien transmitido); y precio de adjudicación (es el precio que se señala cuando se adjudican los bienes o derechos al acreedor).



Y, evidentemente, el artículo 39 parece confundir, lamentablemente, valor de adquisición con tasación o avalúo, cuando, en realidad, dicho valor es, siempre, el precio de remate.

Y traiciona, indudablemente, el sentido que quiso dar al término valor de adquisición la Sentencia, antes citada, de 1 diciembre 1993, pues la misma habla de precio en dinero marcado por la ley o determinado por autoridades o funcionarios idóneos para ello para justificar que, en todas las subastas públicas, el precio (lógicamente, el de salida o tasación o avalúo —y, en general, el tipo de licitación—) viene establecido por la ley o por las autoridades o funcionarios comentados, y no se refiere a que existan subastas públicas en las que se pueda dar o no dar dicho requisito.

Además, el artículo 39 ignora no sólo el supuesto de subasta mediante empresas especializadas, introducido por el artículo 149 del Reglamento General de Recaudación de 20 diciembre 1990, sino también las modalidades del concurso y del concurso-subasta.

Ha de concluirse, por tanto (con estimación del recurso en este extremo), que el citado precepto debe ser anulado parcialmente, suprimiendo de su texto el párrafo completo, hasta el final, que empieza con las palabras «siempre que», sin que, frente a lo instado por la recurrente, quepa ampliarlo con unas líneas complementarias que reflejen la tesis sentada por el Consejo de Estado, porque ello implicaría desbordar el carácter revisor de esta Jurisdicción y porque no se está ante un caso comprendido en el artículo 85 de la misma, referente sólo a Ordenanzas Municipales (con la inteligencia, sin embargo, de que la frase «valor de adquisición» debe entenderse, en este precepto, como precio de remate).

CUARTO.—Los artículos 54.3 y 62, b).2 del Reglamento previenen que «la reducción del capital que sea consecuencia de la compra o adquisición por la sociedad de sus propias acciones para amortizarlas tributará por aquel concepto, sobre la base del valor nominal de las acciones amortizadas» y que «cuando la sociedad acuerde la reducción de capital para amortizar acciones propias, asumirá la condición de sujeto pasivo».

La impugnación, por la AEB, de tales preceptos es total, porque establecen la tributación sobre la base del valor nominal de las acciones amortizadas y la asunción por la sociedad de la condición de sujeto pasivo.

Deben destacarse como antecedentes orientadores los siguientes:

A) En el Texto Refundido de 1967, no existía aún el concepto independiente de «operaciones societarias» (que se introdujo en el año 1980).

En su artículo 54, se consideraba hecho imponible del Impuesto «la constitución, aumento y disminución de capital, prórroga, modificación, transformación y disolución de sociedades».

Y su artículo 70.13 reputaba que era la base imponible del Impuesto, «en la reducción (de capital), que produzca devolución o entrega de los bienes a los socios, el valor de éstos; si la reducción de capital se produjere mediante la adquisición por la sociedad de sus propias acciones, servirá de base el valor real de las acciones amortizadas».

Este precepto tiene su origen en el último párrafo del artículo 150.12 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 junio 1964, que decía: «si la disminución de capital se produjere mediante la adquisición por la sociedad de sus propias acciones, servirá de base el valor real de las acciones amortizadas».

A su vez, dicho artículo era reflejo del 19, apartados 12 y 13, del Reglamento de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes de 15 enero 1959 (RCL 1959\273, 484, 616 y NDL 16173), que disponía: «12.- La disminución del capital social se liquidará cuando se produzca alguna devolución o entrega a los socios, y por el importe de ésta, con disolución de la sociedad»; y, «13.- Por igual concepto, y sobre la base del "valor nominal" de las acciones amortizadas, tributará la reducción de capital, mediante la compra o adquisición por la sociedad de sus propias acciones».

El artículo 5.12 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Derecho Reales y sobre Transmisiones de Bienes de 21 marzo 1958 (RCL 1958\795 y 941) sólo sujetaba, textualmente, «...así como toda disolución por disminución de capital...».

Como resumen de esta etapa normativa histórica anterior al año 1980, hay que señalar que la sujeción de la disminución o reducción de capital por adquisición por la sociedad de las acciones propias y su posterior amortización surgió por vía reglamentaria, en el año 1959, de donde fue recogida, ya por vía legal, en la Ley de Reforma Tributaria de 11 junio 1964.

La argumentación al respecto aducida por la Abogacía del Estado incurre en el error de desconocer la diferente legislación básica que, por lo examinado, existía en 1959 con relación a la actual: no se había promulgado aún la Ley General Tributaria de 1963, que fue la que estableció con toda claridad el principio de reserva legal para determinados aspectos de los tributos; y ello es lo que explica que el Texto Refundido de 1958, del que es complemento el Reglamento de 1959, tuviera un contenido sumamente reducido, dejando la mayor parte de la regulación al desarrollo reglamentario.

B) La Ley 32/1980, de 21 junio (RCL 1980\1445 y ApNDL 7267), crea, ya, el concepto o modalidad del hecho imponible de «operaciones societarias».

Es una regulación nueva e independiente del anterior y único hecho imponible de «transmisiones onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, de acuerdo con la reforma tributaria del año 1978.

Su artículo 11 (hecho imponible) señala que «son operaciones societarias sujetas la constitución, aumento y disminución de capital, fusión, transformación y disolución de sociedades».

Y, según su artículo 13, «son sujetos pasivos, en la disolución de sociedades y reducción del capital social, los socios por los bienes y derechos recibidos».

Y «la base imponible (artículo 15), en la reducción de capital y disolución de sociedades, coincidirá con el valor real de los bienes o derechos entregados».

El Texto Refundido aprobado por el Real Decreto 3050/1980, de 30 diciembre, reproduce las normas de la citada Ley 32/1980, sin modificación alguna.

Y el Reglamento aprobado por el Real Decreto 3494/1981, de 29 diciembre, añade, en su artículo 25.5, que «no se practicará liquidación cuando la disminución de capital no diere lugar a la devolución de bienes o derechos a los socios».

Pueden sentarse, pues, como conclusiones de esta etapa, que:

a) Sólo queda sujeta la operación societaria de disminución o reducción de capital cuando se entreguen bienes o derechos a los socios o accionistas.

b) El sujeto pasivo es el socio que recibe los bienes o derechos.

c) La base imponible no es el capital reducido o disminuido, sino el valor real de los bienes o derechos entregados a los socios en su alícuota social disminuida o reducida.

d) La Ley 32/1980, el Texto Refundido de 1980 y el Reglamento de 1981 no han recogido las normas del Texto Refundido de 1967 y anteriores que disponían la sujeción de la disminución de capital por adquisiciones de acciones propias, precisamente porque no existe entrega de bienes o derechos a los socios o accionistas, ya que éstos lo que perciben es el precio de venta de sus acciones (que es un contrato de compraventa de valores mobiliarios, que tiene su propio régimen tributario: exención de todo impuesto, en virtud del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, 24/1988, de 28 julio [RCL 1988\1644; RCL 1989\1149 y 1781], y del artículo 45.I, B.15 del Texto Refundido del Impuesto de 1993).

C) En el Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 septiembre, el hecho imponible (artículo 19) es el mismo señalado en el Texto Refundido de 1980, si bien añade «las escisiones» de sociedades. Y lo mismo ocurre respecto a los sujetos pasivos (artículo 23: los socios que reciben los bienes o derechos) y respecto a la base imponible (artículo 25.5: el valor real de los bienes recibidos).



En consecuencia, y a la vista de todo lo expuesto, debe estimarse el recurso en el extremo que estamos examinando y anular los comentados preceptos impugnados, habida cuenta, en definitiva, que:

1. El artículo 54.3 del Reglamento de 1995 carece de todo apoyo legal e, incluso, contradice el principio fundamental de que sólo están sujetas a operaciones societarias las reducciones que impliquen la entrega a los socios de bienes o derechos (principio que se deduce del artículo 23 del Texto Refundido de 1993, que dispone que el sujeto pasivo es el socio que recibe los bienes o derechos, y, también, del artículo 25.5 del mismo, que establece que la base imponible es el valor real de los bienes o derechos recibidos).

2. Existe, pues, una total antinomia entre el artículo 54.3 del Reglamento de 1995, que dice que la base imponible es el valor nominal de las acciones amortizadas, y el antes citado artículo 25.5 del Texto Refundido de 1993 y el artículo 64.5, primer párrafo, del propio Reglamento, que determinan, por el contrario, que la base imponible es el valor real de los bienes recibidos.

3. En la adquisición por la sociedad de acciones propias existen dos actos distintos y separados:

– La compraventa de las acciones propias: En este acto se produce la disminución del neto patrimonial de la sociedad (pago del precio), pues las acciones que recibe carecen de sustancia o entidad patrimonial propiamente dicha, en la medida en que son una participación sólo del propio capital social.

Si la Ley no permitiera esta situación, se produciría la disminución del capital, por confusión, en el mismo momento de la compraventa.

La devolución al socio de parte del patrimonio social se lleva a cabo, precisamente, en el contrato de compraventa.

Pero no se olvide que esta compraventa está exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en virtud de lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores de 1988 (y en el artículo 45.I, B.15 del Texto Refundido de 1993).

– Por el contrario, la disminución del capital social es un mero acto mercantil que no hace sino reflejar jurídicamente la reducción del patrimonio neto social, producida como consecuencia de la compraventa de acciones.

4. El artículo 62, b).2 del Reglamento de 1995 contradice, también, frontalmente, lo dispuesto en el artículo 23 del Texto Refundido de 1993 (sobre quién es el sujeto pasivo).

La tesis que se patrocina en las líneas precedentes ha sido recogida en el Plan General de Contabilidad de 1990 y, sobre todo, en el artículo 15.10 de la Ley 43/1995, de 27 diciembre (RCL 1995\3496 y RCL 1996\2164), reguladora del Impuesto de Sociedades («Las adquisiciones y amortizaciones de acciones propias no determinarán, para la sociedad adquirente, rentas positivas o negativas»).

Es decir, el socio vendedor recibe el precio y puede experimentar ganancia o pérdida. La sociedad compradora disminuye su patrimonio neto, por la cuantía del precio, en una operación inversa a la aportación de capital, sin experimentar ganancias o pérdidas.

Las diferencias entre el precio de compra y el valor nominal de las acciones y de la correspondiente reducción del capital nominal implican los correspondientes reajustes en las alícuotas de los socios sobre las reservas constituidas.

En definitiva, como arguye la recurrente, si bien el legislador ha definido como operación societaria sujeta al Impuesto la disminución de capital, no todas las reducciones de capital dan lugar u originan tributación por el concepto de operaciones societarias, sino sólo aquellas que llevan consigo un traslado o desplazamiento patrimonial.

Comoquiera que, en la reducción de capital para amortizar acciones propias, no hay entrega a los socios de bien o derecho alguno, el Reglamento de 1995 ha tenido que forzar su texto, en los dos

artículos que aquí se analizan, e introducir una regulación contraria a lo que se dispone en el Texto Refundido de 1993 (regulación que predica, artificialmente, la condición de contribuyente de la propia sociedad y fija, como base imponible, el valor nominal de las acciones amortizadas, que normalmente no guardará relación alguna con el precio que por las mismas pagó la sociedad».

Todo ello pone de relieve la completa divergencia entre el hecho imponible «reducción de capital» definido en el Texto Refundido de 1993 y el hecho imponible (y el nuevo sujeto pasivo) introducidos, arbitrariamente, por el Reglamento de 1995: el primero se basa, siempre, en la devolución de aportaciones a los socios y en la personalidad del socio receptor de las mismas como sujeto pasivo, y, el segundo, soslayando toda referencia a una realidad patrimonial y a un precio verdadero, toma como hecho imponible una operación exclusivamente contable, adopta como base imponible una cifra (el valor nominal de las acciones amortizadas) que carece de toda significación económica y crea un sujeto pasivo artificioso, como es la propia sociedad.

QUINTO.—El artículo 64.5.2 del Reglamento de 1995 dispone que «en la disolución de la sociedad, hasta que sean conocidos los bienes y derechos adjudicados a los socios, la liquidación a cargo de éstos se practicará con carácter provisional sobre la base del haber líquido de la sociedad».

Dicho párrafo parece que ha pretendido resucitar el régimen que regía en el Reglamento de 1959; en efecto, su artículo 19.18 regulaba la obligación de practicar liquidación provisional del Impuesto, por parte de la sociedad, en el mismo supuesto y sentido que hemos transcrito (liquidación que se modificaba una vez se hubiera llevado a cabo la liquidación definitiva de la sociedad –según los valores reales de los bienes adjudicados o de la cuota de liquidación–).

En el Texto Refundido de 1958, sin embargo, no se contenía ninguna norma sobre este tema, que, por tanto, fue introducido por vía reglamentaria.

Pero, como hemos dicho en el fundamento anterior, en el año 1959 no estaba vigente la Ley General Tributaria, promulgada en el año 1963, cuyo artículo 10, a) es el que exige rango de ley para las disposiciones que fijen la base imponible y el devengo del impuesto (extremos de los que se ocupa el artículo que estamos analizando al establecer, aunque sea con carácter provisional, una base imponible y una fecha de devengo).

El artículo 70.13 del Texto Refundido de 1967 hacía también referencia a dicha liquidación provisional, practicada sobre el haber líquido de la sociedad o el doble del capital social.

Dicho régimen subsistió hasta la entrada en vigor del Reglamento aprobado por el Real Decreto 3494/1981, en virtud de lo establecido en la disposición transitoria sexta del Texto Refundido de 1967 y disposición final tercera del Texto Refundido aprobado por el Real Decreto 3050/1980.

En estas normas de 1980 y 1981 no sólo se omitió la mención del haber líquido o del doble del capital social como bases imponibles alternativas y provisionales, sino también la misma hipótesis de liquidación provisional o la alusión al devengo con ocasión del simple acuerdo de disolución de la sociedad.

Lo único que se mencionaba es que, en caso de disolución, los sujetos pasivos serían los socios, por los bienes y derechos recibidos [artículos 23, b) del Texto Refundido de 1980 y 31, b) del Reglamento de 1981], que la base imponible estaría integrada por el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios (artículos 25.3 y 33.4, respectivamente) y que el devengo, en las operaciones societarias, tendría lugar el día de la formalización del acto sometido a gravamen [artículo 52.1, b) del Texto Refundido de 1980], es decir, el del otorgamiento de la escritura del acto mencionado (artículo 65 del Reglamento de 1981).

Dichos preceptos eran la plasmación de la idea de que lo que en realidad se grava con motivo de la disolución de las sociedades es el desplazamiento patrimonial que la misma puede originar (partiendo, para ello, de la concepción de la disolución, no tanto como acto formal determinante de la apertura de la fase de liquidación, sino como proceso de extinción que se consuma cuando se produce el reparto del patrimonio social remanente entre los socios y se otorga la escritura señalada en el artículo 212 del Reglamento del Registro Mercantil (RCL 1996\2112) –cuya inscripción provoca la cancelación de la hoja registral de la sociedad–).



Los artículos 19 (hecho imponible), 23 (sujeto pasivo), 25.5 (base imponible), 24 (responsabilidad subsidiaria) y 49.1, b) (devengo) del Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993 no hacen, en realidad, más que reproducir los preceptos de los años 1980 y 1981.

Por ello, la reintroducción en el artículo 64.5.2 del Reglamento de 1995 –que comentamos– del sistema preconizado en el Reglamento de 1959 no es sino una mera innovación reglamentaria, contraria, por lo expuesto, a la ley.

Procede, por tanto, estimar, en este punto, el presente recurso contencioso-administrativo y anular el párrafo del precepto que analizamos.

Efectivamente, como se ha apuntado, en la disminución y reducción del capital y en la disolución de la sociedad el hecho imponible, en concepto de operaciones societarias, no es el acto formal del acuerdo de disolución, sino el consecuente desplazamiento patrimonial de la sociedad a los socios (aunque en aquél suele estar, ya, implícito éste); por ello, el sujeto pasivo es el que recibe los bienes o derechos o a favor de quien se constituyen éstos últimos (en este caso, los socios de la sociedad disuelta); y, a su vez, la base imponible es el valor de los bienes y derechos recibidos, en el supuesto de adjudicación, o de la cuota de liquidación, en otro caso.

En consecuencia, el devengo no tiene lugar cuando la Junta General de Accionistas acuerda la disolución y refleja tal acto societario en escritura pública, para su obligada inscripción en el Registro Mercantil, sino cuando se adjudican de modo concreto los bienes o se aprueba la liquidación, el neto resultante y la cuota correspondiente (con la matización hecha anteriormente).

La realidad es que no existe norma legal alguna que habilite al Reglamento para anticipar el ingreso del Impuesto respecto de la fecha del devengo, ni para dar carta de naturaleza ficticia a una base imponible en función de una liquidación provisional anticipada –cual es el haber líquido de la sociedad que se deduzca del último balance–, por lo cual es evidente que, con el artículo 64.5.2, se ha cometido una clara transgresión del principio de legalidad [artículos 31 de la Constitución (RCL 1978\2836 y ApNDL 2875) y 10, a) de la Ley General Tributaria].

SEXTO. Los artículos 70.4 y 74 del Reglamento de 1995 (ITPyAJD) establecen, respectivamente, que «En la cancelación de las obligaciones, bonos, cédulas y valores análogos, servirá de base el capital prestado, salvo que existan garantías reales, en cuyo supuesto servirá de base el capital garantizado»; y «Las primeras copias que *documenten préstamos*, sujetos a la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas", incluso los representados por obligaciones, bonos, cédulas, pagarés y otros títulos análogos, no quedarán sujetas al gravamen gradual de "actos jurídicos documentados" sobre documentos notariales. Las que *documenten la constitución de préstamos* sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, incluso los representados por obligaciones, bonos, cédulas, pagarés y otros títulos análogos, tributarán por el referido gravamen gradual cuando sean inscribibles en el Registro de la Propiedad o en el Registro Mercantil. Al mismo gravamen gradual de "actos jurídicos documentados" quedarán sujetas las primeras copias de escrituras notariales que *documenten la extinción de préstamos* de cualquier clase, incluso los representados por obligaciones, bonos, cédulas, pagarés y otros títulos análogos, siempre que sean inscribibles en el Registro de la Propiedad o en el Registro Mercantil».

La impugnación se refiere a la totalidad del artículo 70.4 y a los párrafos del artículo 74 en los que se establece el devengo del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados en las escrituras de *emisión y cancelación* de obligaciones, bonos, cédulas, pagarés y otros títulos análogos, cuando no tributen por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Hay que hacer una primera puntualización: debe tratarse de títulos emitidos por plazo superior a 18 meses, pues en caso contrario estarían sujetos al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, por el concepto de Documentos Mercantiles (artículo 76.1 del propio Reglamento de 1995: «Están sujetos... los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a 18 meses, representativos de capitales ajenos, por los que se satisfaga una contraprestación establecida por la diferencia entre el importe satisfecho por la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento»), en relación con el 45.I.15, último párrafo, del Texto Refundido de 1993.

Todos los antecedentes relativos a los presentes supuestos giran alrededor de la transposición –al menos en parte– a nuestro derecho de la Directiva 69/335/CEE, de 17 junio (LCEur 1969\86) (y otras posteriores complementarias); y son, en síntesis, los siguientes:

A) La Ley 32/1980, de 21 junio, reformó el anterior Texto Refundido de 1967, en el sentido de suprimir el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales respecto a la extinción de préstamos o empréstitos, concentrándose el gravamen sobre el acto de su constitución o emisión (artículo 3.I, B). La constitución de préstamos o empréstitos hacía referencia implícita a la emisión de obligaciones, tal como se reflejaba en el artículo 7.1, c) («La cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable el tipo del 1%, si se trata de la constitución de... préstamos, incluso los representados por obligaciones»).

Además, creó tal Ley la figura de las «operaciones societarias» (que no podían identificarse, estrictamente, sin embargo, con el «droit d'aportation» a que hace referencia la Directiva).

Reguló los tipos de gravamen del 1% (para las Sociedades de capitales) y del 0,75% (para las Sociedades personalistas), aplicables, sólo, a partir de la entrada en vigor, el 1 de enero de 1986, de la entonces todavía futura Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Y, transitoriamente, creó, en su disposición transitoria tercera.², el gravamen del 1% sobre la emisión de obligaciones (norma de derecho transitorio válida hasta el 1 de enero de 1986, en que, con la introducción del IVA, se iba a dispensar de todo gravamen a la calificable como «financiación externa» de las empresas). Situación coherente con lo establecido, al respecto, en la regulación del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (ITE) –entonces vigente–, que gravaba las operaciones financieras, tomando como base las contraprestaciones, con un tipo del 5%.

Dicha disposición transitoria, comparada con el precedente artículo 7.1, c), antes citado, tenía como finalidad (lógicamente, so pena de reconocerle un simple alcance redundante) evitar que surgiese un nuevo gravamen con ocasión de la «extinción o amortización» del empréstito o de la «cancelación» de las obligaciones.

Es decir, la financiación externa de las empresas, tanto la bancaria como la canalizada a través de empréstitos, estaba gravada.

B) Con la Ley del IVA, 30/1985, de 2 agosto (RCL 1985\1984, 2463 y ApNDL 7277), desapareció dicha tributación pues, a resultas de la transposición de la Directiva antes mencionada, se declaró la exención, respecto a dicho gravamen, de las operaciones financieras y, en concreto, de la concesión de créditos y préstamos dinerarios, incluso mediante efectos financieros.

C) Y, paralelamente, y a partir del 1 de enero de 1986, se estableció, también, la exención en relación con el ITP y AJD, con objeto de mantener la congruencia impositiva.

El artículo 48.I, B.19 del Texto Refundido de 1980 eximía del impuesto, en todas sus modalidades, a «...los préstamos, cualquiera sea la forma en que se instrumenten, incluso los representados por pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos».

La exención se debía a la mencionada transposición, efectiva, de la citada Directiva 69/335/CEE, que eliminó, como veremos, todo gravamen sobre los actos de financiación externa de las empresas (como acontece con la emisión –y cancelación– de obligaciones a que aquí estamos haciendo referencia). Dicha Directiva, en efecto, influyó tanto en la Ley 32/1980 y en el Texto Refundido de 1980 (al someter la emisión de obligaciones al gravamen transitorio del 1% sólo hasta el 1 de enero de 1986) como en la Ley del IVA, 30/1985, y, más tarde, en la Ley 33/1987 (RCL 1987\2660 y RCL 1988\590) (al aplicar una exención técnica a la emisión de obligaciones –sin que ello implicase, tampoco, un gravamen del 050% sobre el acto de «cancelación», en cuanto incidiría sobre la financiación empresarial, en contra de lo estatuido por la Directiva–).

D) La Ley 29/1991, de 16 diciembre, sobre Adaptación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de la CEE, vino a establecer, en su Título I, la adaptación a la Directiva 90/434/CEE, de 23 julio (LCEur 1990\920), relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones; en su Título II, la adaptación a la Directiva



90/435/CEE, de 23 julio (LCEur 1990\921) , referente al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes; y, en su Título III, la adaptación del ITPyAJD a la precitada Directiva 69/335/CEE, de 17 junio, y a otras que la modificaron, en relación con el impuesto indirecto que grava las concentraciones de capitales.

E) El Texto Refundido de 1993 (que ya no contiene, obviamente, normas de derecho transitorio) no hace sino recoger las modificaciones introducidas desde 1980 y 1981 hasta su aprobación, sin innovar nada.

Su artículo 45.1, B.15 viene a declarar sujeta al ITPyAJD, pero exenta, la constitución de empréstitos representados por bonos, pagarés y obligaciones (exención calificable de técnica, como hemos apuntado antes, porque, sobre el mismo supuesto de hecho, incide el IVA, que es el que regula todos los actos de financiación de las empresas y su dispensa total de tributación, de acuerdo con lo fijado en las Directivas de la CEE).

F) No obstante lo expuesto, el Reglamento de 1995 ha introducido los artículos 70.4 y 74 que estamos analizando. Y sigue aludiendo a un gravamen sobre la cancelación de empréstitos que, como se razonará, carece de fundamento en el ordenamiento jurídico vigente.

Como colofón —y fundamento— de todo lo examinado, el artículo 11 de la Directiva 69/335/CEE establece que «Los Estados miembros no someterán a ninguna imposición, cualquiera que sea su forma: ... b) los empréstitos, incluidos los públicos, contratados en forma de emisión de obligaciones y otros títulos negociables, sea quien fuere el emisor, y todas las formalidades a ellos relativas, así como la creación, emisión, admisión para cotización en Bolsa, puesta en circulación o negociación de estas obligaciones y otros títulos negociables».

Dicho texto va más allá de la simple erradicación del gravamen sobre los títulos, ya que elimina toda carga fiscal sobre los empréstitos representados por obligaciones u otros títulos análogos; tal como ha quedado reflejado, ya, en la Sentencia de 25 mayo 1989 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Asuntos 15/1988, SpA Maxi Di versus Ufficio del Registro di Bolzano), que ha declarado que «el (citado) artículo 11 debe ser interpretado en el sentido de que un Estado miembro no está autorizado a someter a las sociedades de capitales, definidas como tales en el artículo 3 de la Directiva, por el hecho de haber emitido un empréstito..., a impuestos distintos de los mencionados en el artículo 12 de la misma Directiva».

Por tanto, el Reglamento de 1995 no puede exigir un gravamen sobre la emisión, ni sobre la extinción o cancelación, de empréstitos representados por obligaciones u otros títulos análogos, so pena de ir contra la normativa comunitaria (ya asumida progresivamente en nuestro ordenamiento, a través, sobre todo, de las antes comentadas normas de la Ley 32/1980, del Texto Refundido de 1980, del Reglamento de 1981 y de la Ley 30/1985).

Con base en lo indicado, pueden sentarse las siguientes conclusiones:

a) La «concentración» de capitales a que se refiere la Directiva no tiene nada que ver con el fenómeno de la concentración de empresas, pues lo que aquella significa es poner en común o capitalizar las empresas bien vía de aportación o bien vía de endeudamiento, mediante la emisión de obligaciones, bonos, etc.

b) La Directiva integra el ordenamiento jurídico comunitario europeo, que tiene primacía y efecto directo sobre la normativa española, y, aunque no ostente la naturaleza de un Reglamento, obliga a todos los Estados miembros de la CEE a adaptar su derecho interno a la misma, cualquiera que sea la residencia del aportante o del suscriptor de las obligaciones, bonos, etc., porque fija, de un modo claro y preciso, y con una perfecta e incondicionada complitud jurídica, los objetivos a alcanzar y reúne, por tanto, los requisitos necesarios para esa aplicación directa (como cierre de la aplicación implícita y progresiva en la legislación de la que dimana la actual que ha sido objeto de examen). Y el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en las Sentencias, entre otras, dictadas, en el asunto Sace, el 17 diciembre 1979, en el asunto Ratti, el 5 abril 1979 y, en el asunto Becker, el 19 enero 1982, tiene declarado, al efecto, que las disposiciones suficientemente precisas de una Directiva pueden, en ausencia o defecto de la legislación interna de desarrollo, producir

efecto directo y ser aplicables por las jurisdicciones internas a los justiciables que las aleguen o a quienes beneficien.

c) La supresión de cualesquiera gravámenes sobre las operaciones de financiación externa de las empresas implica, asimismo, la supresión de la tributación de la amortización o cancelación de las obligaciones (pues ésta no tiene apoyo, tampoco, en las excepciones previstas en el artículo 12 de la propia Directiva).

d) La mencionada supresión es paralela a la exención de las operaciones de préstamo y crédito en la Directiva 77/338/CEE, de 17 mayo, según quedó plasmado en el artículo 8.1.18, b) de la Ley del IVA, 30/1985.

e) La configuración del ITPyAJD, tal como se regula en el Texto Refundido de 1993, es plenamente compatible con la de la imposición indirecta sobre concentración de capitales de la Directiva, pues, según el artículo 31.2 de aquél, el sometimiento a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados opera cuando no se da la sujeción a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales y, en cambio, en el artículo 11 de la Directiva, que es como una excepción del antes citado, ocurre que, tratándose de empréstitos, ni la transmisión ni la formalidad de los mismos están sujetas a tributación. En efecto, el mencionado artículo 31.2, que regula la cuota gradual del ITPyAJD, es tan general y abstracto que no colisiona frontalmente con dicho artículo 11 de la Directiva (artículo, este último, que sí es opuesto, sin embargo, a lo regulado en los artículos 70.4 y 74.2 y 3 del Reglamento de 1995).

En consecuencia, la exención prevista en el artículo 45.I, B).15 del Texto Refundido de 1993, interpretada en concordancia con el artículo 11 de la Directiva, comprende no sólo el Impuesto en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas sino también en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados (en cuanto, mediante esta última, se grava la formalidad de la cancelación del empréstito); por lo que los artículos 70.4 y 74 (en la parte referente, al menos, a las obligaciones y títulos análogos) deben anularse, por ser contrarios a la interpretación indicada.

La Abogacía del Estado, en ocasiones diversas, ha expresado, al respecto, que la Directiva examinada no ha establecido una «no sujeción» (o exención), a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, de los documentos que contengan amortizaciones de obligaciones, pues entiende que los artículos 11 y 12 de aquélla regulan la imposición sobre transmisiones de un modo que no es trasvable, con la suficiente precisión, a la «regulación interna» del ITPyAJD. Y, al efecto, afirma que, a la vista de la Directiva, no puede concluirse que el artículo 70.4 del Reglamento esté en contradicción con la misma; ni que en ésta se contemplen supuestos de sujeción a imposición de las formalidades cuando no hay sujeción a imposición de las transmisiones (pues –según su criterio– lo que ocurre en la Directiva es lo contrario: no sujeción a imposición de las formalidades de los empréstitos –artículo 11– y no sujeción, tampoco, de las transmisiones de bienes que no tengan como contrapartida participaciones sociales –artículo 12–). Y añade que dicha duplicidad de conceptos impositivos (transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados) dentro de un único impuesto –el ITP y AJD– es propia del «ordenamiento tributario interno» y la técnica utilizada para evitar casos de doble imposición por aplicar ambos conceptos no es reconducible a la técnica expresada en los artículos 11 y 12 de la Directiva.

Frente a dicha posición doctrinal, debe admitirse que la Directiva parte de los siguientes conceptos básicos:

– Distinción entre la imposición sobre las aportaciones a sociedades y el Impuesto del Timbre sobre los títulos (con la conclusión –en la Exposición de Motivos de la Directiva– de la conveniencia de suprimir este último).

– La idea de un mercado común con las características de un mercado interior implica que la aplicación del impuesto sobre la concentración de capitales a los que se concentren en el ámbito de una sociedad sólo sea factible una vez que dicha sociedad esté, ya, en el seno del Mercado Común; de modo que el mantenimiento de otros impuestos indirectos semejantes al impuesto sobre las aportaciones de capital o al impuesto del timbre sobre los títulos pone en peligro los fines perseguidos por las medidas previstas en la Directiva –imponiéndose, por tanto, su supresión–.

– Por eso, en el artículo 11 de la Directiva se señala que no estarán sujetas a ningún impuesto, cualquiera que sea su manifestación, las formalidades relativas a los empréstitos.

Por otra parte, cuando la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo ha hablado de incompatibilidad entre el ordenamiento interno español y la normativa comunitaria (como ocurre en la Sentencia de 9 octubre 1992 [RJ 1992\8469]) se ha referido, básicamente, al problema de los «préstamos hipotecarios» y no al supuesto de emisión y cancelación de bonos y obligaciones.

Pero la Sentencia de 4 noviembre 1996 (RJ 1996\8609) ha venido a coincidir con las consideraciones que han sido efectuadas con anterioridad en orden a la inexistencia de la fiscalidad sobre los empréstitos a partir del 1 de enero de 1986 (pues «el artículo 11 de la Directiva excluye de toda tributación la emisión de obligaciones o títulos análogos no sólo desde la perspectiva de la traslación patrimonial de los obligacionistas, cedulistas o bonistas a la entidad emitente, *sino también por lo que respecta a la formalización de las operaciones* –escrituras notariales, documentos mercantiles, etc.– e incluso por lo que atañe a los actos, trámites y formalidades para su emisión, admisión a cotización en Bolsa y, lo que es más importante, negociación o transmisión posterior de los títulos. Es decir, la exención alcanza fundamentalmente al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados»).

SEPTIMO.—El artículo 75.3 del Reglamento de 1995 preceptúa que «las (escrituras notariales) que incorporen las operaciones no sujetas a la modalidad de operaciones societarias de prórroga o "transformación" de sociedad, tributarán por la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados sobre la base del haber líquido de la sociedad en el momento de la adopción del acuerdo; a estos efectos, se entenderá por "transformación" de sociedad el cambio de naturaleza o forma de la misma y por haber líquido el definido en el apartado 3 del artículo 64 de este Reglamento».

Se impugnan las referencias a la «transformación» de las sociedades como objeto de tributación, en razón, entre otros argumentos, a que, a efectos del gravamen gradual por Actos Jurídicos Documentados, la «transformación» debe asimilarse al cambio de objeto social, se trata de una alteración societaria que no afecta a ninguno de los parámetros económicos de la sociedad y, en consecuencia, ha de interpretarse como no sujeta a dicho gravamen gradual, por carecer de contenido valuable (al igual que ocurre con el cambio de objeto social, que, sin embargo, se declara expresamente no sujeto al referido impuesto).

La confusa redacción de los preceptos que en el Texto Refundido de 1993 y en el Reglamento de 1995 regulan el impuesto de la alícuota proporcional ha sido la causa, normalmente, de la interpretación que del mismo se ha venido haciendo, identificándolo con un gravamen puramente documental.

Y el hecho imponible de tal gravamen no es el documento; es, en realidad, la acción o situación atribuible o vinculada a una persona, en función de cuya realización, demostrativa de su capacidad económica, le es exigible el tributo. Por tanto, el hecho imponible del impuesto de cuota gradual de actos jurídicos formalizados en documentos notariales no es, propiamente, el documento notarial utilizado.

El hecho imponible es, en tal caso, una entidad compleja, constituida, entre otros elementos, por la realización de ciertos actos o contratos (en virtud de los cuales es exigible dicha modalidad de impuesto). En efecto, sin un acto jurídico, o sea, sin un acto humano, voluntario, consciente y productor de efectos jurídicos, no puede materializarse dicho gravamen tributario; por ello, en general, la no producción de efectos jurídicos de ciertos actos, que constituyen una simple ejecución de otros actos previos que ya desplegaron anteriormente su eficacia, provoca que aquéllos, a pesar de cumplir los demás requisitos del presupuesto de hecho del Impuesto, queden fuera de su ámbito objetivo.

Y, junto a esa mencionada naturaleza de acto jurídico, deben comprenderse, como otros elementos necesarios para la sujeción impositiva, primero, el tener por objeto cantidad o cosa valuable, segundo, el no encontrarse sujetos a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias del ITPyAJD, ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tercero, el formalizarse en documento notarial consistente en escritura o acta, y, cuarto, resultar inscribible en los Registros de la Propiedad, Mercantil o de la Propiedad Industrial.

Consideraciones, todas las expuestas, que pueden servir de prolegómeno al análisis no sólo del presente apartado 3 del artículo 75 sino también de los apartados 5 y 6 (asimismo objeto de impugnación).

La «transformación» de las sociedades ha estado sujeta al Impuesto de Derechos Reales (artículo 2, apartado XIX, del Texto Refundido de 1958 y Ley de 1964) y al ITPyAJD, tanto en el Texto Refundido de 1967 (artículo 54, apartado 3) como en la Ley 32/1980 y en su Texto Refundido de 1980 (artículo 19.1) por el concepto, en esta última, de Operaciones Societarias.

El Reglamento de 15 enero 1959 definió la «transformación» como el cambio de estructura o forma jurídica de las sociedades; y, el artículo 21 del Texto Refundido de 1980, como el cambio de la naturaleza o forma de las mismas.

La Ley 29/1991 (RCL 1991\2941 y RCL 1992\312), de Adaptación al derecho comunitario, suprimió del hecho imponible de las Operaciones Societarias la «transformación» de las sociedades.

Por tanto, el que las primeras copias de escrituras de transformación de sociedades puedan constituir el hecho imponible de la cuota gradual, al 0,50%, del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados no se planteaba antes de la citada Ley 29/1991 porque faltaba uno de los elementos antes descritos, como es el que el acto jurídico no estuviera sujeto a la modalidad de Operaciones Societarias (pues lo estaba, como hemos indicado).

El problema surge cuando, a resultas de dicha Ley 29/1991, la transformación deja de ser hecho imponible de la modalidad de Operaciones Societarias y no existe más norma legal que la del artículo 31.2 del Texto Refundido del ITPyAJD de 1980 (reproducido, a su vez, en iguales términos, en el artículo 31.2 del Texto Refundido de 1993).

Y el Reglamento de 1995 dispone, en esencia, que, como dicha transformación no está sujeta a la mencionada modalidad de Operaciones Societarias, sí lo debe estar, y lo está, a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados (incurriéndose, así, en una clara incompatibilidad con la Directiva 69/335/CEE).

El artículo 4 de dicha Directiva dispone que los Estados miembros sólo gravarán por el «droit d'aportation», entre otros supuestos, la «transformación» de las sociedades personalistas en sociedades capitalistas (con un tipo de gravamen no superior al 1%).

Luego, es necesario distinguir: a) En las transformaciones de sociedades personalistas a capitalistas puede exigirse la cuota gradual al 0,50% (porque no supera el tipo del 1% establecido en el derecho comunitario); b) En las transformaciones de sociedades capitalistas en personalistas no puede exigirse tributo alguno (porque, al constituirse la sociedad de capitales ya tributó por el «droit d'aportation»); y, c) En las transformaciones de sociedades personalistas en otras sociedades personalistas de forma diferente cabe exigir, también, la cuota gradual (por quedar al margen del derecho comunitario).

El supuesto indicado en la letra b) –que es el que aquí analizamos– supone, obviamente, una doble imposición del patrimonio de la sociedad, toda vez que ya ha sido gravado en el momento de su constitución y de la ampliación de su capital por la modalidad de Operaciones Societarias (situación que evita la Directiva a través de la inclusión en su artículo 4.3 la transformación de la sociedad como operación que no implica constitución de la misma y que, por tanto, no puede ser gravada por el derecho de aportación, según establece su artículo 10, ni por ningún otro tributo, a excepción de los previstos en su artículo 12 –que, en ningún caso, tiene relación o semejanza con la cuota gradual–).

Es, por tanto, rechazable que el Reglamento, por su cuenta y riesgo, haya establecido la figura tributaria del artículo 75.3, cuando se carece de una norma legal habilitante que lo sustente y cuando la única existente, el artículo 31.2 del Texto Refundido de 1993, presenta una interpretación reglamentaria y jurisprudencial que no sólo no propicia la sujeción a la cuota gradual de la escritura de transformación sino que, por el contrario, propugna la solución contraria.

Debe, pues, suprimirse en el mismo toda referencia a la comentada «transformación» (incluida su definición).

OCTAVO.—El artículo 75.5 del Reglamento dispone que «las (escrituras notariales) que documenten el acuerdo social de exigir el "desembolso de dividendos pasivos" tributarán por la citada cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, sobre la base del valor nominal del desembolso exigido».

Se insta la anulación total del precepto en base a que, en dichas escrituras, falta el requisito, previsto en el artículo 31.2 del Texto Refundido de 1993, de que contengan actos o contratos no sujetos a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados; habida cuenta que tales escrituras no son más que una fase necesaria de la operación de «ampliación de capital» (con nuevas aportaciones del mismo), que está sujeta a la modalidad impositiva de Operaciones Societarias y se devenga, por su importe total, al tiempo de la formalización de la escritura de ampliación, con independencia de que se proceda, simultáneamente, al desembolso total o parcial del valor de las acciones (según el artículo 64.1 del propio Reglamento de 1995 y los artículos 12 y 42 de la vigente Ley de Sociedades Anónimas [RCL 1989\2737 y RCL 1990\206]).

Antes de la Ley 32/1980, las ampliaciones de capital tributaban en función de las aportaciones de los socios y, cuando no se exigía el total desembolso de las acciones en el momento de la suscripción de la escritura de ampliación, la tributación se iba exigiendo a medida que se formalizaban los diferentes desembolsos. Y no se daba lugar a que, en la escritura de ampliación de capital con desembolso parcial de las acciones, se exigiese, además del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, la cuota gradual del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados por la parte desembolsada del capital.

Con el cambio introducido en 1980, en razón a lo establecido en las Directivas comunitarias, se reputa hecho imponible de la ampliación del capital la emisión de las acciones y no los desembolsos pasivos, de modo que se gira una liquidación por el total importe de la ampliación al tiempo de otorgarse la escritura de su formalización, aunque el desembolso sea parcial. Y, por ello, como razona la entidad recurrente, las escrituras de dividendos pasivos cumplen la misma función que antes realizaba la escritura de ampliación por la parte del capital no desembolsada, y siguen formando parte del proceso de la ampliación —que puede desarrollarse en una o varias escrituras—, sin que sea ya pertinente, desde la perspectiva de la capacidad económica, que la imposición indirecta sobre la ampliación sea diferente según que el desembolso se haga de una sola vez o fraccionadamente.

El fundamento del texto reglamentario que ahora se impugna suele ser muy simplista: el acto de desembolso —se dice— no está incluido en la previa operación societaria de ampliación de capital «porque ambos actos tienen lugar por separado, se escrituran por separado y acceden al Registro Mercantil bajo distinta numeración».

Pero los desembolsos sucesivos en un aumento de capital no tributan por la cuota gradual al no cumplirse dos de los requisitos exigidos para la sujeción a tal modalidad, como son, por un lado, el tratarse de un acto sometido al Impuesto por Operaciones Societarias, en cuanto el aumento de capital, al igual que la constitución de la sociedad, es un acto tipificado dentro de su hecho imponible y la base es el importe nominal del capital y no la cifra efectivamente desembolsada, y, por otro lado, el no ser un acto o contrato inscribible, en el sentido sustancial del artículo 31.2 del Texto Refundido de 1993, sino simples flecos documentales de un acto principal, que ya tributó, en su momento, adecuadamente, en cuanto, además, tales flecos no integran, propiamente, un acto jurídico en sentido estricto, sino, más bien, una conducta humana debida, bien en virtud de una norma jurídica, o bien por constituir el resultado del cumplimiento de una obligación previamente aceptada.

En la Circular 3/1968 de la entonces Dirección General de lo Contencioso del Estado se decía, en síntesis: «El aumento de capital es un proceso formado por una serie de actos concatenados y dirigidos a un mismo fin (acuerdos sociales, emisión de los títulos, suscripción y desembolso de su valor, y entrega de los mismos); y, como tal proceso está comprendido en el hecho imponible del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, no puede quedar sujeta a la cuota gradual la escritura que documente el desembolso de dividendos pasivos, ya que, para que esto fuese así, se requiere que se trate de actos no sujetos, ya, al Impuesto antes citado; es decir, dicha escritura es un eslabón del procedimiento del aumento de capital, acto complejo sujeto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, y no cabe, por tanto, gravar aisladamente, por cuota gradual, uno de sus elementos concretos».

Y la propia Dirección, el 11 de marzo de 1981, reiteró que no existían razones para modificar, como consecuencia de la entrada en vigor del artículo 31.2 del Texto Refundido de 1980 (ratificado por el 31.2 del Texto Refundido de 1993), el criterio, antes sentado, de no sujeción al concepto Actos Jurídicos Documentados, modalidad de cuota gradual.

La contraposición entre el artículo 75.5 del Reglamento y las Directivas comunitarias es, a mayor abundamiento, evidente, pues éstas son contrarias a que en nuestro ordenamiento los actos de financiación interna de la sociedad se graven en cuantía superior a la que soportan otras sociedades europeas.

Sorprende la confrontación del artículo mencionado del Reglamento con la Directiva 69/335/CEE pues, de un modo tajante, su artículo 4 grava el aumento de capital social de las sociedades capitalistas y su artículo 10, b) prohíbe que los Estados miembros perciban ningún impuesto, cualquiera que sea su forma, sobre las aportaciones... efectuadas en el ámbito de las operaciones contempladas en el citado artículo 4. O sea, desde la perspectiva de la Directiva, no importa si el desembolso de dividendos pasivos forma parte o no de la ampliación de capital, pues de lo que no cabe duda es de que supone una aportación realizada en el marco de una previa constitución o ampliación de capital, sujeta a la modalidad de Operaciones Societarias.

En consecuencia, el artículo 75.5, objeto de controversia, es nulo de pleno derecho.

NOVENO.—El artículo 75.6 del Reglamento señala que «las (escrituras notariales) que documenten el cambio de valor de las acciones de una sociedad o de su condición de nominativas al portador estarán sujetas a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados sobre la base del valor nominal de las acciones cuyo valor o condición se modifique».

La impugnación se contrae, sólo, al cambio de la condición de las acciones de nominativas al portador.

De nuevo, el precepto que ahora analizamos contradice lo dispuesto en la Directiva 69/335/CEE (y, en concreto, en sus artículos 10 y 4), ya que ésta pretende promover la libre circulación de capitales a través de una armonización de los impuestos indirectos que gravan la concentración de los mismos, y dicha finalidad resulta obstaculizada cuando la Administración española grava a un tipo del 0,50% operaciones que, en realidad, no implican desplazamiento de capitales.

En la nueva Ley de Sociedades Anónimas, las acciones nominativas y al portador producen efectos jurídicos muy semejantes, puesto que, en sus normas, las primeras ya no producen el antiguo efecto de determinar unos «quorum» diferentes para la constitución de las Juntas. Y, en la actualidad, la única diferencia, entre dichas clases, es que sólo en el supuesto de las nominativas se admiten las restricciones a la transmisibilidad de las acciones –pero tal característica no depende sólo de la condición de nominativas o al portador de las acciones, sino que exige una modificación estatutaria posterior, que no tiene un claro contenido valuable–.

Luego, se está ante la presencia de un acto o contrato carente del requisito de «cantidad o cosa valuable», pues no da ni quita derecho alguno a los accionistas que éstos no tuvieran ya reconocidos por Ley o por los Estatutos sociales (en cuanto las acciones nuevas sustituyen a las antiguas sin aumento de capital social ni entrega a los accionistas de acciones distintas por más valor de las que ya poseían).

El Tribunal Supremo, en Sentencia de esta Sala de 8 abril 1995 (RJ 1995\3650) (en la que se recoge la contestación, de fecha 24 de febrero de 1993, dada a una consulta, precisamente, de la propia AEB), se ha pronunciado, en relación con la sujeción, o no, de una escritura pública que contenga una modificación de acciones, antes al portador, transformándolas en nominativas, en el sentido de que, como tal escritura no tiene por objeto «cantidad o cosa valuable», y no se cumple lo previsto en el artículo 31.2 del Texto Refundido de 1993, no procede sujetarla a la cuota gradual del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, porque lo valuable es el capital social y éste no ha sido objeto de cambio o modificación alguna por la mencionada escritura, en cuanto permanece uno y el mismo antes y después de la formalización de la misma, sin poder atribuirse valor alguno al hecho de que una acción que antes era nominativa sea, desde una fecha concreta, al portador, o viceversa (pues, en definitiva, la escritura que modifica las acciones es independiente del valor de éstas y éste no es el objeto de la escritura).

DECIMO.—El artículo 76.3, c).2 del Reglamento de 1995 establece que «a efectos de lo dispuesto anteriormente, se entenderá por documento cualquier soporte escrito, incluidos los informáticos, por los que se pruebe, acredite o haga constar alguna cosa».

Se pretende eliminar, mediante la presente impugnación, la frase «incluidos los informáticos».

Cierto es que, como arguye la recurrente, casi toda la jurisprudencia que, con base en los artículos 578 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y 1215 del Código Civil, aboga por la virtualidad jurídica del documento en soporte electrónico versa, principalmente, sobre la problemática de su admisión –siempre que se den todas las cautelas necesarias para cerciorarse de su autenticidad– como prueba procesal. Y se plantea la duda –razonable– de si los principios que rodean el gravamen fiscal de los documentos mercantiles son asimilables a los que se dan en el proceso judicial y de si el impuesto documental que se analiza es compatible con el soporte informático.

Y añade que es la incorporación de un crédito literal y autónomo al documento –que, para que entre en juego el gravamen tributario comentado, ha de realizar, necesariamente, una función de giro– lo que implica la acreditación, por sí mismo, del derecho económico de su legítimo tenedor para poder cobrar de la persona que se designe y en el lugar y fecha que, con independencia de los de su emisión, el propio documento señale, una cantidad determinada en dinero o signo que lo represente. Y entiende que no existe en nuestro ordenamiento jurídico precepto alguno que otorgue al tenedor de un soporte informático esa legitimación a que se ha hecho referencia, pues, en su opinión, no puede emitirse un título valor o documento mercantil sino con la firma de su emisor y tal firma y/o su constancia por escrito no puede suplirse –termina diciendo– por ningún soporte informático.

Pero tal punto de vista ha quedado, ya, obsoleto.

Estamos asistiendo, en cierto modo, en algunas facetas de la vida, incluso jurídica, al ocaso de la civilización del papel, de la firma manuscrita y del monopolio de la escritura sobre la realidad documental. El documento, como objeto corporal que refleja una realidad fáctica con trascendencia jurídica, no puede identificarse, ya, en exclusiva, con el papel, como soporte, ni con la escritura, como unidad de significación. El ordenador y los ficheros que en él se almacenan constituyen, hoy día, una nueva forma de entender la materialidad de los títulos valores y, en especial, de los documentos mercantiles.

Cierto que, en el Texto Refundido del ITPyAJD de 1993 e, incluso, en la Ley General Tributaria, no se hace referencia directa a este nuevo sistema documental. Pero ello no implica, de entrada, que la ampliación conceptual que, al respecto, se contiene en el precepto reglamentario que estamos examinando implique, sin más, una desvirtuación del principio de legalidad, ante una aparente falta de habilitación legal específica, pues no debe olvidarse que, dentro del alcance de la llamada reserva legal relativa, el Tribunal Constitucional ha declarado que aquellos elementos de las relaciones tributarias que no sean esenciales pueden quedar en manos, a efectos, de su matización y complementariedad aclaratoria, de los órganos titulares de la potestad reglamentaria y de las disposiciones generales que, en consecuencia, promulguen. Al fin y al cabo, no debe olvidarse que el ordenamiento jurídico, como sistema unitario y general, y no anclado en el puro positivismo legalista, goza de la fuerza normativa –expansiva– necesaria y suficiente como para justificar el ejercicio de la potestad reglamentaria de la Administración en la materia que examinamos.

Y, al respecto, debe tenerse consecuentemente en cuenta la proliferación de normas legales (y reglamentarias) que han venido patrocinando y recogiendo el uso, con los efectos jurídicos pertinentes, del documento en soporte electrónico. Así:

– La Ley del Patrimonio Histórico de 1985 (RCL 1985\1547, 2916 y ApNDL 10714) recoge, en su artículo 49, una definición amplia y completa de documento («toda expresión en lenguaje natural o convencional, y cualquiera otra expresión gráfica, sonora o de imagen, recogida en cualquier tipo de soporte material, incluido el informático»).

– La Ley del Mercado de Valores de 1988 regula las operaciones de Bolsa que se llevan a cabo mediante el Sistema de Interconexión Bursátil, integrado, como señala la propia Exposición de Motivos de la Ley, mediante una red informática.

– La Ley 37/1992, de 28 diciembre, sobre el IVA, permite, en su artículo 88.2, que las facturas puedan emitirse por vía telemática; posibilidad que ha sido más detallada en la Orden Ministerial de 22

marzo 1996 (RCL 1996\1114). Y el Reglamento del IVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 19 diciembre (RCL 1992\2834 y RCL 1993\404), recoge, en su artículo 62.3, la posibilidad de llevar libros o registros de carácter informático, siempre que se ajusten a los requisitos señalados en el citado Reglamento.

– La Orden Ministerial de 24 julio 1996 (RCL 1996\2102), que desarrolla el Real Decreto de 22 diciembre 1995 (RCL 1995\3478 y RCL 1996\368) relativo, en el ámbito fiscal, a la declaración anual de operaciones con terceros, establece, en el apartado 2 del punto segundo, que «será obligatoria la presentación en soporte directamente legible por ordenador de aquellas declaraciones anuales de operaciones con terceros que contengan más de cien personas o entidades relacionadas con la declaración».

– La Ley 30/1992 (RCL 1992\2512, 2775 y RCL 1993\246), de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común señala que los documentos emitidos por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por las Administraciones Públicas gozan de la validez y eficacia del documento original, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y conservación (asimilándose, en cuanto a su validez y eficacia, las copias de originales almacenadas por los citados medios).

– La Ley Orgánica del Poder Judicial de 1985 (RCL 1985\1578, 2635 y ApNDL 8375) permite, a tenor de su artículo 230, la utilización por los Juzgados y Tribunales de cualesquiera medios técnicos, electrónicos, informáticos y telemáticos para el desarrollo de su actividad y ejercicio de sus funciones, siempre que ofrezcan las adecuadas garantías de autenticidad e integridad.

– La propia Comunidad Europea ha potenciado el desarrollo de la transmisión electrónica de datos (programas Electronic Data Interchange), facilitando la celebración de contratos tipo entre pequeñas y medianas empresas, dándose al mensaje electrónico normalizado el mismo valor que al documento escrito y firmado.

De todo ello se desprende que la admisión del documento electrónico es una realidad en nuestro ordenamiento, «sub conditione», sin embargo, de acreditar su autenticidad.

En el caso que analizamos, el documento, que ha de cumplir, como antes hemos dicho, una función de giro [entendiéndose excluidos, por tanto, a tenor del artículo 76.4 del propio Reglamento, aquellos que se expidan con el exclusivo objeto de probar el pago de una deuda, informar de la cuantía de la misma o con cualquiera otra finalidad análoga que no quede incluida en el párrafo c) del apartado anterior –donde se definen los requisitos genéricos para que el documento cumpla la mencionada función de giro mercantil–], debe reunir, para gozar de predicamento jurídico, los elementos determinantes de su autenticidad y de su autoría, y, en especial, la firma de quien asume su contenido y la efectividad de su clausulado.

La firma es el trazado gráfico, conteniendo habitualmente el nombre, los apellidos y la rúbrica de una persona, con el cual se suscriben los documentos para darles autoría y virtualidad y obligarse con lo que en ellos se dice. Aunque la firma puede quedar reducida, sólo, a la rúbrica o consistir, exclusivamente, incluso, en otro trazado gráfico, o en iniciales, o en grafismos ilegibles, lo que la distingue es su habitualidad, como elemento vinculante de esa grafía o signo de su autor. Y, en general, su autografía u olografía, como vehículo que une a la persona firmante con lo consignado en el documento, debe ser manuscrita o de puño y letra del suscribiente, como muestra de la inmediatez y de la voluntariedad de la acción y del otorgamiento.

Pero la firma autógrafa no es la única manera de signar, pues hay otros mecanismos que, sin ser firma autógrafa, constituyen trazados gráficos, que asimismo conceden autoría y obligan. Así, las claves, los códigos, los signos y, en casos, los sellos con firmas en el sentido indicado. Y, por otra parte, la firma es un elemento muy importante del documento, pero, a veces, no esencial, en cuanto existen documentos sin firma que tienen valor probatorio (como son los asientos, registros, papeles domésticos y libros de los comerciantes).

En consecuencia, aunque, al igual que en el caso de los documentos comunes, puede haber documentos electrónicos sin firma, el documento electrónico (y, en especial, el documento electrónico con

función de giro mercantil) es firmable, en el sentido de que el requisito de la firma autógrafa o equivalente puede ser sustituido, por el lado de la criptografía, por medio de cifras, signos, códigos, barras, claves u otros atributos alfa-numéricos que permitan asegurar la procedencia y veracidad de su autoría y la autenticidad de su contenido.

Por lo tanto, si se dan todas las circunstancias necesarias para acreditar la autenticidad de los ficheros electrónicos o del contenido de los discos de los ordenadores o procesadores y se garantiza, con las pruebas periciales en su caso necesarias, la veracidad de lo documentado y la autoría de la firma electrónica utilizada, el documento mercantil en soporte informático, con función de giro, debe gozar, como establece el artículo 76.3, c) del Reglamento de 1995, de plena virtualidad jurídica operativa.

Y debe desestimarse, en este punto, la demanda de la AEB.

UNDECIMO.—Por lo que respecta a la impugnación del artículo 88 del Reglamento de 1995 [no por lo que dice, sino por haber omitido la exención de los préstamos representados por bonos de caja de los Bancos Industriales y de Negocios, que incluía el artículo 59.I, B).9 del anterior Reglamento de 1981], es de resaltar que, aun cuando, en cierto modo, resulta superflua y ya sin objeto la pretensión al respecto formulada en estos autos, al haberse resuelto, en la Sentencia dictada por esta Sala, con fecha 3 octubre 1997 (RJ 1997\7744), en el Recurso contencioso-administrativo directo número 923/1993, promovido por la propia Asociación aquí recurrente, la AEB, que se anula el artículo 45.I, b) del Texto Refundido de 1993, en cuanto no contiene en su texto el apartado 9 del artículo 48.I, b) del anterior Texto Refundido de 1980 («Estarán exentos los préstamos representados por bonos de caja emitidos por los Bancos industriales y de negocios» —precepto reproducido, literalmente, como antes se ha dicho, en el artículo 59.I, B.9 del Reglamento de 1981—), tal decisión debe determinar, por las mismas razones expuestas, la anulación parcial del artículo 88.I, B del actual Reglamento de 1995, por mor de la misma omisión imputada al artículo 45.I, B del Texto Refundido de 1993.

DUODECIMO.—Procede, en consecuencia, a la vista de todo lo razonado y de acuerdo con el principio procesal de congruencia (que exige acomodarse, en su caso, a lo estrictamente pretendido por la entidad recurrente en su escrito de demanda), desestimar el recurso respecto a los artículos 25.1 y 76.3, c).2 del Reglamento del ITPyAJD de 1995, cuya adecuación a derecho se confirma, y estimarlo en lo que se refiere a los demás preceptos impugnados, en la forma propugnada por la Asociación Española de la Banca Privada, que, consecuentemente, quedarán conformados de la siguiente manera:

- En el artículo 39, se suprime la frase «siempre que consista en un precio en dinero o determinado por autoridades o funcionarios idóneos para ello. En los demás casos, el valor de adquisición servirá de base cuando el derivado de la comprobación no resulte superior».
- Se anula totalmente el artículo 54.3 y, en el 62, b), se suprime la frase, del párrafo segundo, que dice: «cuando la sociedad acuerde la reducción de capital para amortizar acciones propias, asumirá la condición de sujeto pasivo».
- En el artículo 64.5, se suprime el párrafo segundo, en el que se señala: «en la disolución de la sociedad, hasta que sean conocidos los bienes y derechos adjudicados a los socios, la liquidación a cargo de éstos se practicará con carácter provisional sobre la base del haber líquido de la sociedad».
- Se anula totalmente el artículo 70.4 y, en todos los apartados del artículo 74, se suprime la expresión «incluso los representados por obligaciones, bonos, cédulas, pagarés y otros títulos análogos», lo que conlleva, asimismo, la supresión de las palabras «y empréstitos» del título del artículo.
- En el artículo 75.3, se suprimen las palabras «o transformación» y la frase «por transformación de la sociedad, el cambio de naturaleza o forma de la misma y», dejándose reducido el título del artículo al de «prórroga de sociedades».
- Se anula totalmente el artículo 75.5.
- En el artículo 75.6, se suprime la frase «o de su condición de nominativas al portador».

Y, por lo que afecta al artículo 88, se está a lo que se ha dejado sentado en (y/o se infiere de) la Sentencia de esta Sección y Sala dictada, con fecha 3 octubre 1997, en el recurso contencioso-administrativo directo interpuesto por la propia AEB contra el artículo 45.I, B) del Texto Refundido del ITPyAJD de 1993 (que ha sido reproducido, en lo esencial, en el mencionado artículo 88 del Reglamento).

DECIMOTERCERO.—No hay méritos para hacer expresa condena en las costas del presente recurso, por no concurrir, a tenor de todo lo argumentado, los requisitos exigidos para ello por el artículo 131 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (RCL 1956\1890 y NDL 19435).

LOS NEGOCIOS SOBRE EL RANGO REGISTRAL

1) Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 4 de noviembre de 2000 (ref. Aranzadi RJ 2000\10240)

Naturaleza del rango registral.

Jurisdicción: Vía administrativa

En el recurso gubernativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales don Manuel S.F., en nombre y representación de «Unión de Empresarios Murcianos, Sociedad de Garantía Recíproca», don Mariano R.M. y don Alfonso R.P., frente a la negativa del Registrador de la Propiedad de Mazarrón, don Eduardo C.S., a inscribir una posposición de hipoteca, en virtud de apelación del Registrador.

HECHOS

PRIMERO.—Por escritura otorgada el 21 de marzo de 1991 ante el Notario de Murcia don Antonio Y. O., la Caja de Ahorros de Murcia, como cesionaria universal del activo y pasivo de la «Caja Rural Provincial de Murcia, Sociedad Cooperativa Limitada», cedió un crédito hipotecario por importe de 455.000.000 de pesetas, de que era titular frente a la «Sociedad Cooperativa del Campo Exportadora de Tomates de Mazarrón, Sociedad Cooperativa», a las sociedades mercantiles «Compañía Taimati de Inversiones Extranjeras, Sociedad Anónima», «Pearl Bay Trading, Sociedad Anónima» y «Plouvi, Sociedad Anónima», las dos primeras de nacionalidad panameña y española la última, que lo adquirieron en la proporción de un 39,905 por 100 la primera, un 39,825 por 100 la segunda y un 20,270 por 100 la tercera. Entre las fincas gravadas con hipoteca en garantía de dicho crédito se encontraba una hacienda en términos de Mazarrón y Lorca, denominada, «Coexto», que respondía de 200.000.000 de pesetas de principal más otras cantidades por razón de intereses. Dicha cesión y en cuanto a la parte de finca radicante en término de Mazarrón causó la inscripción 3º de la finca ... con fecha 28 de febrero de 1997.

SEGUNDO.—Por otra escritura otorgada el 5 de septiembre de 1991 ante el mismo Notario, número ... de protocolo, la «Sociedad Cooperativa del Campo Exportadora de Tomates de Mazarrón (COEX-TO), Sociedad Cooperativa», constituyó hipoteca de máximo en favor de «Unión de Empresarios Murcianos, Sociedad de Garantía Recíproca» («Undemur, SGR»), sobre una finca rústica, sita en los términos de Mazarrón y Lorca, la parte de la cual sita en el primero figuraba inscrita bajo el número ... Dicha hipoteca garantizaba el saldo de una cuenta corriente de crédito abierta por la citada sociedad de garantía recíproca a favor de la cooperativa hasta la suma de 50.000.000 de pesetas, más otras cantidades por razón de intereses, prestaciones accesorias y costas y gastos de ejecución, cuenta en la que serían partidas de adeudo las cantidades que la sociedad de garantía recíproca hubiera de abonar como consecuencia del aval prestado a un crédito concedido a la deudora por la Caja de Ahorros de Murcia. Dicha escritura causó la inscripción segunda de la citada finca ... de Mazarrón en fecha 17 de diciembre de 1991.

TERCERO.—En igual fecha, 5 de septiembre de 1991, y por el mismo Notario señor Y. O., con el número ... de protocolo, se autorizó un documento público en el que consta: Que comparece don Andrés L.M.; que interviene en nombre y representación de: «Compañía Taimati de Inversiones Exteriores, Sociedad Anónima» en virtud de escritura de poder que el Notario relaciona previa exhibición indicando que se acompañará a las que se expidan de la que autoriza, de «Pearl Bay Trading, Sociedad Anónima», en virtud de representación que acredita en los mismos términos, de «Plouvi, Sociedad Anónima», en su condición de Consejero Delegado, reseñando la escritura de elevación a público del acuerdo de nombramiento que se transcribe parcialmente con indicación de que en lo omitido no hay nada que altere lo inserto; que el Notario da fe de conocer al compareciente y lo juzga, según interviene, con la capacidad legal necesaria para formalizar la presente «acta de manifestaciones»; que el compareciente expone que sus representadas son titulares del crédito reseñado en el «hecho» primero garantizado con hipoteca sobre la finca registral ..., reseñando el título de adquisición y haciendo constar que la cesión en su favor no consta aún inscrita en el Registro; dentro de la misma parte expositiva autoriza a la deudora para otorgar escritura de hipoteca sobre la misma finca a favor de «Undemur, SGR», para responder del aval formalizado por la misma ante Caja de Ahorros

de Murcia, por un máximo de 50.000.000 de pesetas de principal, más otras cantidades señaladas por otros conceptos, y que «Igualmente y en base a lo expuesto, de forma voluntaria, pospone el crédito hipotecario de que son titulares sus representadas por cesión de Caja de Ahorros de Murcia al que en uso de las facultades antes concedidas, la propia "Cooperativa Coexto, Sociedad Cooperativa", ha constituido efectivamente hoy a favor de "Undemur, SGR" ante el Notario autorizante y bajo número de protocolo inmediatamente anterior al de la presente»; y que leída al compareciente por haber renunciado al derecho de hacerlo por sí del que se le advirtió tenía, «la presente acta», y encontrándola conforme la apuraba y firma con el Notario, que de cuanto antecede da fe.

CUARTO.—Presentada copia del último de los documentos relacionados en el Registro de la Propiedad de Mazarrón, fue calificada en una primera ocasión con nota que dice: «Examinado el precedente documento, una vez despachado el título previo de éste, presentado bajo el asiento anterior del mismo Diario, se observan las siguientes faltas: 1.^a En la exposición se alude a "Compañía Taimati de Inversiones Extranjeras, Sociedad Anónima", cuando en la intervención se dice "Compañía Taimati de Inversiones Exteriores, Sociedad Anónima", surgiendo la duda de si se trata o no de la misma sociedad en ambos casos, y en este último supuesto cuál sea su denominación. 2.^a No se describe la finca gravada con la hipoteca pospuesta en la forma prevenida por los artículos 9 de la Ley Hipotecaria (RCL 1946, 886 y NDL 18732) y 51 del Reglamento Hipotecario (RCL 1947, 476, 642 y NDL 18733), no expresándose su situación, denominación, linderos ni superficie. Resoluciones Dirección General de los Registros y del Notariado de 9 de diciembre de 1911, 27 de agosto de 1941 y 18 de mayo de 1904, entre otras. 3.^a Tratándose de un negocio jurídico, que no de un hecho o acto jurídico, no es el acta de manifestaciones el título hábil para recoger declaraciones de voluntad negociales, artículos 3 de la Ley Hipotecaria y 144 del Reglamento Notarial (RCL 1945, 57 y NDL 22309). Siendo, además, imprecisas las manifestaciones vertidas en dicha acta en relación a la posposición, pues no identifica clara e indubitadamente el crédito hipotecario que se pospone (en ningún momento se explicita en el párrafo segundo del exponendo IV que sea el crédito referido en los exponendos I y II). 4.^a No se acredita la inscripción en el Registro Mercantil del cargo del Consejero Delegado de "Plouvi, Sociedad Anónima", ni su vigencia y facultades. 5.^a No se expresa la causa de la posposición. De suerte que siendo nuestro sistema causal, todo negocio jurídico debe expresar su causa que será objeto de calificación y a cuya vista, asimismo, deberán calificarse los demás elementos del negocio jurídico, especialmente la capacidad de los otorgantes. Artículo 1261 y concordantes del Código Civil. 6.^a No se acompañan los poderes del representante de las sociedades extranjeras sin los que no se puede calificar la capacidad del compareciente. Como tampoco sin conocer la causa de la posposición. Artículo 1259 Código Civil. 7.^a Tratándose de alterar el rango de dos hipotecas al día de hoy inscritas (y en relación a la fecha del acta calificada, una de ellas inscrita y otra ya escriturada pero pendiente de inscripción), en buena técnica estamos ante una permuta que no posposición de rango, por lo que será necesario el consentimiento no sólo de los titulares del crédito hipotecario pospuesto sino también de los titulares del crédito hipotecario que se antepone, por cuanto nadie puede adquirir derechos sin su consentimiento. Consentimiento del titular del crédito hipotecario que se antepone que aún para la posposición se da, siquiera sea implícitamente, cuando se constituye la hipoteca futura que se ha de anteponer en la forma prevista al pactar la posposición. Artículos 1254, 1257 y concordantes del Código Civil y 241 del Reglamento Hipotecario. 8.^a Habiéndose expedido certificación de cargas de la regla 4.^a del artículo 131 de la Ley Hipotecaria para la hipoteca que se pospone, de despacharse la posposición se produciría discordancia en cuanto a la prelación de cargas existentes sobre la finca según la certificación dicha y el Registro, al llegar al mismo la adjudicación y cancelaciones resultado de la subasta, lo que redundaría en descrédito y falta de coordinación entre el Registro y el Juzgado que conoce de la ejecución hipotecaria, amén de irreparables perjuicios al adjudicatario que intervino en el procedimiento confiado en el contenido de la certificación registral obrante en autos que luego se ve defraudado al haber perdido su rango la hipoteca ejecutada. Por ello se hace preciso acreditar que el Juzgado que conoce del procedimiento ha tenido conocimiento de dicha posposición con anterioridad a la celebración de la subasta. Todas las faltas expresadas se consideran subsanables, salvo las indicadas bajo los números 3 y 7 que son insubsanables. Cumplido lo dispuesto en el artículo 429 del Reglamento Hipotecario se deniega la inscripción solicitada. Contra la precedente nota puede interponerse recurso gubernativo ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, en el plazo de cuatro meses, contados desde su fecha, conforme a los artículos 112 y siguientes del Reglamento Hipotecario. Mazarrón, 3 de marzo de 1997. Firma ilegible». Nuevamente presentado el mismo título fue objeto de calificación idéntica

a la anterior, según, nota fechada el 10 de abril siguiente, con la única excepción de que su encabezamiento reza así: «Examinado el precedente documento, se observan las siguientes faltas:...».

QUINTO.—El Procurador de los Tribunales, don Manuel S.F., en representación de «Unión de Empresarios Murcianos, Sociedad de Garantía Recíproca» («Undemur, SGR»), don Mariano R. M. y don Alfonso B.P., interpuso recurso gubernativo contra la anterior calificación, y alegó: 1.º Denominación social errónea. Que respecto a esta falta cabe citar la Resolución de 24 de enero de 1983 (RJ 1983, 1087). 2.º Descripción de la finca gravada con la hipoteca pospuesta que no se expresa en el título. Que se ha de partir del hecho de que la hipoteca de máximo y el acta de manifestaciones se otorgan de forma simultánea, el mismo día y con números correlativos, de tal suerte que es evidente que no se había otorgado el préstamo de Caja de Ahorros de Murcia con el aval de la garante «Udemur, SGR», si no hubiera sido por la posposición concedida, entre otros motivos, porque consta en la escritura de hipoteca y en la propia inscripción registral que la póliza de préstamo a avalar, se constituiría después. Que resulta claro que la remisión a la escritura de hipoteca que hace el acta notarial en cuanto a la descripción física de la finca y que ya obraba inscrita, así como la misma escritura de cesión que repite y que se presenta junto al acta, no ofrece género de dudas para a través de su número registral quedar perfectamente identificada, pudiendo entenderse a estos efectos que la cesión previamente inscrita constituye un auténtico documento complementario, de conformidad con el artículo 33 del Reglamento Hipotecario. Que hay que añadir que el negocio jurídico que se está discutiendo es la posposición de rango hipotecario, conforme al artículo 241 del Reglamento Hipotecario, que además de no exigir el reparo antes discutido, no precisa para su inscripción trasladar lo referente a la finca, a cuya descripción para nada afecta, entre otros motivos, porque su constancia pública a través de nuestro sistema registral se practica mediante nota marginal. 3.º Acta de manifestaciones como título inscribible que se considera insubsanable. Que hay que distinguir: a) En el aspecto material. Que lo que propiamente se inscribe o registra en nuestro sistema hipotecario «es el acto o negocio jurídico-real u otro registrable y no el título formal o documental», según los autores y la doctrina de la Dirección General. b) En el aspecto formal. Que es cuestión conocida según reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo y criterio de la Dirección General, que la calificación de un acto o negocio jurídico debe atender a su verdadera naturaleza jurídica no a su denominación y las sociedades comparecientes declaran su voluntad de posponer su hipoteca a la de «Undemur, SGR», hasta dos veces. Que el negocio jurídico de la posposición de rango (artículo 241 del Reglamento Hipotecario) es un negocio jurídico bilateral que no precisa intervención de la parte a quien le beneficia. c) Que en cuanto a la identificación del crédito pospuesto, parece claro que no puede ser otro que el que se cita en el expositivo, cedido a los comparecientes y que se ha aportado con asiento de presentación inmediatamente anterior al título discutido. 4º Inscripción del Consejero Delegado de «Plouvi, Sociedad Anónima». Que no puede decir el Registrador que no le consta la inscripción, cuando él mismo ha calificado la escritura anterior presentada por la misma parte, haciendo constar la suficiencia de las facultades al final del título mediante certificación del Registrador Mercantil de Murcia, cuando lo transcrito en ambos documentos respecto a la intervención de «Plouvi, Sociedad Anónima» es idéntico. 5º Causa. Que hay que citar como ejemplo la Resolución de 1 de febrero de 1957 que siendo la causa la mera «liberalidad del bienhechor» hay que incluir el negocio jurídico en los de pura beneficencia (artículo 1274 del Código Civil y Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de marzo de 1956 [RJ 1956, 1165]). Que siendo «iuris tantum» la existencia de causa, siendo la causa formal la posposición aunque lo fuera de forma gratuita, no siendo este hecho ilícito y conocido el negocio jurídico para conocer la capacidad de los otorgantes, no hay motivo alguno para el defecto aludido. 6º Poderes del representante de las sociedades extranjeras. Que quedaron archivados en el Registro de la Propiedad; según nota del título previo de cesión; por tanto constaba ya la suficiencia de los poderes por ser idénticas las fechas. 7.º Permuta o posposición. Que la posposición, según el artículo 241 del Reglamento Hipotecario, es un acto unilateral, que puede completarse con actos concluyentes del beneficiario Undemur, junto con el acta de manifestaciones discutida con números de protocolo correlativos, que aun anterior a esta última no era constitutiva hasta su inscripción y que fue cedido posteriormente al señor R. y señor B., por lo que los requisitos para la perfección del negocio jurídico llevado a cabo se han cumplido absolutamente, tanto si se entiende que el acta de manifestaciones es un título independiente, como si lo es complementario o integrado a la misma escritura de hipoteca como parte inseparable de ella. 8.º Certificación de cargas. Que una tercería sería suficiente sistema para evitar el presunto perjuicio del inexistente adjudicatario. Que es evidente que siendo nuestro sistema hipotecario voluntario, si el presunto adjudicatario, que no consta exista en modo alguno, no



inscribe su derecho quedará a las resultas del Registro. Que en cualquier caso la calificación no puede extenderse hasta esos extremos.

SEXTO.—El Registrador de la Propiedad, en defensa de su nota, informó: Que con carácter previo conviene precisar que documentos principales son aquellos que contienen en sí mismos el negocio jurídico que ha de acceder a los libros del Registro. En ocasiones dichos títulos principales, para poder ser inscritos, por sí solo son insuficientes, siendo necesario acreditar el cumplimiento de ciertas formalidades, por medio de documentos complementarios. Que no se conoce ningún precepto legal o reglamentario que autorice a utilizar para el despacho de un documento, documentos complementarios aportados por personas distintas de las que presentaron el documento principal. Por lo demás, los complementarios en cuestión aportados por personas distintas de los recurrentes, también podrían haber sido aportados por ellos mismos por cuanto obran en Registros públicos y lo mismo, según señalan, tienen interés legítimo para obtener copias auténticas de aquéllos, y los mismos hay que decir en cuanto a los otorgados en el extranjero. 1.º Que es evidente que «extranjera» y «exteriores» son denominaciones distintas. Que se trata de determinar quién sea el titular del crédito pospuesto, lo que entronca directamente con el principio de tracto sucesivo y es objeto de calificación (artículos 20 y 18 de la Ley Hipotecaria). Que no se debe olvidar lo dispuesto en el artículo 148 del Reglamento Notarial. 2.º Que en lo referente a la falta de descripción de la finca gravada con la hipoteca pospuesta. Que en la posposición la descripción de la finca es tan necesaria como en cualquier otro negocio jurídico y sin que sea cierto que su constancia registral es por nota marginal, sino que provoca una inscripción en el folio registral de la finca gravada por la hipoteca; y es posteriormente, cuando se inscribe la hipoteca futura que se ha de anteponer cuando, sin necesidad de nueva escritura se hará constar por nota al margen la consumación de la posposición. Que no se ha cumplido lo establecido en los artículos 9 y 21 de la Ley Hipotecaria, 51 del Reglamento Hipotecario y 170 del Reglamento Notarial. En definitiva, se trata de cumplimentar el principio de tracto sucesivo consagrado en el artículo 20 de la Ley Hipotecaria y conseguir que todas las mutaciones jurídico-reales que sucesivamente afecten a la misma finca registral se reflejen, sin solución de continuidad, en el mismo folio registral. Esta doctrina ha sido confirmada por las Resoluciones de 18 de mayo de 1904 y 27 de abril de 1909. 3.º Que respecto a la insuficiencia formal del Acta de manifestaciones para documentar un negocio jurídico de posposición de rango hipotecario, hay que señalar lo que dispone el art. 18 de la Ley Hipotecaria desarrollado por el artículo 98, párrafo 1.º, del Reglamento Hipotecario, que consagran el principio de legalidad en su aspecto formal. Los títulos formales son los consagrados en el artículo 3 de la Ley Hipotecaria, desarrollado en los artículos 33 y siguientes del Reglamento Hipotecario. Pero lo que ahora interesa es que los títulos formales deben estar otorgados o autorizados en la forma y solemnidades que prescriben las leyes sobre la materia. Que tratándose de documentos notariales, conforme al artículo 1217 del Código Civil habrá que estar a lo que establece el artículo 144 del Reglamento Notarial. Que las diferencias entre «la escritura pública» y el «acta notarial» que son mucho más profundas que su distinta denominación, resultan de la regulación que de una y otra hace el Reglamento Notarial, tratándolas separadamente y de lo que al respecto enseña la propia doctrina. Que la postura de la doctrina encuentra su refrendo en las Resoluciones de 17 de junio de 1910, 2 de julio de 1929 y 4 de abril de 1936. Que en cuanto al segundo inciso del apartado tercero de la nota de calificación recurrida, hay que remitirse al contenido de la misma, en ningún momento se explicita en el párrafo segundo del exponendo cuarto del acta calificada que el crédito pospuesto sea el referido en los exponendos primero y segundo. 4.º Que en cuanto a este defecto hay que remitirse a lo expuesto al principio de este informe. Que se olvida que siendo negocios distintos la cesión de crédito hipotecario y la posposición, mientras que el primero para el cesionario es acto de administración el segundo para el posponente lo es de disposición, no son las mismas exigencias de capacidad las precisas para uno y otro negocio. En cualquier caso la certificación del Registro Mercantil en el momento de extender la segunda nota recurrida ya no obraba en el Registro. 5º La causa ha de estar explícita en el título inscribible, y que es objeto de calificación hoy está fuera de toda duda. Ello sin perjuicio de la presunción «iuris tantum», establecida en el artículo 1274 del Código Civil y así lo tiene establecido las Resoluciones de 25 de septiembre de 1990 (RJ 1990, 7153) y 11 de junio de 1993 (RJ 1993, 5418). 6.º Que en cuanto a este defecto hay que remitirse a lo expuesto al principio del informe. 7.º Que en cuanto al defecto séptimo hay que preguntarse qué negocio se recoge en el acta de manifestaciones, una posposición o una permuta. Ambas figuras implican posposición en sentido amplio por cuanto un derecho real pospone su rango en beneficio de otro que se antepone. Pero la doctrina distingue permuta de la posposición siendo diferentes sus requisitos y su mecánica

regstral. Que según la doctrina la situación regstral existente al presentar la posposición en la propia de la permuta, figurando inscrita tanto la hipoteca que se antepone, como la que retrocede su rango. Que la permuta ha de estar convenida por ambos titulares, de suerte que el consentimiento de Undemur no se acredita y los consentimientos en el ámbito regstral no se presumen. Que en cuanto al título para ambos negocios (posposición y permuta) es la escritura pública. Que ninguno de los extremos de la posposición se recoge, en el acta calificada, obviamente porque se está contemplando una permuta y no una posposición. 8º Que en cuanto a este defecto hay que señalar lo que dicen las Resoluciones de 24 de abril de 1991 (RJ 1991, 3167) y 16 de septiembre de 1992 (RJ 1992, 7232) y lo que se expresa en dichas Resoluciones es lo que ahora se pretende que resultando del Registro que la hipoteca que se ha de posponer se encuentra en ejecución, la posposición no tenga operatividad regstral a espaldas o sin conocimiento del Juez que conoce de la ejecución y de los terceros que puedan intervenir en la subasta, y con especial incidencia en cuanto al destino del sobrante que pudiera resultar de dicha subasta y las cancelaciones de asientos regstrales que la misma motiva.

SEPTIMO.—El Notario autorizante de la escritura informó: Que de los ocho defectos de la nota de calificación deben quedar fuera del informe los defectos números 4 y 6, relativos a la necesidad de presentar ciertos documentos adicionales, de lo que ya fueron advertidos los comparecientes en su momento. Que tampoco se puede tratar el defecto octavo que surge de un cambio en la situación procesal y regstral de los derechos inscritos acaecida con posterioridad a la autorización de los documentos calificados. Que el defecto primero se considera que es irrelevante y que no cabe duda razonable de la identidad y unicidad de la sociedad. Que en cuanto al segundo defecto, la no descripción de la finca en el acta calificada, deriva de su condición de documento accesorio o complementario de otro de constitución de hipoteca de máximo otorgado en simultaneidad con el mismo, en igual fecha y con número de protocolo inmediatamente anterior. Que el Registrador tuvo presente al calificar, al que se hace referencia en el párrafo 2º del apartado IV del acta calificada. Que referente al tercer defecto, hay que decir que la elección de la forma de acta para el documento calificado en lugar de la forma de escritura, que sin duda parece más adecuada, fue un acuerdo expreso entre las partes interesadas. Que, sin embargo, se considera que el documento calificado reúne todos los requisitos de fondo y de forma exigidos por el artículo 214 del Reglamento Hipotecario para hacer constar en el Registro la posposición de hipoteca. Que en cuanto al defecto quinto, el artículo 1277 del Código Civil, de conformidad con el artículo 241 del Reglamento Hipotecario no exige ni menciona siquiera la causa de la posposición. Pues, consistiendo la posposición en un negocio jurídico que recae sobre un accesorio de un derecho inscrito, en este caso la hipoteca, la causa de la fijación de rango es la misma que la causa de la hipoteca cuyo rango es objeto de disposición en el acta calificada. Por ello se considera inexistente tal defecto. Que se entiende que el defecto séptimo no existe, ya que no se trata de una permuta de rango hipotecario sino de una verdadera posposición, puesto que la hipoteca de Undemur no estaba inscrita cuando se formalizó el acta calificada.

OCTAVO.—El Presidente del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia confirmó la nota del Registrador en el único extremo de que el instante deberá notificar al Juzgado ejecutante de forma fehaciente y completa, de la posposición de la hipoteca sometida a ejecución, y la revocó en todos los demás extremos de la nota de calificación.

NOVENO.—El Registrador apeló el auto presidencial en lo referente a los números dos a siete de la nota de calificación, manteniéndose en las alegaciones contenidas en su informe.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Vistos los artículos 141.2 de la Ley de Sociedades Anónimas (RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206); 241 del Reglamento Hipotecario (RCL 1947, 476, 642 y NDL 18733); 144, 197 y 198 del Reglamento Notarial (RCL 1945, 57 y NDL 22309) y las Resoluciones de 11 de diciembre de 1991 (RJ 1991, 9594) y 2 de noviembre de 1992 (RJ 1992, 9466).

Antes de entrar en las concretas cuestiones que se plantean en el presente recurso, ha de advertirse que en el título aparecen dos notas de calificación, de fechas 3 de marzo y 10 de abril de 1997 respectivamente, y que el recurso gubernativo se interpone el 13 de mayo siguiente, sin que el recurrente precise cuál de aquellas notas es objeto del mismo, siendo así que frente a ambas estaba en

plazo para recurrir, y que el Presidente del Tribunal Superior de Justicia tramita el expediente como si ambas hubieran sido recurridas, a lo que no hay oposición alguna, por lo que así ha de entenderse y es éste un extremo que no carece de relevancia según se verá. Por lo demás, del mismo expediente se deduce que la segunda presentación que motivó la nueva calificación, tuvo lugar a fin de conseguir la reserva de prioridad que con la interposición del recurso se logra como consecuencia de la suspensión de vigencia del asiento de presentación prevista en el artículo 66 de la Ley Hipotecaria, habida cuenta que habiendo tenido lugar la primera el 19 de diciembre de 1996, retirado el título el 30 del mismo mes y aportado de nuevo el 5 de febrero de 1997, cuando se extiende la primera de las notas el 3 de marzo siguiente la vigencia del asiento estaba a punto de caducar.

PRIMERO.—El primero de entre los seis defectos que, revocados por el Auto, apela el Registrador y segundo en orden de las notas recurridas, es el referido a la falta de descripción en el título calificado de la finca sobre la que recae la hipoteca a posponer.

La descripción de las fincas en los títulos a inscribir en un sistema registral de folio real es elemento esencial tanto de identificación de las mismas como de permanente actualización de tal descripción, en cuanto sea posible, a la realidad. Pero en este caso, si en el título previo de cesión del crédito que se pospone, presentado, retirado y devuelto en las mismas fechas que el que se ha calificado, e inscrito el 28 de febrero de 1997, tres días antes de extenderse la primera nota recurrida, consta la descripción de la finca sobre la que está constituida la hipoteca que se pospone, ese mismo título, tan relacionado en todos sus extremos con el calificado, ha de tenerse por suficiente para subsanar el defecto planteado en cuanto estuvo a disposición del Registrador durante el plazo reglamentario para calificar y según doctrina de este Centro (Resolución de 11 de diciembre de 1991), en la calificación han de tomarse en cuenta los documentos presentados a inscripción que guarden relación con el que se califica.

SEGUNDO.—Alterando el orden con que aparecen formulados los defectos, es oportuno abordar las cuestiones planteadas en los puntos cuarto y sexto, relativos a la representación de las sociedades que consienten la posposición. En cuanto a la primera, «Plouvi, Sociedad Anónima», que lo hace por medio de un Consejero-Delegado, supeditada como está la eficacia de la delegación de facultades del Consejo de Administración de una sociedad anónima a su inscripción en el Registro Mercantil (cfr. artículo 141.2 de la Ley de Sociedades Anónimas), es insuficiente para acreditar las facultades representativas que deriven de una delegación la reseña que por exhibición haga el Notario de la escritura de elevación a público del correspondiente acuerdo junto con la transcripción, más o menos extensa, de las facultades delegadas, si en ella no consta aquella inscripción. Ahora bien, si según la nota de despacho del título previo, en que la misma persona había actuado en la misma representación y con idéntica reseña de facultades, para practicar la inscripción del mismo se aportó certificación del Registro Mercantil relativa a la hoja de la sociedad, la correlación entre ambos títulos obligaba al Registrador a tomar en consideración tal certificación para la calificación de ambos, al margen de que hubiera entendido, lo que sería un defecto distinto, que las facultades delegadas habilitaban para la representación en uno de los negocios y no en el otro.

Y a igual conclusión ha de llegarse por lo que respecta a la falta de aportación de los poderes del representante de las otras dos sociedades. Si su intervención en la escritura de cesión del crédito hipotecario era igual a la que aparece en la de posposición, y para la inscripción de aquélla se tuvieron a la vista los documentos pertinentes, habiéndose acompañado dos informes del Notario autorizante sobre la legislación panameña en orden a los requisitos para la constitución de sociedades y los apoderamientos, no puede admitirse como defecto la falta de aportación de los mismos documentos cuando obraban en el Registro, aun cuando fueran distintos los presentantes de cada uno de los títulos a los que complementaban y uno tan sólo de ellos el que procedió a su presentación, pues la citada doctrina conforme a la cual han de tenerse en cuenta otros títulos presentados a la hora de calificar, ha de entenderse referida al conjunto documental que los integren. Cuestión distinta sería, también en este caso, la suficiencia de los poderes para el negocio concreto cuya inscripción se rechaza, pero tal defecto también habría de formularse expresamente, sin que sea admisible una genérica referencia a su relación con la causa de la posposición.

TERCERO.—Quedan por examinar tres cuestiones que no dejan de estar relacionadas entre sí. En primer lugar se plantea la idoneidad formal del título en que se consiente la posposición de hipoteca,

que se califica como acta de manifestaciones y el Registrador entiende que es inadecuado para recoger la declaración de voluntad que implica el consentimiento para la posposición de hipoteca. La distinción entre escrituras públicas y actas notariales, formas documentales encuadrables ambas en la categoría genérica de documentos públicos conforme al artículo 1218 del Código Civil y ambos con la fuerza probatoria que dicha norma les atribuye, ha de hacerse sobre la base de su contenido que, a su vez, condiciona las respectivas exigencias formales. Contenido propio de las escrituras públicas, dice el artículo 144 del Reglamento Notarial, son las declaraciones de voluntad, los actos jurídicos que impliquen prestación de consentimiento y los contratos de todas clases, en tanto que la órbita propia de las actas notariales, sigue diciendo, afecta exclusivamente a hechos jurídicos que por su índole peculiar no pueden calificarse de actos o contratos, aparte de aquellos casos en que la legislación notarial establece el acta como manifestación formal adecuada.

Pues bien, en este caso, bajo la denominación de acta de manifestaciones, nos encontramos con un instrumento en que, tal como resulta del tercero de los «hechos», aparece la fe del Notario de conocer al compareciente y la emisión del juicio de capacidad, siendo así que las actas, salvo excepciones, no requieren fe de conocimiento ni les son aplicables en principio las reglas sobre juicio de capacidad del requirente; tras exponer que sus representadas son titulares de un crédito con garantía hipotecaria: «de forma voluntaria pospone el crédito hipotecario de que son titulares sus representados» a otra hipoteca, lo que implica no una simple manifestación sino una declaración de voluntad, un consentimiento negocial que como dice aquella norma es contenido propio de las escrituras públicas; y por último el Notario da fe de haber leído el documento al compareciente que encontrándolo conforme aprueba y firma con el Notario, lo que claramente implica un otorgamiento en cuanto asunción de la declaración de voluntad prestada que es inexistente en las actas. Contenido y forma son, por tanto, los propios de una escritura, en cuanto expresivo de una determinada declaración de voluntad negocial, que es de lo que el Notario da fe, sin que las referencias al «acta» permitan considerar que alcanzan a desvirtuar la verdadera naturaleza de dicho instrumento que ha de calificarse en atención a la realidad de su contenido y forma y no al nombre que se le da.

CUARTO—En relación con el consentimiento para la posposición, ha de resolverse si es necesario también el del titular de la hipoteca posterior que se ve beneficiado para que la misma pueda inscribirse y la respuesta ha de ser negativa. La posposición de una hipoteca a otra posterior puede ser fruto de un negocio bilateral, si así lo convienen los titulares de ambas hipotecas, pero también de un negocio jurídico unilateral, como consecuencia de la voluntad tan sólo del titular de la hipoteca que se pospone. Sus efectos directos se traducen en la pérdida de rango del derecho de quien voluntariamente lo pospone y sólo de forma indirecta en un beneficio para quien, como consecuencia de ello, ve mejorado el rango del suyo, al igual que ocurre en el caso en que se consienta la cancelación, por cualquier causa, de una hipoteca preferente, al punto de que ni tan siquiera cabe configurar aquella declaración de voluntad unilateral como recepticia, condicionada al conocimiento del favorecido. El titular de la hipoteca favorecida por la posposición no adquiere derecho alguno que se incorpore a su patrimonio y requiera de aceptación, pues su derecho sigue siendo el que ya tenía por cuanto el rango por sí mismo no puede considerarse como un derecho, sino una posición o cualidad de la garantía, que se ve beneficiada en su preferencia con la posposición de otra preferente, pero sigue siendo la misma. Así lo revela el artículo 241 del Reglamento Hipotecario cuando al regular los requisitos para la posposición se limita a exigir, en su apartado 1.º, el consentimiento expreso del acreedor que posponga, sin referencia alguna al del favorecido por la misma.

QUINTO.—Ha de abordarse, por último, otro de los defectos recurridos, el que plantea la necesidad de expresar la causa de la posposición de la hipoteca. La norma reglamentaria antes citada, que exige tan sólo el consentimiento del acreedor para la posposición, no puede interpretarse, al igual que ocurre con el artículo 82 de la Ley (RCL 1946, 886 y NDL 18732) cuando exige para la cancelación el consentimiento del titular del derecho inscrito, de forma aislada, sino en congruencia con el conjunto del ordenamiento, del que resulta que el puro consentimiento formal como título inscribible no se conviene con las exigencias de nuestro sistema registral, que responde, a su vez, al sistema civil causalista. La inscripción de cualquier acto traslativo, modificativo o extintivo de derechos requiere la expresión del título causal, tanto por exigencias del principio de legalidad, en cuanto no son iguales a la hora de calificar los requisitos exigibles en orden a capacidad, autorizaciones o legitimación, etc., como por la necesaria consignación en el asiento, cuyos efectos respecto de tercero no serán los mismos si la causa ha sido, por ejemplo, gratuita u onerosa.

Ahora bien, si ciertamente no puede aceptarse que para la posposición sea suficiente el mero consentimiento formal del titular de la hipoteca, en el presente caso no estamos ante un consentimiento abstracto para la posposición, sino que unilateralmente se dispone una posposición de rango hipotecario. Al igual que en el supuesto contemplado por la Resolución de 2 de noviembre de 1992, que entendió que cuando en la escritura se dispone unilateralmente que la finca quede liberada de una hipoteca hay que interpretar que se está ante la abdicación por el titular registral de dicho derecho, es decir, ante una renuncia al mismo, acto que por sí solo tiene eficacia sustantiva suficiente conforme al artículo 6.2 del Código Civil para, por su naturaleza, producir la extinción y, consiguientemente, dar causa a la cancelación conforme a lo dispuesto en los artículos 2.2 y 79 de la Ley Hipotecaria, de igual modo con el consentimiento para la posposición hay una abdicación del rango, que no es del derecho sino de su potencial efectividad y, si se quiere, y como consecuencia de ello, de parte de su valor económico, con la misma eficacia sustantiva a los efectos de dar causa a su inscripción.

Esta Dirección General ha acordado desestimar el recurso.

Madrid, 4 de noviembre de 2000.-La Directora general, Ana López-Monís Gallego.

Excmo. Sr. Presidente del Tribunal Superior de Justicia de Murcia.

2) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 23 de diciembre de 2004 (ref. Aranzadi JUR)

Igualación de rango en hipotecas constituidas: sujeción procedente.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso núm. 1029/2000.

Ponente: Ilma. Sra. D^a. María Mercedes Castillo Solsona.

En la ciudad de Barcelona, a veintitrés de diciembre de dos mil cuatro.

VISTO por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sección Primera), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso Contencioso-Administrativo núm. 844/2000, interpuesto por Banco Santander Central Hispano, SA., representado por el Procurador Manuel Gramunt de Moragas, contra TEARC, representado por el Abogado del Estado, y contra Generalitat de Catalunya representado por el Letrado de la Generalitat.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada D.^a M.^a Mercedes Castillo Solsona, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—Por el Procurador Manuel Gramunt de Moragas actuando en nombre y representación de la parte actora, se interpuso recurso Contencioso-Administrativo contra Resolución TEARC de fecha 22 marzo 2000 en reclamación núm. 08/05362/99 C/ acuerdo oficina liquidadora l'Hospitalet por le concepto de transmisiones patrimoniales y actos JCOS documentados.

SEGUNDO.—Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción (RCL 1998, 1741) , habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

TERCERO.—Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos., se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

CUARTO.—En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales, salvo en el plazo para dictar sentencia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Constituye el objeto de los presentes recursos Contencioso-Administrativos, interpuestos por la representación procesal del Banco Santander Central Hispano, SA y la Generalitat de Catalunya, la Resolución del TRIBUNAL Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 22 de marzo de 2000 por la que se acordó estimar en parte la reclamación económico-administrativa núm. 08/05362/99 interpuesta por el Banco Santander Central Hispano, SA contra acuerdo dictado por la Oficina Liquidadora de l'Hospitalet de Llobregat en el expediente núm. E/1999/100331, y una cuantía de 45.605 pesetas, confirmando la procedencia de liquidar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados por la igualación de rango hipotecario y ordenando la anulación de la liquidación impugnada y su sustitución por otra cuya base imponible se corresponda con la cantidad garantizada por la segunda hipoteca que mejora de rango.

SEGUNDO.—Dos son las cuestiones que se suscitan en los presentes recursos Contencioso-Administrativos, sobre las cuales debe pronunciarse este Tribunal. *La primera de ellas estriba en determinar si la escritura pública de préstamo hipotecario a la que hace referencia este pleito y que contiene una igualdad de rango hipotecario está o no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados.* Por su parte, la segunda cuestión consiste en establecer si es o no correcta la base imponible contenida en la liquidación complementaria girada al recurrente por la Oficina Gestora y representada por el total garantizado por la primera hipoteca a cuyo rango se equipara la segunda hipoteca objeto de los recursos Contencioso-Administrativos que se sustancian.

TERCERO.—Por lo que respecta a la primera de las cuestiones planteadas, debe señalarse que, con arreglo a lo dispuesto por el art. 28 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849) , por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, están sujetas al impuesto «las escrituras, actas y testimonios notariales, en los términos que establece el artículo 31». Por su parte, el art. 30.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993 determina que «en las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa», al tiempo que el art. 31.2 del propio Real Decreto Legislativo 1/1993 establece que «las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valubles, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad Mercantil y de la Propiedad Industrial y no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del artículo 1 de 8esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en el artículo 13.cinco de la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias (RCL 1996, 3183) , haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior o si aquélla no hubiese asumido competencias normativas en materia de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos».

Pues bien, es con base en lo dispuesto por estos preceptos que la Oficina Gestora y la Resolución impugnada entienden que, en los supuestos de igualación de rango hipotecario, procede la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados. A ello se opone el Banco Santander Central Hispano aduciendo que pretende extenderse al supuesto planteado en este pleito, consistente en la igualación de rango hipotecario, el tratamiento dispensado a la posposición de hipoteca.

Sin embargo, frente a esta tesis, debe concluirse, con la Resolución impugnada, que la igualación de rango es un derecho evaluable económicamente puesto que, en caso de ejecución, la hipoteca que ha mejorado de rango obtiene una preferencia para el cobro con la que antes no contaba. Y ello por



cuanto en el sistema registral español rige el principio de prioridad con arreglo al cual el orden de presentación en el Registro de los derechos reales les atribuye una prelación de grado o mejor grado a favor de aquéllos que fueron presentados en el Registro en primer lugar.

CUARTO.—A propósito de la segunda de las cuestiones suscitadas, la representación de la Generalitat de Catalunya sostiene que la base imponible ha de ser el valor de la hipoteca igualada, es decir, aquella que, sino existiese pacto, sería prioritaria. Se alega al respecto que antes de la igualación de rango hipotecario, la segunda hipoteca tenía el obstáculo de la primera hipoteca en caso de ejecución y, que, como consecuencia de la igualación, este obstáculo ha desaparecido, pues las dos pueden concurrir en situación de igualdad, y la que antes era segunda no se ve perjudicada nunca por la primera. Se entiende por ello más adecuado considerar como base imponible la primera hipoteca, con base a la ventaja económica que se produce por la segunda hipoteca, como consecuencia de la desaparición del obstáculo que suponía la primera.

Sin embargo, no podemos compartir esta tesis ya que, como ha puesto de manifiesto la sentencia de esta misma Sala y Sección núm. 1343/2004, recaída en el recurso Contencioso-Administrativo núm. 1030/2000 (JUR 2005, 56349) « TERCERO.-la Sala, sin embargo, no comparte la tesis de la demanda, en la que se cita la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central para los casos de posposición de rango hipotecario, en la que se establece que se ha de estar a la base imponible de la hipoteca que se pospone.

De ello resulta que la base imponible habrá de estar constituida por la hipoteca que modifica su propia situación en el rango hipotecario, esto es, aquella que "se mueve" en su rango hipotecario: si es el caso de posposición, la que se pospone, si es el caso de igualación, la que se iguala en rango.

Será por tanto base imponible en el caso enjuiciado la cuantía de la segunda hipoteca, tal como resolvió el TEARC, sin que tal conclusión se altere por la ventaja económica de que se trate, pues aparte no ser tal criterio claro, no es el tenido en cuenta en la normativa aplicable para determinar la base imponible.

La cuantía del acto jurídico documentado de que se trata ha de considerar tal acto, que en el caso es una escritura pública de préstamo hipotecario con una garantía total de 4.500.000 pesetas, y en la cual se añade un pacto del siguiente tenor: " MODIFICACIÓN DE RANGO". El Sr. y la Sra. (prestatarios) y los Sres. en la representación que ostentan de la "Caja de Ahorros de Galicia", de otra, convienen en que la hipoteca constituida en este instrumento público, tenga el mismo rango hipotecario que la actualmente existente sobre la finca, de la que se ha hecho mérito en la parte expositiva que antecede, de modo que cada una de ellas, a los efectos del artículo 131 de la Ley Hipotecaria (RCL 1946, 342, 886) , se considere carga o gravamen preferente sobre la otra.

La hipoteca que altera o modifica su rango hipotecario es esta segunda que se instrumenta por la escritura pública, y la cuantía de la misma es la que ha de determinar la base imponible de la igualación de rango».

QUINTO.—En virtud de lo expuesto, y en unidad de doctrina procede la desestimación de los presentes recursos Contencioso-Administrativos acumulados.

SEXTO.—No se aprecian méritos para una especial condena en costas.

Vistos los preceptos legales citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación

FALLAMOS

DESESTIMAR los presentes recursos Contencioso-Administrativos acumulados interpuestos por la representación procesal del Banco Santander Central Hispano, SA y la Generalitat de Catalunya, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 22 de marzo de 2000 por la que se acordó estimar en parte la reclamación económico-administrativa núm. 08/05362/99 interpuesta por el Banco Santander Central Hispano, SA contra acuerdo dictado por la

Oficina Liquidadora de l'Hospitalet de Llobregat en el expediente núm. E/1999/100331, y una cuantía de 45.605 pesetas, confirmando la procedencia de liquidar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados por la igualación de rango hipotecario y ordenando la anulación de la liquidación impugnada y su sustitución por otra cuya base imponible se corresponda con la cantidad garantizada por la segunda hipoteca que mejora de rango.

No procede hacer una especial condena en costas.

Notifíquese esta sentencia a las partes, y luego que gane firmeza líbrese certificación de la misma y remítase juntamente con el respectivo expediente administrativo al órgano demandado, quien deberá llevar aquella a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por ésta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.—Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.

3) Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de septiembre de 1992 (ref. Aranzadi JT 1992\514)

Posposición de condición resolutoria: sujeción procedente.

En Madrid a 30 de septiembre de 1992.

El TEAC ha visto el rec. de alzada promovido por ... contra res. TEAR Cataluña de 27-11-1991, sobre valoración de bienes o efectos de ITP y AJD (...).

CONSIDERANDO 2.º Que de los dos actos jurídicos documentados en la escritura de 12-12-1990, el único que motiva controversia es el acto de posposición de garantía (cláusula resolutoria explícita), ya que la autoliquidación girada en concepto de préstamo se acepta pacíficamente. La controversia surge en torno a la determinación de la base imponible, porque mientras la contribuyente entiende que el valor declarado de ese acto de posposición de garantía debe ser de 59.700.000 ptas., la Oficina Liquidadora lo cifra en 562.192.258 ptas., diferencia entre la obligación garantizada con hipoteca (621.892.258 ptas.) y la garantizada con la cláusula resolutoria explícita (59.700.000 ptas.). La solución a favor de la contribuyente no ofrece duda. El art. 7.3 TR de 30-12-1980 (RCL 1981\275, 651 y ApNDL 7268) equipara las condiciones resolutorias explícitas a las hipotecas y la base imponible de las hipotecas es el «importe de la obligación o capital garantizado», según el art. 10.2.c) del propio Texto refundido. De acuerdo con estos preceptos, habida cuenta de que la hipoteca o condición resolutoria que se pospone –aplicación del art. 241 del Regl. Hipotecario (RCL 1947\476 y 642)– garantiza una obligación de 59.700.000 ptas., precio aplazado de la compra del solar sobre el que ... elevó el edificio luego hipotecado, ésta y no otra debe ser la cifra que ha de entenderse como valor declarado del citado acto jurídico documentado. Por tanto, la autoliquidación girada sobre la base de 59.700.000 ptas. se ajusta a derecho, lo que lleva a la estimación del presente recurso;

Este *Tribunal Económico-Administrativo Central, en Pleno*, en el rec. de alzada promovido por ... contra res. TEAR Cataluña de 27-11-1991, recaída en el Expediente de Reclamación núm. 17/366/1991, *Acuerda*: estimar el recurso, anular la resolución impugnada y los actos que la preceden y confirmar la autoliquidación de la posposición de condición resolutoria girada sobre la base de 59.700.000 ptas.



4) Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral Vizcaya de 21 abril de 2004 (ref. Aranzadi JUR 2005\49585)

Igualación de rango en hipotecas constituidas: sujeción procedente.

En la Villa de Bilbao a 21 de abril de 2004, reunido el Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia integrado por los miembros arriba señalados ha adoptado el siguiente,

ACUERDO

VISTAS las actuaciones seguidas en la reclamación económico administrativa n.º 678/2002, promovida por la representación de X, contra acuerdo de la Administradora de Tributos Indirectos desestimatorio de recurso de reposición interpuesto contra liquidación n.º 62-010635802-13, en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—En 12 de febrero de 2001, registrado con el n.º 6358, se presentó en Hacienda Foral escritura pública de Préstamo Hipotecario otorgada el 19 de enero de 2001, en virtud de la cual se constituye hipoteca sobre finca, a favor de X, que, a su vez, acepta la garantía hipotecaria, con Igualdad de Rango a la hipoteca que se referencia en el epígrafe "Cargas" de dicha escritura, presentando la parte prestataria autoliquidación sobre una base imponible de 12.960.000 pesetas (77.891,17 euros), al tipo del 0,5%, en concepto de Acto Jurídico Documentado. La Oficina Gestora, en ejercicio de su potestad revisora practica la liquidación n.º 62-010635802-13, a nombre de X, al entender sujeta al concepto de Acto Jurídico Documentado la estipulación contenida en la citada escritura en virtud de la cual se acepta la garantía hipotecaria, con Igualdad de Rango a la hipoteca que se referencia en el epígrafe "Cargas" de dicha escritura. Contra la liquidación anterior se interpone en 17 de mayo de 2000 oportuno recurso de reposición que es desestimado mediante acuerdo de 27 de ese mismo mes y año.

SEGUNDO.—En 8 de julio de 2002 se promueve la presente reclamación económico administrativa manifestando la parte actora, en síntesis, los siguientes particulares: que la igualdad de rango que se indica en la escritura es meramente instrumental, ya que carece de contenido económico, al coincidir el mismo acreedor hipotecario en ambos créditos, sin que se produzca un beneficio económico al ejecutar el derecho preferencial, cosa que no sucedería si el primer acreedor hipotecario fuera otra entidad; que desconoce porque no se motiva en la liquidación, cuál ha sido el criterio de la Administración para el cálculo de la base imponible del impuesto liquidado, así como el cálculo de los intereses de demora, pero supone que es la misma base que ha liquidado el prestatario por la concesión del crédito hipotecario, una valoración que entiende errónea, al no obtener beneficio económico de ejecutarse el derecho; que considerar la igualación de rango como hecho imponible se estaría considerando como una garantía adicional a la hipoteca constituida por la concesión del préstamo, y sería otorgada simultáneamente en la misma escritura de concesión del préstamo, por lo que no tributaría independientemente del resto de garantías, sino que lo haría el prestatario, como sujeto pasivo y de una sola vez siendo la base imponible por el único hecho imponible existente, que es la constitución del derecho de hipoteca, terminando con la súplica de que por este Tribunal se dicte resolución ordenando la anulación de la liquidación impugnada.

TERCERO.—En la tramitación de las presentes actuaciones han sido observadas todas las formalidades de procedimiento obligadas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Del conocimiento y resolución de la presente reclamación vista en Sala y Única instancia, por aplicación de lo prevenido en el Decreto Foral 93/2002, de 14 de mayo, y artículo 161 de la Norma Foral General Tributaria, de 26 de marzo de 1986, es competente este Tribunal Económico Administrativo Foral, habiendo sido deducida con personalidad bastante y en tiempo hábil, a tenor de lo preceptuado en los artículos 30 y 88 del Reglamento de Procedimiento Económico Administrativo, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo.

SEGUNDO.—La cuestión que se plantea en la presente reclamación equivale a determinar si la liquidación impugnada se ajusta o no a lo dispuesto en el Ordenamiento Legal vigente.

TERCERO.—Por lo que se refiere a la falta de motivación denunciada, hay que señalar que en el trámite de audiencia ha tenido la actora acceso al expediente de la Oficina Gestora, que le ha permitido conocer ya al tiempo de formular sus alegaciones toda la información referente al hecho imponible, normativa y datos concretos que han motivado la liquidación que nos ocupa, debiendo citarse a este respecto que el Tribunal Supremo ha adoptado el criterio, con una doctrina ya reiterada en Sentencias de 10 de diciembre de 1991 y 20 de junio de 1994, entre otras, conforme a la cual, aun admitiendo que, como criterio general, la existencia de un vicio del procedimiento de gestión —como pudiera ser el que nos ocupa— determina la ineficacia de las actuaciones a partir de tal momento, obligando a reponer las mismas a dicho momento procesal, precisa que tal criterio generalizado debe matizarse y atemperarse a tenor de las circunstancias concurrentes en cada supuesto, de modo que el principio de seguridad jurídica se vaya modulando por los de equidad y economía procesal, de tal forma que la fuerza invalidante de los defectos de procedimiento quede limitada a aquellos supuestos en que se genere una real indefensión, por lo que, teniendo en cuenta que en este caso no se ha producido en la práctica la indefensión de la parte actora —en cuanto resulta evidente que ha podido plantear su reclamación alegando los argumentos de fondo que ha estimado oportunos— ha de concluirse que no resulta procedente declarar la concurrencia de un defecto de procedimiento que, en todo caso, supondría sin más retrotraer las actuaciones al momento de notificar la liquidación impugnada con indicación de unos datos de los que ya ha tenido pleno conocimiento la actora al tiempo de plantear sus alegaciones, por lo que, finalmente, se rechaza motivo de oposición planteado.

CUARTO.—En cuanto al tema de fondo hay que precisar que en la escritura pública que nos ocupa, otorgada el 19 de enero de 2001, se contienen dos negocios jurídicos, de un parte, la constitución de hipoteca en garantía de préstamo, y de otra, la igualación de rango entre hipoteca existente sobre determinada finca y la que ahora se constituye e inscribe sobre la misma finca. Sentado lo anterior, en cuanto a la constitución de hipoteca en garantía de préstamo, se constata que sobre la misma ya se presentó la oportuna autoliquidación figurando como sujeto pasivo la parte prestataria, sobre la que no se plantea controversia alguna en la presente reclamación. En cuanto a la otra operación que se articulaba en la escritura en cuestión, la igualación de rango, la Oficina Gestora practicó la liquidación n.º 62-010635802-13, a nombre de X, al entender sujeta al concepto de Acto Jurídico Documentado dicha estipulación, en base a lo dispuesto en el artículo 29.2 de la Norma Foral 3/1989, de 21 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, según el cual 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, en los Registros Mercantiles, en la Oficina Española de Patentes y Marcas, en los Registros de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin Desplazamiento de la Posesión, en los Registros de Cooperativas dependientes de las Administraciones Públicas correspondientes o en los Registros de Bienes Muebles, y no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Norma Foral, tributarán, además, al tipo de gravamen del 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos.

QUINTO.—*Si bien la parte actora alega que la igualdad de rango que se indica en la escritura es meramente instrumental, ya que carece de contenido económico, lo cierto es que, teniendo en cuenta que sobre una misma finca se pueden constituir varias hipotecas en garantía de diversos créditos, créditos hipotecarios que gozan de prelación entre sí por el orden de antigüedad de las respectivas hipotecas en el Registro de la Propiedad, el rango es importante y posee un valor o contenido económico que puede ser objeto de negociación, conclusión la expuesta que no es desvirtuada por el hecho de que, en el caso que nos ocupa, coincida el mismo acreedor hipotecario en ambos créditos, más desde el momento en que, con la promulgación de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, de subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, se habilitaran los mecanismos para que los deudores pudieran subrogar sus hipotecas con otro acreedor, sin el consentimiento de la entidad acreedora. En consecuencia, en el presente caso concurren los requisitos previstos en la normativa señalada ya que estamos ante un acto que tiene por objeto cantidad valuable, está formalizado en escritura pública e inscribible en el Registro de la Propiedad, además de no estar sujeto al concepto de Transmisiones Patrimoniales ni al Impuesto de Sucesiones, y por lo tanto nos encontramos en presencia de una*

operación que constituye un hecho imponible de los previstos en el citado artículo 29.2, por lo que la liquidación impugnada, una vez examinada en todos sus extremos, se considera ajustada a derecho.

Por todo lo cual, este Tribunal en sesión celebrada en el día de hoy acuerda DESESTIMAR la presente reclamación económico administrativa, quedando confirmado, en consecuencia, el acto administrativo impugnado.

Normativa

Artículo 29.2 de la Norma Foral 3/1989, de 21 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

5) Resolución del Organismo Jurídico Administrativo de Álava de 31 octubre de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2005\61382)

Igualación de rango en hipotecas constituidas: sujeción procedente.

En Vitoria-Gasteiz, a treinta y uno de octubre de dos mil tres. Vista ante este Organismo Jurídico Administrativo de Álava la reclamación económico-administrativa núm. 22/03, interpuesta por Dña. , con domicilio a efectos de notificaciones en , en nombre y representación de , con NIF , contra la resolución del Liquidador de la Oficina de Amurrio, de 27 de diciembre de 2002, que confirma la liquidación núm. 301.934-2002-V por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, concepto igualdad de rango; cuantía: 1.883,40 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—Mediante escritura de 29 de octubre de 2002 la entidad aquí reclamante y su cliente documentan: a) la constitución de un préstamo de 40.000 € con garantía hipotecaria sobre una finca con vivienda unifamiliar sita en; y b) que la hipoteca comparta rango con otra anterior (de 14 de diciembre de 2001 y presentada en el Registro el 12 de junio siguiente) sobre el mismo inmueble y entre las mismas partes.

SEGUNDO.—Autoliquidado por la parte deudora el impuesto correspondiente al préstamo, la Oficina de Amurrio giró a la acreedora la liquidación referenciada, por el concepto de igualdad de rango, sobre una base imponible (376.680 €) coincidente con la responsabilidad hipotecaria atribuida al inmueble en la inscripción hipotecaria anterior, que, al tipo del 0,5% arroja la cuantía de deuda antes indicada.

TERCERO.—Contra la misma la representación de la entidad promueve la presente reclamación y alega que no procede liquidar porque el pacto igualitario no tiene por objeto cantidad o cosa valuable, y, en su defecto, que la base imponible sería cero porque la normativa tributaria no recoge regla específica al respecto.

CUARTO.—En la sustanciación de las presentes actuaciones se han observado todos los trámites y prescripciones del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—La cuestión principal a resolver se contrae a si constituye hecho imponible del gravamen de Actos Jurídicos Documentados el pacto escriturado mediante el cual un deudor y un acreedor, que tienen concertada e inscrita una hipoteca a favor del segundo, convienen la constitución de una nueva a la que confieren el mismo rango registral. Y en caso afirmativo y como cuestión subsidiaria, si su base imponible debe ser cero porque no existe regla tributaria específica para determinarla.

SEGUNDO.—*Como razona con exhaustividad la reclamante la alteración del rango es una manifestación de la posibilidad existente en el derecho de actuar negocialmente sobre el puesto o prelación*

registrar que le corresponde a una hipoteca sobre una finca, razón por la cual viene siendo tradicionalmente admitido el acto dispositivo del titular de hipoteca ya constituida por el que consiente que se dé rango preferente bien a una hipoteca ulterior que se constituirá en el futuro (posposición con reserva de rango), bien a una que se constituye al acordar la posposición (posposición "estricto sensu") o que está ya constituida (permuta de rango), uno de cuyos supuestos está regulado en el art. 241 del Reglamento Hipotecario de 14 de febrero de 1947. En estos casos, argumenta, hay una hipoteca que pierde rango y otra que lo gana, un derecho que retrocede porque otro avanza, lo que tiene un indudable contenido económico.

Por contra, prosigue su alegato, en la igualdad de rango dos derechos reales de hipoteca comparten la misma posición, de modo que la ejecución de una no ha de implicar necesariamente la purga de la otra, razón por la cual este pacto no tiene objeto económico pues el acreedor no adquiere plusvalor dado que nadie le va a rebajar de su privilegiada posición primera sin su consentimiento. Por este motivo, dice, en nuestros días la única razón para pactar esta igualdad de rango es el interés del acreedor en evitar que por vía de subrogarse un nuevo acreedor en su lugar respecto de la primera hipoteca, para lo que no se necesita su consentimiento, quede devaluada la segunda.

TERCERO.—Para resolver la controversia hay que hacer referencia a la doctrina que indica que el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados grava en la actualidad los pactos que se documentan ante fedatario público, entendiéndose por documento el soporte escrito con el que se prueba, acredita o hace constar alguna cosa. Tratándose de documentos notariales reviste dos modalidades impositivas representadas por cuotas fijas o variables, en razón a que el acto tenga o no por objeto cantidad o cosa valuable en algún momento de su vigencia, reservándose la modalidad de cuota variable para cuando el mismo sea inscribible en algún Registro Público, no siendo necesario que cause un asiento de inscripción, pues es suficiente cualquier tipo de asiento registral, incluso una nota marginal. En el caso ahora contemplado no hay oposición en que se trata de una primera copia de escritura y en que el pacto es inscribible en el Registro de la Propiedad, pero sí la hay en cuanto a que tenga objeto valuable.

CUARTO.—La solución ha de venir dada por la propia línea argumental antes expuesta, pues es cierto que son escasos los precedentes doctrinales y jurisprudenciales más allá de la contestación de la Dirección General de Tributos de 28 octubre 1997, de las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 septiembre 1992 y 10 febrero 1994 (RG 5929-92 y 2221-93), de la sentencia de la Audiencia Provincial de Cantabria de 28 de octubre de 2001 (Ar. JUR 26712), y de la del Tribunal Supremo de 4 de mayo de 1998 (Ar. RJ 6000) que examina el supuesto de una escritura en la que se conviene la alteración del rango de dos hipotecas precedentes de modo que la segunda se convierte en la primera y viceversa.

En el Fundamento Quinto de esta última, que la reclamante considera no aplicable a las convención de que estamos tratando, se recoge:

"La Sala debe resaltar que la representación procesal de T SA (acreedor de la primera hipoteca) ha sostenido claramente...que el sujeto pasivo era B SA (acreedor de la segunda hipoteca) y no ella, opinión jurídica que comparte esta Sala".

Es cierto que los dos casos son diferentes —sobre todo porque en el de la sentencia se trata de dos acreedores—, pero no tan diametralmente como para aceptar el gravamen en uno y rechazarlo en el otro, pues es común denominador de ambos el interés o provecho económico del acreedor favorecido con que el pacto tenga protección registral frente a terceros, interés que, por otra parte, ha sido suficiente y claramente explicitado por la propia reclamante al exponer que con este tipo de cláusulas el acreedor segundo consigue evitar los efectos perniciosos que para él supondría la subrogación de otro en su posición privilegiada respecto de la primera hipoteca. Desde esta consideración hay que entender que si bien no hay duda de que el rango carece por sí mismo de valor patrimonial, su alteración tiene contenido y consecuencias económicas, y por ello está sujeto al impuesto.

QUINTO.—Examinadas las razones del sometimiento al tributo, la última cuestión pendiente es la posibilidad o no de cuantificar el objeto, para lo que es suficiente con recordar que la fijación de la base imponible goza del principio de reserva de norma de rango superior (art. 10.1 NF General Tri-

butaria de 31 de mayo de 1981) y que la Norma Foral del impuesto, también de 31 de mayo de 1981, únicamente dedica cinco artículos a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, de los cuales, es el 28 el que regula la base imponible. El 28.1 dice que la de las primeras copias de escrituras se fijará por el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa; el 28.2 establece una regla especial para las actas notariales de protesto; y el 28.3 se refiere al supuesto en que la cuantía se determina en un momento posterior al otorgamiento. Quiere decirse con ello que no hay reglas particulares para fijar el valor fiscal de todos y cada uno de los negocios que pueden documentarse ante fedatario público, cuya enumeración, por lo demás, podría ser interminable, sino que es suficiente con la aplicación de la regla general del 28.1, en concordancia, en lo que fuera menester, con las de los artículos 11 y 14, dedicados a las bases de las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y de Operaciones Societarias.

La indeterminación que aquí se alega es similar a la que durante algún tiempo se vino sosteniendo respecto de los hechos imponibles "constitución" y "cancelación" de préstamos hipotecarios, cuestión que el Tribunal Supremo resolvió el 21 de mayo de 1998 (Ar. RJ 3962) sin apreciar falta de definición normativa y a favor de que en ambos casos debía ser la comprensiva de nominal, intereses y demás conceptos garantizados con la hipoteca. En supuestos como éste, el valor del interés del acreedor que adelanta el rango de su hipoteca es, como expresa la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 13 de noviembre de 2001 (Ar. JT 589),: "...el importe en el que ha mejorado...con independencia de que no existiera contraprestación...", esto es, el valor del obstáculo preferente que ha eliminado con el convenio de igualdad.

A mayor abundamiento hay que traer a colación, aunque no sea aplicable a este caso por razón de su vigencia, la modificación legislativa operada por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, en el artículo 30 de la Ley reguladora del impuesto, para dar cabida expresa a este hecho imponible, y su correlativa modificación foral con la Norma 11/2003, de 31 de marzo, cuyo artículo 55.1, en su segundo párrafo establece:

"...En la igualdad de rango, la base imponible se determinará por el total importe de la responsabilidad correspondiente al derecho de garantía establecido en primer lugar".

SEXTO.—Los razonamientos anteriores y la propia configuración del gravamen determinan que no pueda compartirse la posición de la reclamante de que antes de esta modificación legislativa ni había hecho imponible en este tipo de pactos documentados ni había modo de determinar su base imponible, y que, en consecuencia, deban confirmarse la liquidación y la resolución impugnadas.

Vistos los preceptos legales citados y los demás de general y pertinente aplicación.

El Organismo Jurídico Administrativo de Álava, conociendo de la reclamación económico-administrativa núm. 22/03, interpuesta por la representación de , contra la resolución del Liquidador de la Oficina de Amurrio, de 27 de diciembre de 2002, que confirma la liquidación núm. 301.934-2002-V por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, concepto igualdad de rango, RESUELVE DESESTIMAR la misma y confirmar los actos administrativos impugnados, por ser conformes a derecho.

6) Resolución del Organismo Jurídico Administrativo Álava de 12 de julio de 2002 (ref. Aranzadi JUR 2005\61284)

Igualación de rango en hipotecas no constituidas: sujeción improcedente.

En Vitoria-Gasteiz, a doce de julio de dos mil dos. Vista ante este Organismo Jurídico Administrativo de Álava la reclamación económico-administrativa núm. 70/02 interpuesta por Dña. y Dña. en nombre y representación de , S.A., con cif y domicilio a efectos de notificaciones en la calle de esta ciudad, contra la liquidación núm. 300.295-2002-V del gravamen sobre Actos Jurídicos Documentados, concepto igualdad de rango; cuantía: 2.013,62 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La representación de la mercantil solicita la anulación de la liquidación referenciada. Alega que no existe el hecho imponible del gravamen sobre Actos Jurídicos Documentados en el pacto contenido en la escritura de 15 de mayo de 2001 por el que se establece la igualdad de rango de la hipoteca que se constituye en dicho documento con la prevista en otro de la misma fecha.

SEGUNDO.—En la sustanciación de las presentes actuaciones se han observado todos los trámites y prescripciones del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas aprobado por Real Decreto 391/96, de 1 de marzo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—*La cuestión a resolver en la presente reclamación es si constituye hecho imponible del gravamen sobre Actos Jurídicos Documentados la cláusula por la que una entidad financiera pacta la igualdad de rango de una hipoteca con otra constituida a favor de un tercero sobre el mismo inmueble cuando ambas se formalizan en dos documentos distintos.*

SEGUNDO.—El artículo 30.2 de la Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 31 de mayo de 1981, en la redacción dada por la 33/97 de 19 de diciembre, 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 Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1.º y 2.º del artículo 1.1 de esta Norma Foral [Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias, respectivamente], tributarán, además, al tipo de gravamen del 0,5%, en cuanto a tales actos o contratos...".

TERCERO.—*A la vista del precepto transcrito habrá que determinar si el pacto por el que, ab initio, se establece la igualdad de rango de dos hipotecas, es o no un acto o contrato inscribible a los efectos del gravamen gradual sobre Actos Jurídicos Documentados.*

El rango registral de un derecho real limitado es una de las consecuencias del principio de prioridad en el tiempo ("prior in tempore, potior in iure") que rige el Registro de la Propiedad y según el cual el inscrito es preferente respecto al posterior. Esta preferencia viene determinada, de acuerdo con los artículos 24 y 25 del Decreto de 8 de febrero de 1946 que aprueba el Texto Refundido de la Ley Hipotecaria ("Se considerará como fecha de inscripción para todos los efectos que ésta deba producir, la fecha del asiento de presentación que deberá constar en la inscripción misma" y "Para determinar la preferencia entre dos o mas inscripciones de igual fecha, relativa a una misma finca se atenderá a la hora de la presentación en el registro de los títulos respectivos"), por la fecha del asiento de presentación respectivo, de forma que, cualesquiera que sea la de las escrituras que los documenten, su rango vendrá determinado por el día y hora en que tenga lugar su presentación ante el Registro.

En lo que se refiere específicamente a la hipoteca la inscripción constituye, de conformidad con el artículo 1875 del Código Civil, un requisito indispensable para su válida constitución, por lo que la asignación inicial de un rango determinado no puede conceptuarse como un acto jurídico autónomo, sino accesorio, en tanto que su validez depende de su incorporación al Registro de la Propiedad y de ésta deriva su rango registral.

Cuestión distinta es la alteración negocial del atribuido "ab initio", esto es, la llamada posposición de hipoteca, que comprende la posposición "strictu sensu", acto unilateral por el que el titular de una acepta que se anteponga otra de menor rango; la permuta, pacto por el que se intercambian los correspondientes a dos garantías; y, finalmente, la reserva, contemplada expresamente en el artículo 241 del Reglamento Hipotecario aprobado por Decreto de 14 de febrero de 1947 y que consiste en la reserva a favor de una no constituida de un rango preferente o igual (posposición limitada, como ha señalado la Audiencia Provincial de Cantabria en sentencia de 26 de octubre de 2000 Ar. Jur 2001/26712) a otra ya inscrita. En estos supuestos, concurre un negocio jurídico autónomo (unilateral o bilateral) que tiene por objeto específico la alteración del rango registral preferente obtenido, previa o simultáneamente, por lo que, de conformidad con el artículo reglamentario citado, dicho negocio se hace constar mediante nota al margen de la inscripción de la hipoteca pospuesta y constituye hecho imponible del gravamen sobre Actos Jurídicos Documentados.

CUARTO.—*En el caso que nos ocupa no consta la fecha y hora en que fueron presentados ante el Registro de la Propiedad los documentos que formalizaron ambas hipotecas, por lo que no puede apreciarse la existencia del hecho imponible liquidado por la Oficina Gestora ya que sólo concurriría una alteración del rango en el presente supuesto si no hubieran sido presentados simultáneamente, pues en otro caso, de acuerdo con el artículo 422 del mismo Reglamento, la prioridad de ambas garantías se determina de acuerdo con la voluntad que los interesados expresen por escrito, y lo cierto es que la misma está claramente recogida en el documento presentado en el sentido de constituir las "ab initio" con igual rango.*

QUINTO.—Por lo anteriormente expuesto y razonado procede estimar la reclamación y anular el acto administrativo impugnado por no ser conforme a derecho.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación.

El Organismo Jurídico Administrativo de Álava, conociendo la reclamación económico-administrativa núm. 70/02 interpuesta por la representación de , S.A., contra la liquidación núm. 300.295-2002-V del gravamen sobre Actos Jurídicos Documentados, concepto igualdad de rango, RESUELVE ESTIMAR la misma y, en su virtud, anular el acto administrativo impugnado, por no ser conforme a derecho.

7) Resolución del Organismo Jurídico Administrativo Álava de 9 de enero de 2002 (ref. Aranzadi JUR 2002\229634)

Igualación de rango en hipotecas no constituidas: sujeción improcedente.

En Vitoria-Gasteiz, a nueve de enero de dos mil dos. Vistas ante este Organismo Jurídico Administrativo de Álava la reclamación económico-administrativa núm. 148/00 interpuesta por D. Víctor , en nombre y representación de , con N.I.F. y domicilio a efectos de notificaciones en la calle , de esta ciudad, y sus acumuladas las núm. 149/00 y 173/00, interpuestas respectivamente por D. Santiago en nombre y representación de , con N.I.F. y domicilio en la calle , de esta ciudad, y por D. José , en nombre y representación de , con N.I.F. y domicilio a efectos de notificaciones en la calle , de San Sebastián, contra las liquidaciones 300.939 y 300.941-2000-V giradas al primer reclamante por el gravamen sobre Actos Jurídicos Documentados, contra la liquidación 300.940-2000-V girada a la segunda, y contra la resolución de la Jefe de Sección, de 26 de julio de 2000, confirmatoria de autoliquidación presentada por el tercero por el mismo gravamen; cuantía: 4.205,81?.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—Mediante escritura pública de 15 de marzo de 2000 se formalizó la concesión de cuatro préstamos hipotecarios, de 450.759,08 ? de principal cada uno de ellos, por parte de , y (en adelante , y respectivamente) a la Compañía , S.A.

En dicho documento los prestamistas consienten en compartir el rango de las hipotecas constituidas en garantía de sus créditos, sobre una misma finca, para que no exista prelación alguna entre las mismas.

SEGUNDO.—Presentado el documento notarial, la Oficina Gestora del impuesto giró a los dos primeros liquidaciones al tipo del 0,5%, imputando como base imponible en cada una de ellas el importe de la responsabilidad garantizada con cada derecho (811.366,34 ?), por entender que dicha escritura contenía, además de los préstamos hipotecarios, otra convención sujeta al gravamen de Actos Jurídicos Documentados, la igualdad de rango.

Por su parte, el Banco presentó autoliquidación por el mismo concepto con una base imponible cuantificada con igual criterio.

TERCERO.—*Contra las liquidaciones giradas al y a la y contra la resolución que confirma la autoliquidación del , interponen las presentes reclamaciones en las que solicitan su anulación, al conside-*

rar que el pacto adicional carece de contenido valuable económicamente y no constituye un negocio dispositivo de rango alguno, sino una precisión necesaria para la ultimación registral de las hipotecas.

CUARTO.—En la sustanciación de las presentes actuaciones se han observado todos los trámites y prescripciones del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas aprobado por Real Decreto 391/96, de 1 de marzo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—*La cuestión a resolver es si constituye hecho imponible del gravamen sobre Actos Jurídicos Documentados la cláusula por la que se pacta la igualdad de rango de las hipotecas constituidas sobre una misma finca y formalizadas en un mismo documento para garantizar cuatro préstamos concedidos por tres entidades financieras a la mercantil , S.A.*

SEGUNDO.—El artículo 30.2 de la Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 31 de mayo de 1981, en la redacción dada por la 33/97 de 19 de diciembre, 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 Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1.º y 2.º del artículo 1.1 de esta Norma Foral [Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias, respectivamente], tributarán, además, al tipo de gravamen del 0,5%, en cuanto a tales actos o contratos..."

TERCERO.—*A la vista del precepto transcrito habrá que determinar si el pacto de inexistencia, ab initio, de prelación de unas hipotecas constituye un acto o contrato inscribible en el Registro de la Propiedad.*

El rango registral de cualquier título que pretende su acceso al Registro viene dado, de acuerdo con lo establecido en los artículos 24 y 25 del Texto Refundido de la Ley Hipotecaria, aprobado por Decreto de 8 de febrero de 1946, por la fecha del asiento de presentación respectivo. En el caso que nos ocupa, la determinación de un rango, con independencia de si se establece una preferencia o una igualdad entre las hipotecas, queda recogida en la propia inscripción de éstas, por ser consustancial a su constitución, ya que el artículo 422 del Reglamento Hipotecario, aprobado por Decreto de 14 de febrero de 1947, al regular la presentación coetánea de varios títulos, establece:

"Entregados varios títulos al mismo tiempo por una sola persona, se determinará por ésta el orden de la presentación..."

La figura jurídica controvertida no es un negocio autónomo y distinto al suscrito por , S.A. con las Entidades Financieras, sino que se trata de dar cumplimiento a lo previsto en el precepto transcrito, manifestando el presentador ante el Registrador la voluntad, ya recogida en el documento público, de las personas jurídicas a cuyo favor se constituyen las hipotecas. Aunque exista un pacto de igualdad de rango de éstas, ello no implica una modificación de dichos derechos reales, sino la determinación, en el momento de su constitución, de la inexistencia de prelación entre los mismos, la cual accede al Registro de la Propiedad en cuanto está incluida en el documento público que formaliza los préstamos hipotecarios, de los que constituiría un pacto accesorio, y de la cual quedaría constancia en la propia inscripción de las hipotecas, de acuerdo con el artículo 9 de la Ley Hipotecaria, precepto que recoge las circunstancias que debe expresar toda inscripción registral.

Supuestos distintos al examinado son la posposición, la permuta y la reserva de rango, en las que éste constituye objeto de tráfico jurídico con posterioridad a la constitución de las hipotecas. Estas figuras implican modificaciones contractuales de la prioridad, que sí pueden inscribirse en el Registro de la Propiedad como negocios jurídicos autónomos, y en los que, al reunir la totalidad de los requisitos del precepto transcrito en el Fundamento de Derecho segundo, procede el gravamen de Actos Jurídicos Documentados.



En consecuencia, ha de concluirse que el pacto de igualdad de rango de hipotecas no constituye un acto sujeto al gravamen gradual de Actos Jurídicos Documentados, solución corroborada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en sentencia de 27 de enero de 1995 (Ar. JT 134), donde, al examinar los distintos gravámenes a los que se encuentra sujeta la constitución de varias hipotecas con el mismo rango no aprecia que dicho pacto lo esté.

CUARTO.—Por lo anteriormente expuesto y razonado procede estimar las reclamaciones y anular los actos administrativos impugnados por no ser conformes a derecho.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación.

El Organismo Jurídico Administrativo de Álava, conociendo la reclamación económico-administrativa núm. 148/00 interpuesta por la representación de y sus acumuladas las núm. 149/00 y 173/00, interpuestas respectivamente por las representaciones de y de , contra las liquidaciones 300.939 y 300.941-2000-V giradas al primer reclamante por el gravamen sobre Actos Jurídicos Documentados, contra la liquidación 300.940-2000-V girada a la segunda, y contra la resolución de la Jefe de Sección, de 26 de julio de 2000, confirmatoria de autoliquidación presentada por el tercero por el mismo gravamen.

RESUELVE

ESTIMAR las mismas y, en su virtud:

PRIMERO.—Anular los actos administrativos impugnados, por no ser conformes a derecho, y

SEGUNDO.—Disponer, en su caso, la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas.

8) Resolución del Organismo Jurídico Administrativo Álava de 31 de octubre de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2005\61382)

Igualación de rango en hipotecas constituidas: sujeción procedente.

En Vitoria-Gasteiz, a treinta y uno de octubre de dos mil tres. Vista ante este Organismo Jurídico Administrativo de Álava la reclamación económico-administrativa núm. 22/03, interpuesta por Dña. , con domicilio a efectos de notificaciones en , en nombre y representación de , con NIF , contra la resolución del Liquidador de la Oficina de Amurrio, de 27 de diciembre de 2002, que confirma la liquidación núm. 301.934-2002-V por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, concepto igualdad de rango; cuantía: 1.883,40 €

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—Mediante escritura de 29 de octubre de 2002 la entidad aquí reclamante y su cliente documentan: a) la constitución de un préstamo de 40.000 € con garantía hipotecaria sobre una finca con vivienda unifamiliar sita en; y b) que la hipoteca comparta rango con otra anterior (de 14 de diciembre de 2001 y presentada en el Registro el 12 de junio siguiente) sobre el mismo inmueble y entre las mismas partes.

SEGUNDO.—Autoliquidado por la parte deudora el impuesto correspondiente al préstamo, la Oficina de Amurrio giró a la acreedora la liquidación referenciada, por el concepto de igualdad de rango, sobre una base imponible (376.680 €) coincidente con la responsabilidad hipotecaria atribuida al inmueble en la inscripción hipotecaria anterior, que, al tipo del 0,5% arroja la cuantía de deuda antes indicada.

TERCERO.—Contra la misma la representación de la entidad promueve la presente reclamación y alega que no procede liquidar porque el pacto igualitario no tiene por objeto cantidad o cosa valuable, y, en su defecto, que la base imponible sería cero porque la normativa tributaria no recoge regla específica al respecto.

CUARTO.—En la sustanciación de las presentes actuaciones se han observado todos los trámites y prescripciones del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—La cuestión principal a resolver se contrae a si constituye hecho imponible del gravamen de Actos Jurídicos Documentados el pacto escriturado mediante el cual un deudor y un acreedor, que tienen concertada e inscrita una hipoteca a favor del segundo, convienen la constitución de una nueva a la que confieren el mismo rango registral. Y en caso afirmativo y como cuestión subsidiaria, si su base imponible debe ser cero porque no existe regla tributaria específica para determinarla.

SEGUNDO.—*Como razona con exhaustividad la reclamante la alteración del rango es una manifestación de la posibilidad existente en el derecho de actuar negocialmente sobre el puesto o prelación registral que le corresponde a una hipoteca sobre una finca, razón por la cual viene siendo tradicionalmente admitido el acto dispositivo del titular de hipoteca ya constituida por el que consiente que se dé rango preferente bien a una hipoteca ulterior que se constituirá en el futuro (posposición con reserva de rango), bien a una que se constituye al acordar la posposición (posposición "estricto sensu") o que está ya constituida (permuta de rango), uno de cuyos supuestos está regulado en el art. 241 del Reglamento Hipotecario de 14 de febrero de 1947. En estos casos, argumenta, hay una hipoteca que pierde rango y otra que lo gana, un derecho que retrocede porque otro avanza, lo que tiene un indudable contenido económico.*

Por contra, prosigue su alegato, en la igualdad de rango dos derechos reales de hipoteca comparten la misma posición, de modo que la ejecución de una no ha de implicar necesariamente la purga de la otra, razón por la cual este pacto no tiene objeto económico pues el acreedor no adquiere plusvalor dado que nadie le va a rebajar de su privilegiada posición primera sin su consentimiento. Por este motivo, dice, en nuestros días la única razón para pactar esta igualdad de rango es el interés del acreedor en evitar que por vía de subrogarse un nuevo acreedor en su lugar respecto de la primera hipoteca, para lo que no se necesita su consentimiento, quede devaluada la segunda.

TERCERO.—Para resolver la controversia hay que hacer referencia a la doctrina que indica que el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados grava en la actualidad los pactos que se documentan ante fedatario público, entendiéndose por documento el soporte escrito con el que se prueba, acredita o hace constar alguna cosa. Tratándose de documentos notariales reviste dos modalidades impositivas representadas por cuotas fijas o variables, en razón a que el acto tenga o no por objeto cantidad o cosa valuable en algún momento de su vigencia, reservándose la modalidad de cuota variable para cuando el mismo sea inscribible en algún Registro Público, no siendo necesario que cause un asiento de inscripción, pues es suficiente cualquier tipo de asiento registral, incluso una nota marginal. En el caso ahora contemplado no hay oposición en que se trata de una primera copia de escritura y en que el pacto es inscribible en el Registro de la Propiedad, pero sí la hay en cuanto a que tenga objeto valuable.

CUARTO.—*La solución ha de venir dada por la propia línea argumental antes expuesta, pues es cierto que son escasos los precedentes doctrinales y jurisprudenciales más allá de la contestación de la Dirección General de Tributos de 28 octubre 1997, de las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 septiembre 1992 y 10 febrero 1994 (RG 5929-92 y 2221-93), de la sentencia de la Audiencia Provincial de Cantabria de 28 de octubre de 2001 (Ar. JUR 26712), y de la del Tribunal Supremo de 4 de mayo de 1998 (Ar. RJ 6000) que examina el supuesto de una escritura en la que se conviene la alteración del rango de dos hipotecas precedentes de modo que la segunda se convierte en la primera y viceversa.*

En el Fundamento Quinto de esta última, que la reclamante considera no aplicable a las convención de que estamos tratando, se recoge:

"La Sala debe resaltar que la representación procesal de T S.A. (acreedor de la primera hipoteca) ha sostenido claramente...que el sujeto pasivo era B S.A. (acreedor de la segunda hipoteca) y no ella, opinión jurídica que comparte esta Sala".

Es cierto que los dos casos son diferentes –sobre todo porque en el de la sentencia se trata de dos acreedores–, pero no tan diametralmente como para aceptar el gravamen en uno y rechazarlo en el otro, pues es común denominador de ambos el interés o provecho económico del acreedor favorecido con que el pacto tenga protección registral frente a terceros, interés que, por otra parte, ha sido suficiente y claramente explicitado por la propia reclamante al exponer que con este tipo de cláusulas el acreedor segundo consigue evitar los efectos perniciosos que para él supondría la subrogación de otro en su posición privilegiada respecto de la primera hipoteca. Desde esta consideración hay que entender que si bien no hay duda de que el rango carece por sí mismo de valor patrimonial, su alteración tiene contenido y consecuencias económicas, y por ello está sujeto al impuesto.

QUINTO.—Examinadas las razones del sometimiento al tributo, la última cuestión pendiente es la posibilidad o no de cuantificar el objeto, para lo que es suficiente con recordar que la fijación de la base imponible goza del principio de reserva de norma de rango superior (art. 10.1 NF General Tributaria de 31 de mayo de 1981) y que la Norma Foral del impuesto, también de 31 de mayo de 1981, únicamente dedica cinco artículos a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, de los cuales, es el 28 el que regula la base imponible. El 28.1 dice que la de las primeras copias de escrituras se fijará por el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa; el 28.2 establece una regla especial para las actas notariales de protesto; y el 28.3 se refiere al supuesto en que la cuantía se determina en un momento posterior al otorgamiento. Quiere decirse con ello que no hay reglas particulares para fijar el valor fiscal de todos y cada uno de los negocios que pueden documentarse ante fedatario público, cuya enumeración, por lo demás, podría ser interminable, sino que es suficiente con la aplicación de la regla general del 28.1, en concordancia, en lo que fuera menester, con las de los artículos 11 y 14, dedicados a las bases de las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y de Operaciones Societarias.

La indeterminación que aquí se alega es similar a la que durante algún tiempo se vino sosteniendo respecto de los hechos imposables "constitución" y "cancelación" de préstamos hipotecarios, cuestión que el Tribunal Supremo resolvió el 21 de mayo de 1998 (Ar. RJ 3962) sin apreciar falta de definición normativa y a favor de que en ambos casos debía ser la comprensiva de nominal, intereses y demás conceptos garantizados con la hipoteca. En supuestos como éste, el valor del interés del acreedor que adelanta el rango de su hipoteca es, como expresa la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 13 de noviembre de 2001 (Ar. JT 589),: "...el importe en el que ha mejorado...con independencia de que no existiera contraprestación...", esto es, el valor del obstáculo preferente que ha eliminado con el convenio de igualdad.

A mayor abundamiento hay que traer a colación, aunque no sea aplicable a este caso por razón de su vigencia, la modificación legislativa operada por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, en el artículo 30 de la Ley reguladora del impuesto, para dar cabida expresa a este hecho imponible, y su correlativa modificación foral con la Norma 11/2003, de 31 de marzo, cuyo artículo 55.1, en su segundo párrafo establece:

"...En la igualdad de rango, la base imponible se determinará por el total importe de la responsabilidad correspondiente al derecho de garantía establecido en primer lugar".

SEXTO.—Los razonamientos anteriores y la propia configuración del gravamen determinan que no pueda compartirse la posición de la reclamante de que antes de esta modificación legislativa ni había hecho imponible en este tipo de pactos documentados ni había modo de determinar su base imponible, y que, en consecuencia, deban confirmarse la liquidación y la resolución impugnadas.

Vistos los preceptos legales citados y los demás de general y pertinente aplicación.

El Organismo Jurídico Administrativo de Álava, conociendo de la reclamación económico-administrativa núm. 22/03, interpuesta por la representación de , contra la resolución del Liquidador de la Oficina de Amurrio, de 27 de diciembre de 2002, que confirma la liquidación núm. 301.934-2002-V por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, concepto igualdad de rango, RESUELVE DESESTIMAR la misma y confirmar los actos administrativos impugnados, por ser conformes a derecho.

**LA DISTRIBUCIÓN Y REDISTRIBUCIÓN DE LA
RESPONSABILIDAD HIPOTECARIA**

1) Sentencia del Tribunal Supremo, de 24 de octubre de 2003 (ref. Aranzadi RJ 2003\7844)

Doctrina legal dictada del Tribunal Supremo dictada en recurso de casación en interés de ley en materia de distribución voluntaria de la responsabilidad hipotecaria.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa
Recurso de casación en interés de la Ley núm. 67/2002.
Ponente: Excmo. Sr. D. Ramón Rodríguez Arribas

En la Villa de Madrid, a veinticuatro de octubre de dos mil tres.

VISTO ante esta Sección Segunda de la Sala Tercera el recurso de Casación en Interés de la Ley n.º 67/2002 interpuesto por la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, representada por el Procurador Sr. Velasco Muñoz Cuellar, asistido de Letrado, contra la Sentencia dictada, en fecha 22 de enero de 2002, por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en el recurso n.º 1697/98 (JT 2002, 460) interpuesto por la «Entidad Promotora SA» contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, de fecha 29 de mayo de 1998, sobre liquidación girada por el concepto de Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.

Comparecen, como partes recurridas, la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, y Entidad Promotora SA, representada por la Procuradora Dª Rosalía Rosique Samper, asistida de Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La representación procesal de «Entidad Promotora SA», interpuso recurso contencioso administrativo y formalizada la demanda, en la que alegó los hechos e invocó los fundamentos de derecho que estimó del caso, pidió se dicte Sentencia por la que se declare la nulidad de los actos recurridos por ser contrarios al ordenamiento jurídico y ordene a favor de «Entidad Promotora SA» la devolución de 3.460.992 pesetas como reintegro devolución del ingreso efectuado por dicha Entidad Promotora SA correspondiente a la liquidación T20012, más los intereses legales devengados desde que se efectuó el ingreso a su completo reintegro, así como del coste de avales que para la suspensión del procedimiento de ejecución de la deuda tributaria se presentó ante el órgano competente.

Conferido traslado al Abogado del Estado, evacuó el trámite de contestación, solicitando se dicte Sentencia por la que se desestime el recurso interpuesto, declarando la conformidad a Derecho de los actos impugnados.

SEGUNDO.—En fecha 22 de enero de 2002 (JT 2002, 460) , la Sala de instancia dictó Sentencia, cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: Fallamos «Estimamos en parte el presente recurso, anulando por contrarias a Derecho la Resolución del TEAR recaída en expediente 16/7/97 y liquidación complementaria objeto del mismo, la cual dejamos sin efecto condenando a la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha a la devolución a la actora de las cantidades ingresadas en concepto de la misma más intereses legales desde la fecha de su ingreso, además en su caso de los costes abonados para la constitución y mantenimiento del aval garantizador de la suspensión de la ejecución de dicha liquidación en vía administrativa. Sin hacer imposición de las costas procesales».

TERCERO.—Contra la citada Sentencia, la representación procesal de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, interpuso recurso de Casación en interés de la Ley, según lo establecido en el art. 100.3 de la Ley reguladora de este orden Jurisdiccional (RCL 1998, 1741) , e interpuesto éste, comparecieron, como partes recurridas, la Administración General del Estado, que solicitó se dicte Sentencia según tiene solicitado la parte recurrente, respetando en todo caso la situación Jurídica particular derivada de la Sentencia recurrida; y «Entidad Promotora SA» que solicitó se dicte la correspondiente Sentencia por la que se declare no haber lugar al recurso de casación en interés de la Ley.

Conferido traslado al Ministerio Fiscal, emitió el informe correspondiente, solicitando que procede la estimación del recurso en interés de la Ley postulado por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha; tras lo cual quedaron los autos pendientes de deliberación y fallo por la Sala, señalado para el 21 de octubre de 2003, fecha en que tuvo lugar dicha actuación procesal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—En el presente recurso, la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha pretende la casación en interés de la Ley de la Sentencia dictada por la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de dicha Comunidad Autónoma que, como se acaba de apuntar en los Antecedentes, estimando en parte la demanda de Entidad Promotora SA, anuló el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional y la liquidación complementaria girada en concepto de Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, con ocasión del otorgamiento de escritura pública, en la parte correspondiente a la distribución y modificación de un préstamo hipotecario, anteriormente constituido, entre los diferentes pisos y locales constituidos en régimen de división horizontal.

Entendió la Sala de instancia, en lo que aquí interesa y recogido en síntesis, que *la escritura referida se limitaba a describir de nuevo el edificio, redistribuyendo la división horizontal que se hizo en la primera escritura, con la consiguiente redistribución de la responsabilidad hipotecaria en atención a las nuevas superficies ejecutadas, pero respetando el valor global del edificio y su volumen para concluir que no está sujeto al impuesto, aunque se den los requisitos formales, al no poner de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, lo que ya sucedió con la primera escritura.*

SEGUNDO.—Frente al criterio de la Sentencia de instancia que se acaba de resumir, la recurrente pretende que se fije como doctrina legal «que la escritura de distribución de la carga hipotecaria constituye un acto inscribible que tiene por objeto una cosa valuable, y que por tanto está sujeto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en aplicación de lo dispuesto por el art. 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849) por el que aprobaba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados».

Alega la Comunidad Autónoma aquí recurrente, recogido en síntesis, que la doctrina de la Sala de Albacete es errónea, por que *la escritura de redistribución de un préstamo hipotecario constituye un acto nuevo y distinto del de constitución de la hipoteca original, invocando el art. 123 de la Ley Hipotecaria (RCL 1946, 886) , en cuanto establece que «si una finca hipotecada se dividiera en dos o más, no se distribuiría entre ellas el crédito hipotecario sino cuando voluntariamente lo acordaran acreedor y deudor. No verificando esta distribución, podrá repetir el deudor por la totalidad de la suma asegurada contra cualquiera de las nuevas fincas en que se haya dividido la primera o contra todas a la vez», tratándose de actos jurídicos independientes y hechos imposables independientes por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.*

También se invoca el art. 10.2 c) del Texto Refundido (RCL 1993, 2849) en cuanto establece que «las hipotecas, prendas y anticresis se valorarán en el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto análogo. Si no se contare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses», por lo que la base imponible de la cancelación coincidirá, salvo cancelaciones parciales anteriores, con el importe de la garantía constituida en su día, lo que traslada al caso de distribución de la garantía hipotecaria que estará formada por la suma de la responsabilidad hipotecaria que grava cada una de las fincas nuevas.

También alega la parte recurrente que la doctrina combatida es gravemente dañosa para el interés general por que se trata de operaciones habituales, mermándose la capacidad recaudatoria al declararlas no sujetas.

TERCERO.—La tesis de la Sentencia recurrida —como ya se ha apuntado— descansa en la idea de que la interpretación realizada por el TEAR de Castilla-La Mancha era excesivamente formalista y por ello viene a sostener que la escritura de distribución de la hipoteca de un edificio entre los diferentes

pisos y locales resultantes de su división horizontal, a pesar de reunir los requisitos para quedar sometida al impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, no está sujeta al no aflorar una nueva capacidad contributiva, pero este criterio interpretativo ignora el carácter formal del impuesto mismo.

En efecto, lo que se somete al gravamen, según el art. 27 del Texto Refundido (RCL 1993, 2849) , son los documentos notariales, mercantiles y administrativos y en el caso de los primeros, lo único que exige el art. 32.2. para las primeras copias de escrituras es que «tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no (estén) sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del art. 1 de esta Ley», esto es, a transmisiones patrimoniales y a operaciones societarias.

La Sentencia de esta Sala, fijando doctrina legal, en recurso de casación en interés de la Ley, de 4 de diciembre de 1997 (RJ 1997, 9295) –que el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal invocan en sus alegaciones en apoyo de la tesis de la recurrente– a la que ha de sumarse la de 25 de noviembre de 2002 (RJ 2002, 10702) , dictada en una casación ordinaria, señala que la inscripción en los Registros Públicos (el de la Propiedad, el Mercantil y el de la Propiedad Industrial, a los que ha de añadirse, como parte del primero, el de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento) otorga al titular registral un conjunto de garantías que el ordenamiento jurídico concede a determinados actos en razón de la forma notarial adoptada y que constituyen –dichas especiales garantías registrales– la finalidad del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, sin que esa justificación del impuesto lo convierta en una tasa por la prestación de un servicio, como llega a argumentar la Sala en la Sentencia recurrida, pues *tanto la edificación, los préstamos concertados para financiarla y su distribución entre los pisos y locales, como el otorgamiento de las correspondientes escrituras y su eventual inscripción en el Registro de la Propiedad, forman parte del tráfico inmobiliario, cuya seguridad beneficia a todos y especialmente a cuantos intervienen en él, participando de la riqueza que produce.*

También la Sentencia de esta Sala de 15 de junio de 2002, dictada en recurso de casación n.º 2363/1997 (RJ 2002, 5917), se ocupó del asunto, en un caso similar al de autos y partiendo, como las anteriormente citadas, de la tesis de que el IAJD tiene por hecho imponible la mera formalización notarial de actos económicamente evaluables, inscribibles en los Registros Públicos que antes de señalar y no sujetos a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias, estableció –la Sentencia acabada de citar– la sujeción al tributo controvertido de la escritura que contenía una nueva distribución del crédito hipotecario, aunque fuera para subsanar omisiones producidas en la anterior escritura de declaración de obra nueva y división horizontal, por entender que dicho acto reunía las condiciones que lo sujetaban al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, aun cuando no hubiera variado la cifra total del capital del préstamo, ni las cantidades estipuladas para intereses, costas y gastos.

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

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

CUARTO.—En cuanto a costas ha de estarse a lo establecido en el art. 139 de la Ley de la Jurisdicción (RCL 1998, 1741) , sin que haya lugar a hacer expreso pronunciamiento.

Por lo expuesto en nombre de Su Majestad el Rey y la potestad que nos confiere el pueblo español.

FALLAMOS

Que debemos estimar y estimamos el recurso de casación en interés de la Ley interpuesto por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, contra la Sentencia dictada, en fecha 22 de enero de 2002, por la Sala de esta Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de dicha Comunidad Autónoma

en el recurso contencioso administrativo n.º 1697/98 (JT 2002, 460) y respetando la situación jurídica particular derivada de la Sentencia recurrida, se fija la siguiente doctrina legal: Las escrituras de distribución de la carga hipotecaria precedente entre los pisos y locales de un edificio sometido a división horizontal, constituyen actos inscribibles que tienen por objeto cosa valuable, no sujetos a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales y Operaciones Societarias y por lo tanto, están sujetos al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, conforme el art. 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849) , que aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Todo ello sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.—Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia en el día de la fecha, siendo Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Ramón Rodríguez Arribas, de lo que como Secretario, certifico.

2) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 16 de febrero de 1998 (ref. Aranzadi JT 1998\382)

Distribución voluntaria de la responsabilidad hipotecaria: sujeción improcedente al carecer del requisito de la valuabilidad.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo núm. 2606/1995.

Ponente: Ilmo. Sr. D. Jaime Lozano Ibáñez

En Albacete, a dieciséis de febrero de mil novecientos noventa y ocho.

Vistos por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, los presentes Autos núm. 2606/1995 del recurso contencioso-administrativo seguido a instancia de don Pablo A.R., representado por el Procurador don Manuel Cuartero Peinado y dirigido por el Letrado don Fernando Martínez García, contra el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, que ha estado representado y dirigido por el señor Abogado del Estado, siendo coadyuvante la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, representada y dirigida por los Servicios Jurídicos de la misma; sobre Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados; siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Jaime Lozano Ibáñez; y

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—Por el indicado recurrente se interpuso recurso contencioso-administrativo, por escrito presentado el 15 de diciembre de 1995, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 21 julio 1995, que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. 19-387/1994, interpuesta contra la Resolución de 26 abril 1994, de la Delegación de Guadalajara de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, por la que se desestimó el recurso de reposición interpuesto contra las liquidaciones practicadas por el concepto de Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, con números T3-0234, por el concepto de división horizontal, por un total de 504.598 pesetas y T3-0233, por el concepto de otros documentos (redistribución de la responsabilidad hipotecaria) con un total de 845.224 pesetas, todo ello en relación con la escritura notarial otorgada el 7 de septiembre de 1993, de rectificación de otras dos anteriores, de 10 de octubre de 1991, en las que se había declarado originalmente la división horizontal de la obra nueva que también se declaraba, en una, y en otra, se concedía al recurrente un préstamo hipotecario cuya responsabilidad se distribuía entre los distintos departamentos del inmueble, y que había dado lugar ya a la correspondiente liquidación.

SEGUNDO.—*En su escrito de demanda el actor alegó que las escrituras de 10 de octubre de 1991 ya dieron lugar a la correspondiente liquidación, y que la de rectificación simplemente procedía, primero, a adaptar la división horizontal a la realidad producida por la efectiva construcción del inmueble*

y obtener mayor claridad descriptiva de sus departamentos, pero sin alteración alguna del número de metros construidos, y, segundo, a efectuar la consiguiente redistribución de responsabilidad hipotecaria, pero sin aumento ninguno del préstamo ni de esa responsabilidad de modo que la nueva escritura no refleje alteración de valor alguna (incluso la base imponible que se tomó era la misma), sino que se limita a hacer acceder al Registro la realidad extraregstral, que se había alterado respecto de la que constaba inscrita, por lo que no se encuentra sujeta a gravamen, ya que no se refiere a objeto evaluable (artículo 31.2 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), y además está exenta en virtud del artículo 48.1, B).17 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Terminó solicitando la revocación de la resolución recurrida, con anulación de las liquidaciones de que trae causa, con las costas.

TERCERO.—Por la Administración demandada se contestó en el sentido de oponerse alegando, a su vez, lo siguiente: 1.º—La excepción de inadmisibilidad del artículo 82, c) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa por dirigirse el recurso contra actos no susceptibles del mismo, por no haber puesto fin a la vía administrativa, debido a que se está pidiendo al Tribunal la anulación de la liquidación cuestionada, por entender que la operación no se encuentra sujeta, mientras que ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha se reclamó solamente la reducción de la cuantía de la base imponible por otras consideraciones; 2.º—*Que el acto se encuentra sujeta, por tratarse del otorgamiento de escritura respecto de objeto perfectamente evaluable, e inscribible en el Registro de la Propiedad (artículo 31.2 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados);* 3.º—*Que no se encuentra exenta, dado que el objeto de la segunda escritura no fue el salvar ineficacia alguna de un acto anterior.* El coadyuvante contestó oponiéndose también a la demanda, haciendo alegaciones similares a las anteriores y añadiendo, en cuanto a la liquidación T-0233, que si la constitución o ampliación de hipotecas se sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, la redistribución de la responsabilidad se sujeta al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

CUARTO.—En la presente causa se han observado las prescripciones legales salvo las relativas a determinados plazos procesales debido a la acumulación de asuntos ante la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Por lo que se refiere a la causa de inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo planteada por las Administraciones demandada y coadyuvante, la misma no puede ser apreciada. Es cierto que se observa una discrepancia entre lo alegado por el actor en el recurso de reposición que presentó y lo que adujo en la vía económico-administrativa pero no habiéndola apreciado en su momento el Tribunal Económico-Administrativo Regional, no compete ahora a este Tribunal el velar por la congruencia entre distintas instancias exclusivamente administrativas. Ahora bien, en cuanto a la discrepancia que supuestamente existiría entre la reclamación económico-administrativa y el recurso contencioso-administrativo, y que funda la excepción opuesta en las contestaciones a la demanda, lo cierto es que no se observa que la misma concorra con la claridad que es precisa para que pueda dictarse una resolución que se abstenga de entrar a enjuiciar, por motivos formales, el fondo del asunto, renunciando a otorgar una tutela judicial material. En efecto: si bien el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha realmente resolvió exclusivamente como si lo único que hubiese pretendido el recurrente fuera, con exclusión de otras alegaciones, la reducción de la cuota por disminución de la base imponible tomada en cuenta administrativamente, eso no quiere decir que verdaderamente el recurrente solamente efectuase aquella alegación y pedimento. En el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa el reclamante no efectúa pedimento ni alegación alguna; el documento esencial al respecto es, pues, el de alegaciones dentro de la tramitación de la reclamación económico-administrativa. Pues bien, en este escrito, de fecha 22 de julio de 1994, si bien la alegación cuarta en efecto contiene una argumentación en torno a la procedencia de reducción de la cuota por los motivos antes mencionados, no cabe negar que la tercera contiene el argumento de la no evaluabilidad del acto gravado que después ha mantenido el actor en la vía jurisdiccional; siendo también, por otro lado, congruente el contenido del suplico, en el que se pide la anulación de la liquidación, no su reducción cuantitativa. Por consiguiente, ha de rechazarse la causa de inadmisibilidad opuesta, y abordarse ya el examen del fondo del asunto.

SEGUNDO.—Entrando, pues, a considerar el asunto planteado, nos encontramos con que se trata de averiguar si ha de entenderse sujeta a gravamen, o no, de acuerdo con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 diciembre [RCL 1981\275, 651 y ApNDL 7268], aplicable a la fecha de los hechos, pues la escritura gravada se otorgó el 7 de septiembre de 1993), en especial a la vista de su artículo 31.2. Debe desecharse, desde luego, antes, la petición del actor de exención, que efectúa con base en el artículo 48.1, B).17 de la norma citada, ya que no se da el supuesto previsto en tal precepto: *la escritura aquí gravada no salva vicio ni ineficacia alguna de la anterior, sino que lo que se limita a describir de nuevo un edificio, redistribuyendo la división horizontal que se hizo en la primera escritura (otorgada antes de que se construyese materialmente aquél), con la consiguiente redistribución de la responsabilidad hipotecaria en atención a las nuevas superficies realmente ejecutadas. Ahora bien, y esto es fundamental, todo ello se hace respetando el valor global del edificio y su volumen, cosa que la propia Administración reconoce en la resolución del recurso de reposición interpuesto por el hoy demandante, en la que se afirma que «la base imponible coincide con el valor declarado en la escritura original, para la división horizontal no ha habido incremento de valor». Sentado lo anterior, la Administración pretende la sujeción del acto al Impuesto con base en el siguiente argumento lógico: se otorga una escritura notarial [artículo 27.1, a) de la Ley del impuesto], la cual contiene una operación que recae sobre un objeto susceptible de valoración (artículos 29.3 y 31.2), luego la operación está sujeta y la base imponible es el valor de dicho objeto. Ahora bien, esta concepción adolece de un carácter excesivamente formalista, que en realidad niega que el Impuesto venga a gravar una manifestación de riqueza y se centra en considerarlo de una forma que más se aproxima a lo que sería una tasa por prestación de un servicio [artículo 26.1, a) de la Ley General Tributaria (RCL 1963\2490 y NDL 15243)]; así, el señor Abogado del Estado señala que el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados es un tributo de naturaleza formal, cuyo objeto imponible es la especial protección que el Ordenamiento Jurídico otorga a determinadas formas jurídicas. Pero si el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados es un impuesto, como lo es, su hecho imponible habrá de responder a la concepción del mismo que luce en el punto c) del párrafo 1 del citado artículo 26, es decir, «negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo». La capacidad contributiva que se pone de manifiesto en relación con una obra nueva y su división horizontal, con asunción y distribución de una determinada responsabilidad hipotecaria, se manifiesta de una vez, y una sola vez, en la valoración del inmueble que se construye o que se va a construir, siempre que la misma no se altere posteriormente. Ciertamente, el hecho imponible no es la construcción del inmueble, sino el otorgamiento de la correspondiente escritura pública, pero desde el momento en que la base imponible es el valor del acto contenido en la escritura gravada, la reflexión anterior resulta del todo aplicable al caso. Si la distribución superficial puramente interna del inmueble (y la proporcional de la responsabilidad hipotecaria) se reorganiza, no puede decirse que el acto por el que se hace sea valorable, sin perjuicio de que recaiga sobre un objeto que lo es (el inmueble), pero que ya ha sido valorado antes y ya ha dado lugar a una liquidación tributaria que gravó la capacidad contributiva puesta de manifiesto al respecto. Una concepción estrictamente formal del Impuesto llevaría al gravamen repetido de una misma riqueza y una misma capacidad contributiva sobre la mera idea de que el hecho imponible es el otorgamiento de una escritura que haga alusión a un objeto valorable, aunque no añada ningún valor al mismo y aunque aquel valor ya haya sido tomado como base de cálculo de una liquidación anterior. La sentencia del Tribunal Supremo que con acierto cita el recurrente se orienta, aunque en un supuesto distinto, en una línea similar, al exigir que para que el objeto de la escritura sea valorable a efectos del Impuesto no basta con que el acto haga alusión o se refiera a un objeto valorable, sino que el acto en sí lo sea (en el supuesto citado se trataba de la alteración del carácter al portador de unas acciones, haciéndolas nominativas). Siendo así las cosas, no puede sino afirmarse, con el actor, que la escritura de 7 de septiembre de 1993, que dio origen a la liquidación combatida, no estaba sujeta al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. De modo que debe ser anulada la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha que la confirmó, y la misma liquidación, de acuerdo con lo establecido en los artículos 63 de la Ley 30/1992, de 26 noviembre (RCL 1992\2512, 2775 y RCL 1993\246), de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y 154 de la Ley General Tributaria (RCL 1963\2490 y NDL 15243) por lo que procede la estimación del presente recurso contencioso-administrativo.*

TERCERO.—En cuanto a las costas del proceso y por aplicación del art. 131 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (RCL 1956\1890 y NDL 18435), no procede su imposición a ninguna de las partes contendientes.

Vistos los preceptos citados y demás de pertinente aplicación,

FALLAMOS

Que, estimando el recurso contencioso-administrativo planteado, debemos anular y anulamos la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha que se identifica en el antecedente de hecho primero de la presente sentencia, y las liquidaciones tributarias que también allí se identifican, sin hacer especial condena en costas.

Notifíquese la presente resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe la interposición de recurso alguno.

Y a su tiempo y con certificación de la presente para su cumplimiento, devuélvase el expediente al lugar de su procedencia.

Así por esta nuestra sentencia lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

3) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 5 de diciembre de 2002 (ref. Aranzadi JT 2003\471)

Distribución voluntaria de la responsabilidad hipotecaria: sujeción procedente.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa
Recurso contencioso-administrativo núm. 1794/1999.
Ponente: Ilmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Valencia, a cinco de diciembre de 2002.

Visto el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales Don Jorge Castelló Navarro, en nombre y representación de INMOBILIARIA GISMORAL, S.A., contra resolución del TEAR dictada en la reclamación económico-administrativa 3/2763/95, de 31-5-99, en materia de actos jurídicos documentados; habiendo comparecido en los presentes autos la Administración demandada, representada por el Sr. Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—Por escrito registrado el 20-9-99, el Procurador Sr. Castelló Navarro interpuso, en nombre y representación de la entidad actora, recurso contencioso administrativo contra la resolución del TEAR citada en el encabezamiento.

SEGUNDO.—Se tuvo por personado y parte al Procurador Sr. Castelló Navarro, en nombre y representación de la recurrente; se ordenó la remisión del expediente y el emplazamiento de posibles interesados.

TERCERO.—Se puso de manifiesto a las partes la posibilidad de desistir del procedimiento, de extender los efectos de la sentencia de esta Sala 164/00 o bien de acordar la continuación del procedimiento, con base en el art. 37.2 de la Ley 29/98 (RCL 1998, 1741) y en relación con su art. 139. La parte actora solicitó la continuación del procedimiento, y así se acordó.

CUARTO.—Remitido el expediente por el TEAR, se emplazó a la actora para que presentara la demanda. A continuación, se emplazó a la representación procesal de la Administración demandada, que formalizó su contestación.

QUINTO.—Al haber solicitado por otrosí el Sr. Abogado del Estado la intervención en este proceso de la Generalidad Valenciana, en concepto de parte codemandada, se emplazó asimismo al Sr. Letrado de la Generalidad para que se personara en el proceso.

SEXTO.—No obstante, habiendo transcurrido más de dos meses desde la notificación a la representación procesal de la Generalidad Valenciana, se declaró concluso el recurso y sólo pendiente de señalamiento para votación y fallo, conforme al art. 62 LJCA (RCL 1998, 1741).

SEPTIMO.—La resolución anterior se dejó sin efecto, al estar acreditado en autos que el Sr. Letrado de la Generalidad se había personado en tiempo y forma; por lo que se le emplazó para contestar a la demanda, y así se verificó.

OCTAVO.—No habiéndose solicitado prueba, vista ni conclusiones, ni concurriendo circunstancias excepcionales, se declararon conclusos los autos y sólo pendientes de señalamiento para votación y fallo.

NOVENO.—En la tramitación de estos autos se han observado las formalidades legales.

DECIMO.—Se señaló para votación y fallo el día 29-11-02; y se designó como ponente a la Magistrado Ilma. Sra. Doña María José Alonso Mas.

UNDECIMO.—Habiéndose planteado en la deliberación discrepancias insalvables en relación con la prescripción tributaria, la ponencia pasó al Ilmo. Sr. D. José Díaz Delgado, Presidente de esta Sala y Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—La resolución del TEAR impugnada en estos autos, de 31-5-99, estima parcialmente la reclamación interpuesta por la entidad hoy actora contra la liquidación practicada en relación con AJD, y en la que se imponía una sanción del 25% de la cuota, siendo el total de la sanción 186.876 pesetas. El TEAR anula la sanción al entender que no concurría el requisito de la culpabilidad; además de que se había infringido lo previsto en el Real Decreto 2631/85 (RCL 1986, 176, 412). Sin embargo, se confirma la liquidación practicada en relación con la cuota e intereses de demora. El caso planteado ante el TEAR era el de una escritura de división de responsabilidad hipotecaria fechada a 24-11-89. *La entidad actora autoliquidó actos jurídicos documentados con cuota cero, al entender que se trataba de un supuesto de no sujeción. A juicio del TEAR, se trata de un caso sujeto y no exento del referido impuesto, conforme al art. 31.2 TR LITPyAJD (RCL 1981, 275 y 651) entonces vigente, por tratarse de una escritura pública que contiene cantidad o cosa evaluable, inscribible en el Registro Mercantil y no sujeto a ITP ni tampoco al Impuesto sobre donaciones y sucesiones ni a la modalidad de operaciones societarias.*

SEGUNDO.—En su demanda, la parte actora señala, en primer lugar, que la deuda debe entenderse prescrita, ya que la reclamación económico administrativa se interpuso el 26-4-95; habiendo pues pasado más de cuatro años desde esa fecha hasta la notificación de la resolución del TEAR, hay que entender que concurre la prescripción. Al respecto, aduce en primer lugar que la reducción a cuatro años del plazo prescriptorio por el art. 24 de la Ley 1/98 (RCL 1998, 545) debe entenderse aplicable a este supuesto; en segundo lugar, añade que la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones es un acto de puro trámite que no puede tener virtualidad alguna de interrupción de la prescripción, tal como se desprende del mismo tenor literal del art. 66 LGT (RCL 1963, 2490). Invoca al efecto la STS de 31-7-96. *En segundo lugar, en relación con el tema de fondo, subraya que la escritura en cuestión tuvo por objeto la declaración de obra nueva e inscripción de la división horizontal de un determinado edificio; lo que lógicamente comportaba la división de la hipoteca que hasta ese momento gravaba el inmueble en construcción, mediante la asignación de responsabilidad hipotecaria a cada uno de los diversos inmuebles en régimen de propiedad horizontal en que se divide el edificio. Considera la parte actora que dicho acto jurídico carece de contenido económico y que, por ello, no puede entenderse sujeto a Actos Jurídicos Documentados. En este sentido, se resalta que sí poseía contenido económico el acto primitivo de constitución de la hipoteca sobre el inmueble en construcción, pero carecería*

de dicho contenido esa división de la responsabilidad hipotecaria, que constituiría una simple especificación de la responsabilidad hipotecaria. El caso, a su juicio, sería similar al de la división de la sociedad de gananciales. Añade asimismo que la operación se halla sujeta pero exenta de IVA. En este sentido, se resalta que se trata de una operación de préstamo, incluida dentro del concepto de prestación de servicios por el art. 11 de la LIVA 30/85 (RCL 1985, 1984 y 2463), vigente en aquel momento, realizada por un empresario; operación por tanto sujeta a IVA, pero exenta conforme al art. 13.1.18 C) de dicha ley, que aludía a la concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquiera que fuera la condición del prestatario y la forma en que se instrumentara ese préstamo. La parte actora entiende que la operación está exenta de actos jurídicos documentados (si bien con anterioridad parece haberla entendido no sujeta), con base en el art. 48 TR LITPyAJD (RCL 1981, 275 y 651) entonces vigente, que englobaba una serie de exenciones aplicables a las tres modalidades del impuesto en cuestión; en la medida en que dicho precepto, apartado 19, comprendía los préstamos, cualquiera que fuera la forma en que se instrumentaran, incluyendo los representados en forma de bonos, pagarés, obligaciones y títulos análogos. La demanda suplica la anulación de las resoluciones recurridas.

TERCERO.—En su contestación a la demanda, afirma el Sr. Abogado del Estado que es de aplicación el art. 31.2 del Texto Refundido entonces vigente (RCL 1981, 275 y 651), ya que se trata de una operación no sujeta a las restantes modalidades del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales. En cuanto a la prescripción, entiende que la misma ha quedado interrumpida con el trámite de la puesta de manifiesto para alegaciones; invoca al efecto la STS de 23-10-97 (RJ 1997, 8494) y jurisprudencia de esta Sala. Por último, entiende que el plazo prescriptorio sería de cinco años, por aplicación de la Disposición Transitoria Primera del Estatuto del Contribuyente.

CUARTO.—El Sr. Letrado de la Generalidad, por su parte, invoca asimismo el art. 31.2 del Texto Refundido de 30-12-83, aplicable al caso de autos, ya que sí estamos ante un acto de contenido económico e inscribible en el Registro de la Propiedad. Entiende además que el plazo de prescripción habría quedado interrumpido; además de que el mismo sería de cinco años, y no de cuatro; al efecto, interpreta de ese modo el Real Decreto 136/00 (RCL 2000, 454 y 559) y la Disposición Transitoria de la Ley 1/98 (RCL 1998, 545).

QUINTO.—En primer lugar, por lo que a la prescripción respecta, debemos pronunciarnos tanto sobre si el plazo aplicable es de cinco o de cuatro años como sobre la posible virtualidad interruptiva de la prescripción del trámite de la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones. En cuanto a lo primero, debe resaltarse que, frente a lo aducido de contrario por las Administraciones demandadas, el plazo de prescripción es de cuatro años, y no de cinco, ya que la resolución del TEAR se dicta después del 31-12-98, fecha en que entró en vigor el art. 24 del Estatuto del Contribuyente (RCL 1998, 545). En este sentido, esta Sala ya se ha pronunciado en repetidas ocasiones. Así, por ejemplo, en nuestra sentencia de 24-6-02, dictada en el recurso 1157/99, señalábamos:

«C) Vistas así las cosas, resta considerar la cuestión de la aplicabilidad «ratione temporis» del art. 24 de la ley 1/98 (RCL 1998, 545) al supuesto de autos. Al respecto, debe partirse de que el procedimiento se inició con anterioridad a la entrada en vigor de esta ley; y asimismo con anterioridad a 1-1-99; pero que la resolución se dictó y se notificó el 27-4-99. Deben tenerse en cuenta, al respecto, las consideraciones siguientes. En primer lugar, la Ley 1/98 entró en vigor a los veinte días de su publicación en el BOE; salvo lo relativo a su art. 24 y a la modificación del art. 64 LGT (RCL 1963, 2490), que entrarían en vigor a partir de 1-1-99. Además, su Disposición Transitoria señala que se regirán por la normativa anterior los procedimientos incoados antes de su entrada en vigor. A lo que hay que añadir la Disposición Final Cuarta del Real Decreto 136/00, de 4-2 (RCL 2000, 454 y 559), que señala que lo previsto en el art. 24 de la Ley 1/98 será de aplicación cualquiera que hubiera sido la fecha de realización del hecho imponible. A la vista de este panorama normativo, se impone determinar si el art. 24, precitado, es o no aplicable a los procedimientos que, habiéndose incoado con anterioridad a 1-1-99, se hayan resuelto con posterioridad. Para resolver esta cuestión, no debe tenerse sólo en cuenta la Disposición Final Cuarta del Real Decreto 136/00, en la medida en que su tenor literal alude sólo a la fecha de realización de los hechos imponibles, y no de la incoación de los respectivos procedimientos. El problema debe enfocarse más bien a la luz de la finalidad de las normas que regulan «la vacatio» de la ley 1/98. Al respecto, hay que preguntarse por qué la Ley 1/98 entró en vigor a los veinte días de su publicación, con la excepción de su artículo 24. Y la razón es bien clara: si este

precepto hubiera entrado en vigor a los veinte días de la publicación del Estatuto del Contribuyente, la Administración Tributaria habría sido sorprendida por una norma que, de pronto, reduce los plazos de prescripción a cuatro años; de forma que en muchos procedimientos tributarios que se estaban tramitando en aquel momento se habría tenido que declarar sin más la prescripción. Razón por la cual se prolongó hasta el 1-1-99 la entrada en vigor de la reducción de los plazos de prescripción, a fin de dar tiempo a la Administración Tributaria a adaptar la duración de los procedimientos en marcha a dichos nuevos plazos. Pero, lógicamente, esta posibilidad de la Administración Tributaria dejó de existir el 1-1-99, es decir, el momento en que entró en vigor efectivamente la reducción del plazo de prescripción. De este modo, tampoco se puede invocar de contrario la Disposición Transitoria de la Ley 1/98, claramente referida al plazo general «de vacatio» previsto en la mencionada Ley, y no al plazo especial aplicable al art. 24 de la misma, que, en otro caso, quedaría privado de su sentido. Y, en este sentido, es de añadir que la STS de 25-9-01 (RJ 2001, 8267) ha establecido la siguiente doctrina:

«QUINTO.—Entrando, ya, a analizar el párrafo (y el criterio jurídico en él vertido) del Fundamento de Derecho Segundo de la sentencia de instancia objeto de controversia ("A partir de la entrada en vigor de la Ley 1/1998 [RCL 1998, 545], se reduce a 4 años el plazo general de prescripción en materia tributaria, plazo de 4 años que ha resultado refrendado por la publicación del RD 136/2000 [RCL 2000, 454, 559], cuya Disposición Final Cuarta. 3 dispone que: "la nueva redacción dada por dicha Ley 1/1998 al artículo 64 de la LGT [RCL 1963, 2490], en lo relativo al plazo de prescripción de las deudas, acciones y derechos mencionados en dichos preceptos, se aplicará a partir del 1 de enero de 1999, con independencia de la fecha en que se hubieran realizado los correspondientes hechos imputables, cometido las infracciones o efectuados los ingresos indebidos, sin perjuicio de que la interrupción de la prescripción producida, en su caso, con anterioridad a aquella fecha produzca los efectos previstos en la normativa vigente")», hemos de efectuar una serie de precisiones que nos van a permitir concluir que, con un simple matiz concretizador, la tesis sustentada por la sentencia recurrida resulta plenamente atemperada a derecho. La más moderna doctrina científica viene a puntualizar, al respecto, en síntesis, que: *a.*—Si el día 1 de enero de 1999 ya han pasado 4 años, computados de fecha a fecha, desde cualquiera de los momentos a que se refiere el artículo 65 de la LGT (día en que finalizó el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración; fecha en que concluyó el plazo de pago voluntario; momento en que se cometieron las respectivas infracciones; o día en que se realizó el ingreso indebido), y, además, no ha mediado causa alguna de interrupción del cómputo de la prescripción a virtud de cualquiera de las actuaciones a que se refiere el artículo 66 de la mencionada Ley, o no se ha dirigido la acción penal contra el contribuyente, resultará que ni éste tiene que responder ya ante la Administración tributaria, ni ésta podrá disponer, tampoco, de acción alguna para determinar la deuda mediante la oportuna liquidación, ni para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, ni para imponer sanciones tributarias. *b.*—Si el día 1 de enero de 1999 todavía no han pasado los citados 4 años, resultará que el contribuyente no ha podido aún alcanzar la prescripción; pero cuando dichos 4 años hayan, por fin, transcurrido, dicho efecto prescriptivo queda consumado y materializado, salvo que, en el intermedio, se haya interrumpido la prescripción a virtud de cualquiera de las causas del antecitado artículo 65 de la LGT, o por el ejercicio de la acción penal, en cuyo supuesto habrá de iniciarse, a partir de ese momento, el cómputo de un nuevo plazo de 4 años. *c.*—Si antes del 1 de enero de 1999 se vio interrumpida la prescripción que venía ganando el contribuyente, regirá, a partir de esa citada fecha, el plazo de 4, y no de 5, años.

Sin embargo, el matiz que permite entender y considerar que la declaración al respecto efectuada por la sentencia de instancia es perfectamente correcta y en modo alguno tiene el radical alcance retroactivo y erradicador «in radice» de situaciones jurídicas ya alcanzadas que inadecuadamente le imputa el Abogado del Estado recurrente es el siguiente: Si el momento en que se cierra el período temporal durante el que ha estado inactiva la Administración tributaria es posterior al 1 de enero de 1999, el plazo prescriptivo aplicable es el de 4 años (aunque el «dies a quo» del citado período sea anterior a la indicada fecha) y el instituto de la prescripción se rige por lo determinado en los nuevos artículos 24 de la Ley 1/1998 (RCL 1998, 545) y 64 de la LGT (RCL 1963, 2490). Y, «a sensu contrario», si el mencionado período temporal de inactividad administrativa ha concluido antes del 1 de enero de 1999, el plazo prescriptivo aplicable es el anteriormente vigente de 5 años y el régimen imperante es el existente antes de la citada Ley 1/1998. En ambos casos, sin perjuicio de que la interrupción de la prescripción producida, en su caso, con anterioridad a la indicada fecha del 1 de enero de 1999, genere los efectos previstos en la normativa —respectivamente— vigente. No otra cosa es lo

expresado o querido expresar por el RD 136/2000 (RCL 2000, 454, 559) y por la sentencia de instancia con la frase «con independencia de la fecha en que se hubieran realizado los correspondientes hechos imponible, cometido las infracciones o efectuado los ingresos indebidos» (frase que, por lo ya dicho, no encierra ni pretende encerrar una retroactividad radical).

Sentado así que el plazo de prescripción es de cuatro años, hay sin embargo que preguntarse si la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones, notificada el 10-9-96, tuvo o no virtualidad interruptiva de la prescripción. Al respecto, si bien es verdad que esta Sala, entre otras en su sentencia de 30-3-99 (JT 1999, 1679), sostuvo inicialmente que no se interrumpía esa prescripción, con base en el tenor literal del art. 66 LGT (RCL 1963, 2490), que alude a la presentación de recursos o reclamaciones, pero no a su sustanciación, con posterioridad, y en virtud del principio de unidad de doctrina, hemos modificado nuestro criterio, a fin de adecuarlo a la jurisprudencia del TS recaída en la materia, e invocada por el Sr. Abogado del Estado. En este sentido, podemos citar, entre otras, nuestra sentencia de 16-9-02, dictada en el recurso 2056/99 (JUR 2003, 77618), decíamos:

«A este respecto, si bien inicialmente esta Sala había venido considerando que el trámite de alegaciones no interrumpe el plazo de prescripción, en la medida en que esas alegaciones no constituyen un acto de reconocimiento de deuda por parte del obligado tributario, sin embargo, recientemente, y por el principio de unidad de doctrina, trasunto del de igualdad en la aplicación de la ley, este órgano jurisdiccional ha procedido a cambiar su criterio en este punto. De este modo, y como afirma el Sr. Abogado del Estado, no puede olvidarse que el TS, en diversas sentencias, como la de 23-10-97 (RJ 1997, 8494), ha entendido que esos trámites y diligencias que se realizan en la vía económico administrativa de suyo producen la interrupción de la prescripción tributaria, en cuanto que este último instituto va ligado a la idea de inactividad del acreedor (en este caso, la Administración); idea esta en sí misma opuesta a la realización por el TEAR (y por el mismo interesado) de los trámites en cuestión. A lo que es de añadir que una interpretación contraria produciría el efecto de confundir dos conceptos jurídicos diferentes, como son la caducidad y la prescripción; en cuanto que, una vez producida la interrupción de esta última, el plazo prescriptorio comienza sin embargo a correr de nuevo, por lo que es posible siempre una nueva interrupción de dicho plazo, como consecuencia del principio de seguridad jurídica. Por último, al efecto puede aducirse asimismo, como elemento interpretativo, el art. 1973 del Código Civil (LEG 1889, 27), que apunta en esta línea. Por las razones expuestas, esta Sala entiende que no es de aplicación al caso de autos el instituto de la prescripción tributaria».

SEXTO.—*En cuanto a la cuestión relativa a la conformidad o disconformidad a Derecho de la liquidación tributaria practicada en concepto de actos jurídicos documentados, hay que decir que, frente a los argumentos esgrimidos en la demanda, el acto jurídico consistente en la división de la responsabilidad hipotecaria es efectivamente un acto de contenido económico, subsumible por lo tanto en lo previsto en el art. 31.2 TR LITPyAJD (RCL 1981, 275 y 651) entonces vigente. En efecto, pensemos que la hipoteca es un derecho real; lo que significa que el mismo tiene como objeto, de forma directa e inmediata, una determinada cosa, un bien inmueble en el caso de la hipoteca inmobiliaria, conforme al art. 104 de la Ley Hipotecaria (RCL 1946, 886). En el caso que nos ocupa, se ha producido pues, pese a lo que la parte actora afirma de contrario, una verdadera novación objetiva del negocio hipotecario, consistente en la alteración de su objeto. Dicha alteración ha consistido en sustituir una primitiva y única hipoteca, que recaía sobre un inmueble en construcción, en una pluralidad de nuevas hipotecas, cada una con un objeto diferente; y siendo ese distinto objeto, justamente, cada uno de los distintos pisos o locales en que se ha dividido el inmueble al sujetarse al régimen de propiedad horizontal. No estamos pues ante una simple concreción o especificación de la hipoteca primitiva, sino ante una auténtica sustitución de una única hipoteca, un único derecho real, por una pluralidad de hipotecas o derechos reales, independientes entre sí por razón de su distinto objeto. Por lo demás, no otra cosa se desprende de los arts. 119 y siguientes de la Ley Hipotecaria. Su art. 120, en concreto, dispone que la división de la responsabilidad hipotecaria entre distintos inmuebles comporta que cada uno de ellos responderá sólo por la parte del crédito a que esté concretamente afecto; y su art. 123 permite que, cuando se produzca la división de una finca hipotecada, que el crédito hipotecario no se distribuya entre ellas; el crédito se distribuye sólo cuando exista acuerdo al respecto. Y la consecuencia es obvia: como señala el art. 125, si el crédito no se ha distribuido entre las fincas resultantes, no se podrá pedir la liberación de ninguna de ellas hasta que el crédito haya sido totalmente satisfecho. No estamos pues ante una especificación, sino ante una novación objetiva de la hipoteca.*

SEPTIMO.—Y, por lo demás, la jurisprudencia se ha pronunciado reiteradamente en sentido afirmativo en relación con la no extensión a los préstamos hipotecarios empresariales de la exención esgrimida por la parte actora. Así, las Sentencias del TS de 10 (RJ 1994, 1351) y 16 febrero 1994 (RJ 1994, 1367), señalaron:

«PRIMERO.—Conviene comenzar precisando que, en la presente apelación, se debate el posible gravamen por Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados de una escritura pública de préstamo otorgado el 19 de febrero de 1988, por el "BCI" a favor de la compañía mercantil "G., SA", en cuantía de 247.500.000 pesetas. Partiendo de lo que antecede, resulta que la normativa aplicable a aquel hecho imponible está contenida en el art. 48.1.B).19 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 diciembre (RCL 1981, 275 y 651), en redacción que le dio el art. 104.5 de la Ley 33/1987, de 23 diciembre (RCL 1987, 2660 y RCL 1988, 590), de Presupuestos Generales del Estado para 1988. Con arreglo a ella: Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el art. 1.º de la presente Ley serían los siguientes... I)... B) Estarán exentas:... 19. Los depósitos en efectivo y los préstamos, cualquiera que sea la forma en que se instrumenten, incluso los representados por pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos. La exención se extenderá a la transmisión posterior de los títulos que documenten el depósito o el préstamo, así como el gravamen sobre Actos Jurídicos Documentados que recae sobre pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos por los que se satisfaga una contraprestación por diferencia entre el importe satisfecho en la emisión y el compromiso a reembolsar al vencimiento. El primer mandato de la norma se refiere a que los beneficios fiscales que recoge son aplicables a las transmisiones patrimoniales onerosas, a las operaciones societarias y a los Actos Jurídicos Documentados (art. 1.º), por lo que resulta preciso concretar la medida en que alcanza a cada uno de ellos. Ya en la Sentencia de esta Sala de 2 octubre 1989 se dejó constancia de la génesis del precepto en cuya interpretación se trata, en los siguientes términos: A) El primitivo Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de 30 diciembre 1980 (RCL 1981, 275 y 651), no contenía el mencionado párrafo 19, en su art. 48.I.B. B) Tal párrafo 19 fue introducido por la Disposición Adicional Segunda 1.ª de la Ley 14/1985, de 29 mayo (RCL 1985, 1238), de Régimen Fiscal en determinados Activos Financieros, con arreglo al siguiente tenor literal: "19. Los préstamos reseñados por pagarés, bono, obligaciones y títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a 18 meses, por los que se satisfaga una contraprestación establecida por diferencia entre el importe satisfecho en la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento, en cuanto a la modalidad del impuesto que recae sobre transmisiones patrimoniales onerosas. La exención se extenderá, asimismo, a las transmisiones posteriores a estos títulos". De esta manera, en su primera formulación la exención claramente se refería, con carácter exclusivo, a "la modalidad del Impuesto que recae sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas". C) Poco después, en 2 de agosto del propio año 1985 la Ley 30/85 (RCL 1985, 1984 y 2463), reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido modificó en su Disposición Adicional 1.2 el mencionado párrafo 19 del art. 48. 1.B quedando redactado en los siguientes términos: 19. Los depósitos en efectivo y los préstamos, cualquiera que sea la forma en que se instrumenten, incluso los representados por pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos. La exención se extenderá, asimismo, a la transmisión posterior de los títulos que documenten el depósito o el préstamo. Se continúa, por tanto, en la misma línea. D) Más tarde, el art. 104.5 de la Ley 33/1987, de 23 diciembre (RCL 1987, 2660 y RCL 1988, 590), de Presupuestos Generales del Estado para 1988, lo dejaba formulado en los términos que antes han sido transcritos. Una primera lectura de tales normas —se decía en aquella sentencia— pone de manifiesto (además de cierta versatilidad legislativa y no muy ajustada expresión gramatical) que al adicionarse el párrafo 19 de la Ley de Activos Financieros (RCL 1985, 1238), la exención claramente referida a "la modalidad del Impuesto que recae sobre las Transmisiones Patrimoniales Onerosas" y no al que grava los Actos Jurídicos Documentados; otro tanto parece que se quiere expresar en la Ley del IVA cuando se refiere a la "transmisión" posterior de los títulos; y, por el contrario, es en la Ley de Presupuestos Generales para 1988, cuando claramente se hace referencia a la exención de "la transmisión" y del "gravamen sobre Actos Jurídicos Documentados". **SEGUNDO.**-De esta manera, el apartado 19 consagra la exención respecto de "Transmisiones Patrimoniales Onerosas", en cuanto a depósitos en efectivo y préstamos cualquiera que sea la forma en que se instrumenten, también comprensiva de la transmisión posterior de los títulos que los documenten; y tratándose de "Actos Jurídicos Documentados", únicamente respecto

del que recae sobre pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos. La exención relativa a Transmisiones Patrimoniales Onerosas no es operativa en este caso, puesto que se trata de un supuesto "no sujeto" por hallarse sometido a IVA (art. 7.º 5 del propio Texto Refundido [RCL 1985, 1984 y 2463]), aun cuando es plenamente válido para los préstamos entre quienes no estén sometidos al IVA; y la exención de Actos Jurídicos Documentados tampoco es procedente puesto que no se trata de gravar pagarés, bonos, obligaciones o demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no inferior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos, sino, simplemente, de una escritura pública sometida a este Impuesto por el concepto de "Documentos Notariales" (art. 27.1.a). De esta manera: 1.º) Los préstamos entre quienes no sean empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad estarán sujetos, pero exentos, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y, por ende, quedarán sujetos a la cuota porcentual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (art. 31.2); 2.º) Los préstamos entre quienes sean empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad no quedan sujetos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (por estarlo al que grava el Valor Añadido, con arreglo al 7.º 5 del Texto Refundido), y, por consecuencia, estarán sometidos a aquella cuota porcentual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, excepto si se trata de pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos por los que se satisfaga una contraprestación por diferencia entre el importe satisfecho en la emisión y el compromiso a reembolsar al vencimiento, que están exentos con arreglo a lo que dispone el mencionado art. 48.I.B) 19 del Texto Refundido de 1980 (RCL 1981, 275 y 651), en la redacción dada por la Ley 33/1987 (RCL 1987, 2660 y RCL 1988, 590)».

Doctrina esta reiterada, entre otras, por la STS de 9-3-92 (RJ 1992, 2043), y asimismo por el TSJ de Cantabria, en sentencia de 2-5-01 (JT 2001, 1111); o el de Baleares (sentencia de 13-7-94 [RJ 1995, 460]); así como en la STS de La Rioja de 28-12-00 (JT 2001, 359), que añade:

«En primer lugar sostiene la sociedad recurrente la exención de los préstamos hipotecarios respecto de la modalidad impositiva de Actos Jurídicos Documentados, gravamen gradual del 0,5% prevista en el artículo 45.B.15 del TR del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 24 de septiembre de 1993 (RCL 1993, 2849), como confirma la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de abril de 1997 (RJ 1997, 6170), que declaraba la exención del citado impuesto contemplada en el artículo 48.1.B) 19 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 30 de diciembre de 1980 (RCL 1981, 275 y 651), recogida en idénticos términos en el artículo 45.1.B.15 del Texto Refundido de 24 de septiembre, que deroga el anterior. Asimismo invoca la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997 (RJ 1997, 8251) y en la transposición al Derecho español de la Directiva 69/335/CEE, de 17 de julio (LCEur 1969, 86). No puede acogerse la primera pretensión contenida en el escrito de demanda, pues si bien es cierto que la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de abril de 1997 (RJ 1997, 6170) declaró exento del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados en el supuesto de préstamos con garantía hipotecaria, se trata de un pronunciamiento aislado, y como recuerda la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 1999 (RJ 1999, 62), dictada en recurso de Casación en interés de Ley, con cita de las Sentencias de 26 de octubre (RJ 1996, 7646), 23 de noviembre (RJ 1996, 8473) y 11 de diciembre de 1996 (RJ 1996, 9568), declara que es constante la doctrina de que "las escrituras que contengan préstamos hipotecarios efectuados en el ámbito de la actividad profesional o empresarial están sujetas y no exentas al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados". III. - Respecto a la aplicación de la Directiva 69/335/CEE, de 17 de julio (LCEur 1969, 86), para la exención del Impuesto aquí examinado, debe indicarse que el artículo 11 de la misma señala que "Los Estados miembros no sometían a ninguna imposición, cualquiera que sea su forma a los empréstitos, incluidos los públicos, contratados en forma de emisión de obligaciones y otros títulos negociables, sea quien fuere el emisor, y todas las formalidades a ellos relativas, así como la creación, emisión, admisión para cotización en bolsa, puesta en circulación, negociación de estas obligaciones y otros títulos negociables". Con base en esta Directiva –de aplicación directa en la normativa española– la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997 (RJ 1997, 8251) declara que el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo 1995 (RCL 1995, 1816), "no puede exigir un gravamen sobre la emisión, ni sobre la extinción o cancelación de empréstitos representados por obligaciones u otros títulos análogos, so pena de ir contra la normativa comunitaria". Pero ello, no puede afectar al gravamen de Actos Jurídicos

cos Documentados (documentos notariales) que grava los préstamos hipotecarios». Todo lo anterior nos obliga a desestimar este recurso.

FALLAMOS:

Que DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de INMOBILIARIA GISMORAL, S.A., y en consecuencia CONFIRMAMOS, por ser conforme a Derecho, la resolución del TEAR dictada en la reclamación 3/2763/95; sin expresa imposición de costas a ninguna de las partes.

Devuélvase el expediente al centro de procedencia, con certificación literal de esta sentencia.

Así lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

VOTO PARTICULAR

Que formula la Magistrado María José Alonso Mas a la sentencia dictada en el recurso contencioso administrativo 1794/99.

Lamento sinceramente disentir del parecer de mis colegas; disentimiento que se circunscribe a la cuestión relativa a si la prescripción debe o no entenderse interrumpida por el trámite de la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones. Al efecto, transcribiré el voto particular que ya formulé a nuestra sentencia dictada en el recurso 2056/99 (JUR 2003, 77618):

«A mi entender, y con el máximo respeto a los razonamientos contenidos en esta sentencia, que por lo demás obedecen a la línea seguida por el Tribunal Supremo, en ningún caso la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones ni la efectiva realización de éstas puede tener efecto interruptivo de la prescripción tributaria. Es decir, considero como correcta la línea inicialmente seguida por esta Sala y Sección. En primer lugar, por cuanto la realización de alegaciones en ningún caso se puede entender como un acto de reconocimiento de deuda; más bien todo lo contrario. En segundo lugar, por el hecho de que, si bien es cierto que el instituto de la prescripción extintiva, trasunto de la seguridad jurídica, se basa en la existencia de una inactividad del acreedor a lo largo del tiempo, inactividad que no es apreciable cuando el TEAR realiza algún trámite en el procedimiento (entiéndase: trámites con sentido dentro del mismo y no simplemente "de relleno"), sin embargo es claro que dicho instituto de la prescripción debe aplicarse en la forma prevista por la normativa vigente. Y esa normativa no es otra que los arts. 64 y 66 LGT (RCL 1963, 2490); preceptos cuya especial aplicabilidad al caso excluyen de suyo la posibilidad de recurrir a la regulación del Código Civil (LEG 1889, 27), cuyas disposiciones, conforme a su art. 4.3, se aplican como supletorias en las materias regidas por otras leyes, lo que supone la imposibilidad de utilizar dicho Cuerpo legal cuando no exista laguna normativa. Laguna normativa que, en este caso, es inexistente, por cuanto la regulación en este punto de la LGT es clara y completa. A lo que es de añadir que, conforme se deduce de los criterios de interpretación normativa, contenidos en el art. 3.1 del Código Civil, al que se remite el art. 23.1 de la Ley General Tributaria, las normas se interpretarán de acuerdo con el sentido propio de sus palabras (técnico, usual o jurídico, según proceda, art. 23.2 LGT), en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas. Pues bien, tanto del sentido de sus palabras como de los antecedentes legislativos no se deduce, más bien al contrario, que la regulación de la prescripción tributaria incluya como causa de interrupción la puesta de manifiesto para alegaciones o la verificación de éstas. De la literalidad de la norma, cuyo sentido es inequívoco, ya hemos hablado; pero a ello hay que añadir que, cuando se estaba tramitando la modificación de la LGT que después se plasmaría en la Ley 25/95 (RCL 1995, 2178, 2787), se suprimió el inciso según el cual los referidos trámites interrumpen la prescripción; prueba de que la intención del legislador es evitar que dicha interrupción se produzca. Considero así como acertada la doctrina contenida, entre otras, en la sentencia de esta Sala y Sección de 30-3-00 (JT 2000, 1481), que diferencia entre interposición y sustanciación de la reclamación económico administrativa, a estos efectos. A mayor abundamiento, para el caso de que no se aceptaran los argumentos anteriores, es de añadir que el art. 104 del Real Decreto 391/96, de 3 marzo (RCL 1996, 1072 y 2005), por el que se aprueba el Reglamento del Procedimiento en las reclamaciones económico administrativas, dispone que los interesados podrán

entender desestimada su petición si los Tribunales económico administrativos no resuelven en el plazo de un año. Esto significa, por aplicación del art. 42 de la Ley 30/92 (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246), norma que en este punto estimamos de régimen jurídico y no de procedimiento en cuanto que viene referida a los deberes generales que las Administraciones Públicas tienen con los ciudadanos, que el TEAR tiene obligación de resolver y notificar en ese plazo. Desde este punto de vista, y aun si se aceptara que la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones puede tener virtualidad interruptiva del plazo de prescripción tributaria, ello sólo sería posible si dicha puesta de manifiesto se comunicara al interesado antes del transcurso de un año desde la interposición de la reclamación; ya que cualquier actuación que realice el TEAR una vez transcurrido ese plazo resultará extemporánea. Si la jurisprudencia del Tribunal Supremo entiende que esos trámites pueden interrumpir la prescripción en cuanto que comportan la inexistencia de inactividad de la Administración Tributaria, es más que evidente que, a estos efectos, no podrá tener efecto alguno la actuación extemporánea de la misma, ya que ello iría contra el principio general de que nadie puede beneficiarse de su propia falta».

Firmo este voto particular en Valencia, a cinco de diciembre de 2002.

PUBLICACION.—Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que ha sido para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que, como Secretario de la misma certifico. En Valencia a cinco de diciembre de dos mil dos.

4) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 25 de septiembre de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2004\240538)

Liberación y distribución de la responsabilidad hipotecaria: sujeción únicamente de la distribución y no de la liberación.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo núm. 2550/1998.

Ponente: Ilma. Sra. D^a. M^a Antonia Lallana Duplá

En Valladolid, a veinticinco de septiembre de dos mil tres.

Visto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, el presente recurso en el que se impugna:

El acto presunto de desestimación de la reclamación económica administrativa registrada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, con el número 47/759/97, interpuesta contra la liquidación núm. 71626/96 girada por la Sección de Transmisiones Patrimoniales de la Junta de Castilla y León en Valladolid, expediente 21-20702/95. Son partes en dicho recurso:

Como recurrente: La entidad mercantil «Promociones Bi por Dos, SL» representada por el Procurador de los Tribunales D. Julio Cesar Samaniego Molpeceres y bajo la dirección de la Letrada Doña Myriam Díaz Gutiérrez.

Como demandadas: La Administración General del Estado (Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León), representada y defendida por el Abogado del Estado.

La Administración del Comunidad Autónoma de Castilla y León, representada y defendida por la letrada de la misma.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada D^{ña}. María Antonia Lallana Duplá.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—Interpuesto y admitido a trámite el presente recurso, publicado edicto en el Boletín Oficial de la Provincia de Valladolid y recibido el expediente administrativo, la parte recurrente dedujo

demanda en la que con base en los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia, por la que estimando el presente recurso, declare no conforme a derecho y anule la liquidación que con el núm. 71626/96 (nº de expediente 21 20702/95) fue girada por el órgano competente adscrito al Servicio de Hacienda de Valladolid de la Delegación Territorial de La Junta de Castilla y León (Sección de Impuestos Indirectos); declarando así mismo no conforme a derecho y anulando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León en cuanto desestima por silencio administrativo la reclamación interpuesta contra el indicado acto liquidatorio, condenado a la Administración demanda a estar y pasar por esta declaración y a abonar las costas del presente juicio.

SEGUNDO.—En los escritos de contestación de las partes demandadas con base en los hechos y fundamentos de derecho expresados en los mismos, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime el recurso y se impongan las costas a la parte actora.

TERCERO.—Presentados por las partes escritos de conclusiones, se señaló para votación y fallo el pasado día veintidós de septiembre.

CUARTO.—En la tramitación de este recurso se han observado las prescripciones legales, salvo los plazos en ella fijados por causa del volumen de pendencia y trabajo que soporta la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se impugna en este recurso Contencioso-Administrativo el acto presunto de desestimación por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, de la reclamación económica administrativa núm. 47/759/97 formulada contra la liquidación número 71626/96, de fecha 4 de diciembre de 1996, girada por la Sección de Transmisiones Patrimoniales de la Junta de Castilla y León en Valladolid, expediente 21-20702/95, en la que con base en la copia autorizada por el Notario que fue de Medina del Campo (Valladolid) D. José Gascuñana Sánchez, de la escritura de declaración de obra nueva, división horizontal, y, distribución de préstamo núm. 632 de su protocolo, sujeta a gravamen la cancelación parcial de la hipoteca por el impuesto sobre actos jurídicos documentados en su modalidad de cuota variable, fijando como cuota la de 568.038 ptas.

Conforme se expone en la demanda la controversia de este recurso gira en relación a los actos jurídicos recogidos en la referida escritura notarial que constituyen hechos imponible gravables por el impuesto de actos jurídicos documentados en su modalidad de escrituras públicas notariales. En síntesis se indica que la citada escritura pública recoge un supuesto de un solar gravado por una hipoteca en garantía de un préstamo, sobre la nueva edificación de dicho solar se efectúa en la escritura la declaración de obra nueva y división de propiedad horizontal y se procede a distribuir la garantía hipotecaria del préstamo concertado sólo entre algunas de las nuevas fincas, quedando el resto libres de cargas hipotecarias. Sobre el documento anterior, con base en la copia autorizada expedida por el citado Notario, la Administración Tributaria ha liquidado a la actora por el impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, por los conceptos de declaración de obra nueva y división horizontal las cuotas correspondientes, y por el concepto de distribución de hipoteca mayor gravamen (sobre una base imponible de 99.355.125 ptas) la cuota de 563.397 ptas., liquidaciones que la actora no discute. Además ha girado liquidación por el concepto de cancelación parcial de hipoteca (sobre una base imponible de 99.355.125 ptas) por una cuota de 568.038 ptas., manifestando la actora su oposición a la imposición de este gravamen pues alega que en el caso que nos ocupa no se ha producido este último hecho imponible pues no se cancelado la hipoteca por lo que no es posible sujetar agravamen la cancelación de una hipoteca que no ha sido cancelada, habiendo realizado la Administración dos liquidaciones idénticas que obedece a un solo hecho imponible.

SEGUNDO.—En la resolución de este recurso ha de tenerse en cuenta que el hecho imponible de este Impuesto no es el documento sino una entidad compleja, constituida entre otros elementos, por la realización de ciertos actos o contratos con eficacia jurídica que sean inscribibles en cualquiera de los Registros que expresa el art. 31.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por RDL 1/1993, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849) , de forma que sin un acto jurídico, o sea sin un acto humano, voluntario consciente, y

productor de efectos jurídicos, que sea inscribible en el Registro, no puede materializarse dicho gravamen tributario.

En el presente caso la escritura pública notarial tenía por objeto las operaciones antes citadas de declaración de obra nueva y división horizontal y distribución de la hipoteca constituida en garantía de un préstamo sobre el solar entre algunas de las fincas resultantes. Por consiguiente distribuida la garantía hipotecaria del préstamo entre algunas de las fincas resultantes la simple descripción que se efectúa en la escritura de que las restantes fincas se hayan libres de responsabilidad hipotecaria no constituye un hecho imponible de este impuesto, ya que el acto jurídico que produce efectos jurídicos es el de división de la garantía hipotecaria por el que se ha liquidado, siendo consecuencia de dicha división el que algunas de las fincas resultantes se hallen libres de la garantía hipotecaria, sin que por tanto constituyan un hecho imponible. Por otra parte resaltar que no cabe entender producida una cancelación de la hipoteca sobre determinadas fincas al haberse acordado la distribución de la responsabilidad hipotecaria en el mismo acto que la declaración de obra nueva y división de propiedad horizontal del edificio declarado, consecuencia de ello, según se desprende de la resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 30 de septiembre de 1996, aportada al proceso por la parte actora, es que constando al folio matriz de la finca el asiento de distribución de la hipoteca, respecto a las fincas que quedan libres de responsabilidad basta extender nota de referencia.

TERCERO.—En consecuencia procede la estimación de este recurso, sin que se aprecie ninguna de las circunstancias previstas en el art. 131 de la Ley Jurisdiccional el año 1956 (RCL 1956, 1890) , aplicable por razones cronológicas para establecer una imposición de costas.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS

Que debemos estimar y estimamos el recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales D. Julio Cesar Samaniego Molpeceres, en nombre y representación de la entidad «Promociones Bi por Dos, SL» y anulamos por su disconformidad con el ordenamiento jurídico la liquidación que con el núm. 71626/96 (n.º de expediente 21 20702/95) fue girada por el órgano competente adscrito al Servicio de Hacienda de Valladolid de la Delegación Territorial de la Junta de Castilla y León, anulando igualmente la resolución del TEAR de Castilla y León que desestima por silencio administrativo la reclamación interpuesta contra el acto liquidatorio anterior. No se efectúa expresa condena en las costas causadas en este recurso.

Así por esta nuestra sentencia e la que se unirá testimonio a los autos, la pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.—Leída y publicada fue la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente que en ella se expresa en el mismo día de su fecha, estando celebrando sesión pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de lo que doy fe.

5) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 28 de julio de 2004 (ref. Aranzadi JUR 2004\290274)

Cancelación, liberación y distribución de la responsabilidad hipotecaria: sujeción únicamente de la distribución y no de la liberación.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso núm. 1584/2002.

Ponente: Ilmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, integrada por los Iltmos. Sres. Magistrados del margen, en nombre de S. M. el Rey ha dictado la siguiente:

SENTENCIA N.º 1.207

PRESIDENTE: DON WENCESLAO OLEA GODOY

MAGISTRADOS

DON MERCENARIO VILLALBA LAVA

DON DANIEL RUIZ BALLESTEROS

DON ISAAC MERINO JARA

En Cáceres a veintiocho de julio de dos mil cuatro.-

Visto el recurso contencioso-administrativo número 1.584 de 2.002 , interpuesto por el Procurador D. Joaquín Floriano Suárez, en nombre y representación de OBRAS Y CONSTRUCCIONES HERMANOS POBLACIÓN, S.L., siendo demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO , representada por el Sr. Abogado del Estado, recurso que versa sobre resolución del T.E.A.R. de Extremadura de fecha 26/07/02, recaída en la reclamación n.º 10/1048/01, promovida por la recurrente, sobre Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Cuantía: Indeterminada.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—Por la parte actora se presentó escrito mediante el cual interesaba se tuviera por interpuesto recurso contencioso administrativo contra el acto que ha quedado reflejado en el encabezamiento de esta sentencia.

SEGUNDO.—Seguido que fue el recurso por sus trámites, se entregó el expediente administrativo a la representación de la parte actora para que formulara la demanda, lo que hizo seguidamente dentro del plazo, sentando los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes y terminando suplicando se dictara una sentencia por la que se estime el recurso, con imposición de costas a la demandada ; dado traslado de la demanda a la parte demandada de la Administración del Estado, para que la contestase, evacuó dicho trámite interesando se dictara una sentencia desestimatoria del recurso, con imposición de costas a la parte actora.

TERCERO.—Recibido el recurso a prueba, se admitieron y practicaron todas las propuestas, obrando en los ramos separados de las partes, declarándose concluso este periodo, se pasó al de conclusiones, donde las partes evacuaron por su orden interesando cada una de ellas se dictara sentencia de conformidad a lo solicitado en el suplico de sus escritos de demanda y de contestación a la misma, señalándose seguidamente día para la votación y fallo del presente recurso, que se llevó a efecto en el fijado.

CUARTO.—En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones legales.

Siendo Ponente para este trámite el lltmo. Sr. Magistrado D. ISAAC MERINO JARA que expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El presente recurso, interpuesto por el Procurador de los Tribunales D. Joaquín Floriano Suárez, en nombre y representación de "OBRAS Y CONSTRUCCIONES HERMANOS POBLACIÓN, S.L.", se dirige contra la R.TE.A.R. de 26 de julio de 2002 recaída en la reclamación número 10/1048/01, interpuesta contra la desestimación de la petición presentada el 11 de julio de 2000 de que se devuelva la cantidad ingresada como consecuencia de la autoliquidación presentada en concepto de distribución de hipoteca, por importe de 926.159 pesetas o bien se anule la liquidación girada por la administración gestora en concepto de cancelación parcial de hipoteca, por importe de 130.271 pesetas.

SEGUNDO.—El día 9 de noviembre de 1998 se concedió un préstamo a la actora por Banca Pueyo, S.A. por importe de 110.000.000 pesetas, constituyéndose a favor de dicha entidad hipoteca inmo-

liaria sobre el edificio sito en la Calle García Plata de Osma, s/n de Cáceres, compuesto de tres plantas destinadas a fábrica y almacén de embutidos, para responder del principal, de los intereses remuneratorios de tres anualidades, de los intereses de demora de dos anualidades y de las costas, gastos y comisiones. Oportunamente se presentó la correspondiente autoliquidación en concepto de actos jurídicos documentados por la concertación del préstamo, ingresándose la cantidad de 1.056.000 pesetas. El día 12 de enero de 1999, previa demolición de la finca descrita, la actora declaró la obra nueva de un edificio que posteriormente fue dividido horizontalmente en diversas fincas. *El 28 de febrero de 2000 se otorgó otra escritura pública de reducción de hipoteca, liberación y distribución de responsabilidad hipotecaria. La hoy actora presentó el 24 de marzo de 2000 la correspondiente declaración-liquidación por la distribución del préstamo, ingresando la cantidad e 926.159 pesetas, pero no ingresó la cantidad correspondiente a la cancelación parcial de la hipoteca y por ello la administración gestora le giró una liquidación por importe de 130.271 pesetas.* A la vista de ello, la actora pretende que o bien se anule la autoliquidación por importe de 926.159 pesetas y se proceda a devolver su importe o bien se anule la liquidación enviada por la Junta por importe de 130.271 pesetas, pues interpreta que no se puede pagar ambos importes por la misma operación. No le asiste la razón a la actora, dado que el artículo 4 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, dispone que cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de ellas.

TERCERO.—*Pues bien, con respecto a la tributación de la distribución de la hipoteca, hemos de significar que este Tribunal consideraba que es una operación no sujeta a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados. No es esa la tesis que sostiene la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2002, razón por la cual modificando nuestro criterio aplicamos el criterio del Alto Tribunal, que resumidamente es el siguiente: La Sala 3.^a del TS tiene declarado con reiteración –Sentencias de 1 de julio de 1998 (RJ 1998, 7880), 23 de octubre (RJ 2000, 8532) y 6 (RJ 2000, 9459) y 8 de noviembre de 2000 (RJ 2000, 8541), 3 de marzo (RJ 2001, 3301), 17 (RJ 2002, 1280) y 19 de noviembre de 2001 (RJ 2002, 848), entre muchas más– acerca del problema relativo a si los préstamos hipotecarios concertados en el ámbito de la actividad empresarial estaban o no sujetos al IAJD, que, a diferencia de los préstamos o empréstitos materializados en emisiones de bonos, obligaciones, pagarés y otros títulos análogos, a los cuales, sí era aplicable la exención del art. 48.I.B.19 del Texto Refundido del ITPyAJD de 1980 dados los términos en que la misma fue configurada por la Ley 14/1985, de 25 de mayo, de Activos Financieros, y por las Leyes 30/1985, del IVA, y 33/1987, de Presupuestos para 1988, y dados, también, los de la Directiva Comunitaria 69/335/CEE, de 17 de julio de 1969, y lo declarado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en Sentencia de 27 de octubre de 1998 –asuntos C-31/1997. FECSA, y C-32/1997, ACESA, acumulados–, los préstamos hipotecarios concedidos por una entidad de crédito a uno de sus clientes estaban sujetos y no exentos al IAJD en virtud de lo establecido en el artículo 31.2 del Texto Refundido de referencia. Precisamente, como recuerda la Sentencia de 23 de octubre de 2000 (RJ 2000, 8532), esta doctrina de sujeción, y no exención, de los aludidos préstamos hipotecarios concertados en el ámbito de la actividad empresarial fue elaborada por la Sala sobre la base de que los préstamos hipotecarios se han concebido, tradicionalmente, como un solo hecho imponible, que primero basculó sobre el derecho real de hipoteca y después, a partir de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, sobre el préstamo, y porque, en consecuencia, si el préstamo hipotecario estaba sujeto, como tal, al ITP, concepto de «transmisiones onerosas», y el art. 15.1 del Texto Refundido del ITPyAJD no declaró exenta la constitución del derecho de hipoteca en garantía de un préstamo, sino que lo incluyó dentro del hecho imponible de este último, las primeras copias de las escrituras públicas que materializaran su concesión estarían sujetas a la cuota gradual (0,50 por 100) del gravamen de AJD, tal y como prevenía el art. 31.2 del Texto legal de referencia y, en definitiva, vino a declarar la invocada Sentencia de 2 de octubre de 1989 (RJ 1989, 7016). Claramente, pues, la doctrina de esta Sala ha distinguido siempre entre estos préstamos hipotecarios concertados en el ámbito de la actividad empresarial, sujetos y no exentos al IAJD, documentos notariales, y los representados por pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos a los que sí se extendía la exención antes mencionada –la del art. 48.I.B.19 del TR de 1980– después de la redacción recibida de las Leyes del IVA y de Presupuestos igualmente citadas con anterioridad. Es más; la Sala ha sido incluso consciente –F. 2.º, último párrafo, de la sentencia ya indicada de 23 de octubre de 2000 (RJ 2000, 8532), de que la conclusión de la unidad del hecho imponible a que acaba de hacerse referencia, más que del mencionado art. 15.1*

(«la constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis en garantía de préstamo, [tributaria] exclusivamente por el concepto de préstamo»), se refería a que «la constitución de préstamos garantizados con fianza, prenda, hipoteca, y anticresis (tributaria) sólo por el concepto de préstamo». Nótese que, si bien este diferente matiz podría haber dado pie a interpretar que el hecho imponible no era el préstamo hipotecario, sino la hipoteca, aunque su gravamen quedara subsumido en el gravamen del préstamo, con la consecuencia de que el Reglamento se habría excedido de la previsión legal que desarrollaba, es lo cierto que esta Sala ha aceptado siempre la premisa de que el hecho imponible, préstamo hipotecario, era y es único, y que, por tanto, la conclusión de su sujeción al IAJD, en supuestos como el aquí enjuiciado, era coherente cualesquiera fueran las tendencias legislativas –v gr. la representada por la Ley 14/2000, de 28 de diciembre, que ha añadido un nuevo apartado 18 a la letra B del número 1 del art. 45 del TR del ITPyAJD de 24 de septiembre de 1993 para recoger la exención en el IAJD de primeras copias de escrituras que documenten la cancelación de hipotecas de cualquier clase– que en el futuro pudieran consagrar su no sujeción o su exención, introduciendo la necesaria claridad en el sistema aplicativo de un Impuesto, como el de AJD, que tantas dificultades encierra en su actual configuración. Asimismo, la Sala 3.^a del TS entre otras en Sentencias de 17 (RJ 2002, 1280) y 19 de noviembre de 2001 (RJ 2002, 848), ha declarado que, en orden a la idoneidad del prestatario como sujeto pasivo de este Impuesto –del IAJD, se entiende–, el art. 30 del Texto Refundido aquí aplicable –hoy 29 del Texto vigente de 1993– señala que, en la modalidad de documentos notariales del IAJD, «será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan» y que ese adquirente del bien o derecho sólo puede ser el prestatario, no ya por un argumento similar al de la unidad del hecho imponible en torno al préstamo, conforme ocurre en la modalidad de transmisiones onerosas –arts. 8.d), en relación con el 15.1 del Texto Refundido aquí aplicable y con el art. 18 de su Reglamento–, sino porque el «derecho» al que se refiere el precepto es el préstamo que refleja el documento notarial, aunque se encuentre garantizado con hipoteca y sea la inscripción de ésta en el Registro de la Propiedad elemento constitutivo del derecho de garantía. En definitiva, cuando el art. 31 del Texto Refundido –art. 29 del vigente– exigía, entre otros que ahora no interesan, el requisito de que las escrituras o actas notariales contengan actos o contratos inscribibles en el Registro de la Propiedad, estaba refiriéndose, indisolublemente, tanto al préstamo como a la hipoteca. Buena prueba de que es así la constituye el hecho de que el Reglamento vigente de 29 de mayo de 1995 en el párrafo 2.^o de su art. 68, perteneciente al Título relativo a IAJD, haya especificado que «cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía se considerará adquirente al prestatario. Es, igualmente, criterio jurisprudencial consolidado, recogido, entre otras, en las Sentencias antes mencionadas, que la sujeción y subsiguiente exención en el IVA del otorgamiento o concesión de créditos o préstamos producida en el ámbito de la actividad empresarial no excluye más que la tributación en el ITPyAJD de tales operaciones en cuanto se refiere a la modalidad de «transmisiones onerosas», conforme estableció el art. 7.5 del Texto Refundido de 1980 y ha mantenido el homólogo precepto del Texto Refundido de 1993, en correspondencia con los mandatos de las Leyes del IVA de 1985 y 1992, arts. 3.3 y 4.4, respectivamente, dado que el gravamen en concepto de IAJD tiene por hecho imponible la mera formalización notarial de estas operaciones, según se desprende de los arts. 28, en relación con el 21.2, de los Textos Refundidos acabados de citar, y no, por tanto, los contratos o las operaciones que los mismos puedan reflejar. Que, en cuanto a las magnitudes computables en el cálculo de la base del IAJD, se entiende que «el valor declarado» al que se refiere el art. 29.1 del mismo Texto –hoy el art. 30.1 del vigente– comprende todos los elementos integrantes de la obligación garantizada, o, lo que es lo mismo, los intereses, las comisiones, costas y gastos, además del principal. Por lo demás, es necesario tener presente que el IAJD tiene por hecho imponible la mera formalización notarial de actos que tengan por objeto cantidad o casa valuable, sean inscribibles en el Registro de la Propiedad o en el Mercantil y no estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones o a las modalidades tributarias de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias, según establece el art. 31.2 del Texto Refundido del ITP y AJD, y reitera el homólogo precepto del Texto Refundido vigente de 24 de septiembre de 1993. *En consecuencia, al darse estas condiciones en el documento considerado, que, recuérdese, contiene una nueva distribución del crédito hipotecario, la conclusión no puede ser otra que la de entender que esa nueva distribución estaba sujeta al IAJD. El requisito de que la escritura tenga cantidad o cosa valuable viene cumplido tan pronto se tenga en cuenta que la base para la aplicación del tipo del 0,50% ha de referirse a todos los elementos integrantes de la obligación garantizada (en esta ocasión, 279.258.546 pesetas), como tiene declarado el Tribunal Supremo –por todas, en la precitada Sentencia de 17 de*

noviembre de 2001— y como se desprende del propio art. 31.2 del Texto Refundido, en cuanto se refiere, para dicha aplicación, a los actos y contratos reflejados en el documento a considerar". Este criterio favorable a la sujeción, ha sido reiterado después, así, en la STS de 24 de octubre de 2003 puede leerse: "Lo que se somete al gravamen, según el art. 27 del Texto Refundido, son los documentos notariales, mercantiles y administrativos y en el caso de los primeros, lo único que exige el art. 32.2. para las primeras copias de escrituras es que «tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no (estén) sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del art. 1 de esta Ley», esto es, a transmisiones patrimoniales y a operaciones societarias. La Sentencia de esta Sala, fijando doctrina legal, en recurso de casación en interés de la Ley, de 4 de diciembre de 1997 a la que ha de sumarse la de 25 de noviembre de 2002, dictada en una casación ordinaria, señala que la inscripción en los Registros Públicos (el de la Propiedad, el Mercantil y el de la Propiedad Industrial, a los que ha de añadirse, como parte del primero, el de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento) otorga al titular registral un conjunto de garantías que el ordenamiento jurídico concede a determinados actos en razón de la forma notarial adoptada y que constituyen —dichas especiales garantías registrales— la finalidad del gravamen de Actos Jurídicos Documentados, sin que esa justificación del impuesto lo convierta en una tasa por la prestación de un servicio (...), pues tanto la edificación, los préstamos concertados para financiarla y su distribución entre los pisos y locales, como el otorgamiento de las correspondientes escrituras y su eventual inscripción en el Registro de la Propiedad, forman parte del tráfico inmobiliario, cuya seguridad beneficia a todos y especialmente a cuantos intervienen en él, participando de la riqueza que produce". Mutatis mutandis, los mismos argumentos son válidos para argumentar a favor de la tributación de la cancelación parcial del préstamo, y como quiera que en la escritura pública de 28 de febrero de 2000 son dos las convenciones, por ambas ha de tributar la actora, de ahí que sea conforme a derecho tanto la autoliquidación por importe de 929.159 pesetas como la liquidación girada por la administración demandada por importe de 130.171 pesetas.

CUARTO.—Por las razones expuestas procede desestimar el presente recurso contencioso administrativo. No se aprecian motivos para imponer las costas, de conformidad con el artículo 139 de la vigente Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación.

Por la potestad que nos confiere la Constitución Española:

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso 1584/2002, interpuesto por el Procurador de los Tribunales, D. Joaquín Floriano Suárez, en nombre y representación de "OBRAS Y CONSTRUCCIONES HERMANOS POBLACION, S.L.", contra la Resolución del T.E.A.R. de Extremadura de 26 de julio de 2002, descrita en el fundamento primero y, en consecuencia la confirmamos por ajustarse a derecho; sin imposición de costas.

Y para que esta sentencia se lleve a puro y debido efecto, una vez alcanzada la firmeza de la misma, remítase testimonio, junto con el expediente administrativo, al órgano que dictó la resolución impugnada, que deberá acusar recibo dentro del término de diez días, conforme previene la Ley y déjese constancia de lo resuelto en el procedimiento.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN: En la misma fecha fue leída y publicada la anterior resolución por el Ilmo. Sr/a. Magistrado que la dictó, celebrando Audiencia Pública. Doy fe.

DILIGENCIA: Seguidamente se procede a cumplimentar la notificación de la anterior resolución. Doy fe.



6) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 29 de septiembre de 2001 (ref. Aranzadi JUR 2002\13713)

Distribución voluntaria de la responsabilidad hipotecaria: sujeción procedente.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo núm. 298/1997.

Ponente: Ilma. Sra. D^a. Concepción Aldama Baquedano

En la Ciudad de Barcelona, a veintinueve de Septiembre del año dos mil uno.

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, constituida para el examen del presente recurso contencioso administrativo, ha pronunciado en nombre de S.M. El Rey la siguiente Sentencia, en la que han sido partes como recurrente la entidad SOTEBLAN S.L., representada y asistida por el Letrado D. Rafael R. R., y como Administración demandada El Departamento de Economía y Finanzas de la Generalidad de Cataluña, respecto a cuya Resolución se pronuncia el TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA, representado y dirigido por el Abogado del Estado en la defensa de sus intereses en este proceso, en el que es también parte el Letrado de la Generalitat de Catalunya, ya que se plantea respecto de un Impuesto cedido, cual es el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre la procedencia de la liquidación por este último concepto de la Escritura Notarial otorgada el 13 de Julio de 1993, mediante la que SOTEBLAN, S.L. procedió a distribuir entre las diferentes fincas resultantes de la construcción llevada a cabo la responsabilidad hipotecaria contraída en Escritura Notarial anterior otorgada el 16 de julio de 1992, por la que se suscribió con la Caja de Ahorros Provincial de Tarragona un crédito con garantía hipotecaria sobre la finca matriz.

La documentación pública de esta segunda operación de redistribución de la responsabilidad hipotecaria entre las distintas fincas resultantes de la construcción se autoliquidó por la entidad en fecha 27 de Agosto de 1993 como exenta del Impuesto, por entender que con esta segunda escritura queda sin efecto la anterior, debiendo considerarse una mera especificación de la anterior respecto de una operación con el mismo objeto y finalidad, que ya había sido objeto de tributación.

La Oficina gestora no conforme con la autoliquidación con exención de esta segunda Escritura Notarial formalizada casi un año después -el 13 de Julio de 1993, practicó liquidación por Actos Jurídicos Documentados al 0'50% del valor de la operación escriturada por importe de 4.230.438 pts., que no considera continuación de la anterior y subsumida en ella, sino de formulación nueva con efectos propios y susceptible de nueva inscripción en el Registro.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—D. Rafael R.R., actuando en nombre y representación de la sociedad actora, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del TEAR de Catalunya de 23 de Septiembre de 1996, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa n.º 19559/95 formulada contra el Acuerdo dictado por Oficina Liquidadora de Barcelona del Departament d Economia i Finances de la Generalitat, en cuanto a la *procedencia de la liquidación practicada por Actos Jurídicos Documentados respecto a la formalización en Escritura de la redistribución de la responsabilidad hipotecaria entre las distintas fincas resultantes de la construcción, por considerar su presupuesto de hecho enteramente independiente y con efectos propios sobre cada una de las fincas, no pudiendo en consecuencia estimarse subsumido en el que determinó la primera Escritura Pública por la que una año antes se suscribió con la entidad bancaria que apoyaba la financiación un contrato de crédito con garantía hipotecaria sobre toda la finca matriz.*

SEGUNDO.—Admitido a trámite el recurso contencioso-administrativo interpuesto, se siguió el procedimiento con arreglo a lo dispuesto en los Arts. 52 y siguientes de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en cuyo cumplimiento se emplazó y reclamó de la Administración Autonómica demandada la aportación del expediente administrativo, que se remitió a la Sala en fecha

30 de Septiembre de 1998, y en el que se contiene la resolución impugnada, que dispone literalmente lo siguiente:

"Este Tribunal Económico-Administrativo Regional de Catalunya, reunido en Sala y fallando en primera instancia, acuerda desestimar la presente reclamación y confirmar el acto administrativo impugnado".

TERCERO.—Efectuada la publicación de la interposición del recurso en el BOP de Barcelona de 14 de Abril de 1997, y habiendo sido legalmente emplazadas ambas partes para su comparecencia en autos, se dedujo la correspondiente demanda en el citado recurso, en la que tras referir la entidad recurrente los hechos y fundamentos de derecho que estimaban aplicables, suplicaba que se dictara sentencia por la que se declarase la nulidad de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña objeto de este recurso, *esencialmente por estimar que la segunda operación es una simple especificación de lo no dividido, la garantía hipotecaria global que al materializarse la construcción a la que se dirigía la financiación con el préstamo concertado, se concreta y divide en tantos préstamos procedentes del primero con sus correspondientes garantías como fincas registrales independientes integren la finca. Se trata de una especificación coincidente con la finalidad y propósito de construir la finca que en su día se hipotecó en garantía y dejando la originaria sin efecto al ser sustituida por la segunda que determina ya su distribución en unidades independientes.*

CUARTO.—La Administración demandada en su escrito de contestación a la demanda solicitó que se dictara Sentencia desestimando el recurso por entender ajustada a derecho la Resolución impugnada, atendiendo a que la naturaleza y finalidad del impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, que no es la de gravar la capacidad económica que demuestra la realización de una operación onerosa, con todos los matices de continuidad y cumplimiento de la finalidad perseguida al izarse la construcción y dividirse la finca en unidades registrales distintas —que no se cuestionan—, sino la seguridad que se obtiene en el tráfico jurídico a través de su formalización en documentos notariales; por ello no se da la doble imposición de una misma operación ya sometida a tributación, sino que la seguridad jurídica inicialmente obtenida respecto a toda la finca viene a recaer ahora en cada una de las distintas unidades registrales ya surgidas de la construcción, con los consiguientes efectos de fe pública y seguridad frente a terceros de cada unidad por sí sola y de modo independiente. Los efectos documentales y registrales de esta segunda Escritura Notarial son por tanto distintos e independientes de los que proporcionaba la primera Escritura Notarial a toda la finca al inicio de la construcción, y su formalización conforma un presupuesto de hecho tributario a su vez nuevo e independiente sujeto a tributación.

QUINTO.—Proseguido el trámite correspondiente, y no habiéndose solicitado el recibimiento a prueba del proceso, se otorgó plazo a ambas partes para la presentación de conclusiones sucintas, que una vez presentadas, dejaron las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y Fallo, que ha tenido lugar en el día fijado.

VISTO, siendo Magistrada ponente la Il^{ta}.m. Sra. Dña. Concepción Aldama Baquedano, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—*La cuestión planteada en el presente recurso consiste en determinar si es o no procedente y conforme a derecho la liquidación practicada por la Administración de Hacienda de Barcelona por concepto de Actos Jurídicos Documentados de la formalización en Escritura Pública ante Notario otorgada el 13 de Julio de 1993, mediante la que SOTEBLAN, S.L. procedió a distribuir entre las diferentes fincas resultantes de la construcción llevada a cabo la responsabilidad hipotecaria contraída en Escritura Notarial anterior otorgada el 16 de Julio de 1992, por la que se suscribió con la Caja de Ahorros Provincial de Tarragona un crédito con garantía hipotecaria sobre la finca matriz.*

A criterio de la Sociedad, la segunda operación es una simple especificación de lo no dividido, la garantía hipotecaria global que al materializarse la construcción a la que se dirigía la financiación con el préstamo concertado, se concreta y divide en tantos préstamos procedentes del primero con sus correspondientes garantías como fincas registrales independientes integren la finca. Se trata de una especificación coincidente con la finalidad y propósito de construir la finca que en su día se hipotecó



en garantía y dejando la originaria sin efecto al ser sustituida por la segunda que determina ya su distribución en unidades independientes.

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

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

Por todo lo expuesto, se considera conforme a derecho la liquidación practicada, así como la Resolución del TEARC impugnada.

TERCERO.—No procede efectuar pronunciamiento sobre las costas causadas en el recurso contencioso-administrativo interpuesto, de conformidad con lo que dispone la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Vistos los preceptos legales mencionados y demás de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS

DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por SOTEBLAN S.L. contra la Resolución dictada por EL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA de 23 de Septiembre de 1996, por ser conforme a derecho, así como la liquidación o- el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados de que trae causa, sin efectuar especial pronunciamiento sobre costas.

Notifíquese la presente Sentencia a las partes, de la que se llevará testimonio a los autos principales.

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.—Leída y publicada que ha sido la anterior sentencia en el día de su fecha, estando celebrando Audiencia Pública. Doy fe.

7) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 25 de noviembre de 2002 (ref. Aranzadi JT 2002\1786)

Distribución de la responsabilidad hipotecaria voluntaria: supuesto de no sujeción al no estar previsto ni en el TRLITPAJD ni en el RITPAJD.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo núm. 1058/2002.

Ponente: Ilma. Sra. D^a. María Teresa Marijuán Arias

En la Ciudad de Santander, a 25 de noviembre de 2002.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria ha visto el recurso número 105/2002, interpuesto por el Gobierno de Cantabria, representado y defendido por el Letrado de sus Servicios Jurídicos contra la Administración del Estado (Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria), representado y defendido por los Servicios Jurídicos del Estado y contra Entidad Mercantil Tres Mares, SA representada por la Procuradora doña Elena M. R. y defendida por el Letrado don Carlos S. M. La cuantía del recurso es de 15.880,86 euros. Es Ponente la Ilma. Sra. D^a María Teresa Marijuán Arias, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El recurso se interpuso el día 11 de febrero de 2002 contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de fecha 30 de noviembre de 2001, por la que se estima la reclamación económico-administrativa interpuesta «Tres Mares, SA» contra el Acuerdo de la Oficina Liquidadora de Santoña de 7 de julio de 2001, practicado en concepto de Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados dimanante de escritura pública de ampliación de préstamo con garantía hipotecaria.

SEGUNDO.—En su escrito de demanda, la parte actora interesa de la Sala dicte sentencia por la que se declare la nulidad de las resoluciones combatidas, por ser contrarias al ordenamiento jurídico.

TERCERO.—En su escrito de contestación a la demanda la Administración del Estado demandada y la parte codemandada solicitan de la Sala la desestimación del recurso, por ser conformes a Derecho los actos administrativos que se impugnan.

CUARTO.—No recibido el proceso a prueba, se señaló como fecha para la deliberación, votación y fallo el día 21 de noviembre de 2002, en que efectivamente se deliberó, votó y falló.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Es objeto del presente recurso la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de fecha 30 de noviembre de 2001, por la que se estima la reclamación económico-administrativa interpuesta por «Tres Mares, SA» contra el Acuerdo de la Oficina Liquidadora de Santoña de 7 de julio de 2001, practicado en concepto de Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados dimanante de escritura pública de ampliación de préstamo con garantía hipotecaria.

SEGUNDO.—La mercantil codemandada «Tres Mares, SA» constituyó con fecha 30 de diciembre de 1996 un préstamo con garantía hipotecaria sobre dos fincas que respondían de la suma de 567.600.000 pesetas, liquidando al efecto y sobre dicha base imponible el correspondiente Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

A la hora de ampliar dicho préstamo hipotecario en fecha 20 de octubre de 2000 las primitivas fincas quedaron respondiendo de una suma adicional de 115.160.000 pesetas, permaneciendo invariables los inmuebles que se ofrecían en garantía del préstamo, si bien erróneamente consignó como base imponible a la hora de liquidar el tributo la suma de 161.600.000 pesetas, lo que dio lugar a un ingreso indebido y superior al que correspondía cuya devolución solicitó en el momento oportuno, como así consta en el expediente administrativo.



TERCERO.—La liquidación complementaria girada por la Administración Tributaria y que es objeto de impugnación en el presente recurso no toma como base imponible el importe de la ampliación de la garantía hipotecaria, sino que considera que aquélla está integrada por la suma total garantizada en la primera escritura pública de constitución de préstamo hipotecario, de la que de forma sorprendente deduce el exceso que erróneamente había consignado el contribuyente en su autoliquidación (46.440.000 pesetas), para arrojar una base liquidable de 521.160.000 pesetas.

CUARTO.—La propia Administración Regional pone de relieve en su escrito de demanda lo improcedente de efectuar dicha inexplicable deducción, a la que considera que debe atenerse en virtud del principio de respeto a los actos propios, si bien ofrece una explicación poco plausible acerca de las razones que motivan la toma en consideración para determinar la base imponible de unas sumas que ya anteriormente habían sido objeto de tributación, al liquidarse en el año 1996 el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, sin tomar para nada en consideración el importe de la ampliación del capital garantizado.

A este respecto indica que al haber variado la distribución de garantía entre las dos fincas hipotecadas, de tal forma que la de mayor valor pasa a responder de una suma también mayor, disminuyéndose la suma por la que responde la segunda de las fincas, nos hallamos ante un hecho de trascendencia real con reflejo registral que debe ser objeto de tributación, olvidando con ello lo que constituye el verdadero hecho imponible del Impuesto que estamos analizando, que es la constitución o extinción del préstamo hipotecario documentado en escritura pública, de tal modo que sólo la ampliación, en la cuantía señalada en aquélla, deberá ser objeto del tributo, sin que la modificación de la distribución de las garantías hipotecarias sea señalada en la Ley (RCL 1993, 2849) y el Reglamento del Impuesto (RCL 1995, 1816) como hecho imponible sujeto a gravamen, máxime cuando las fincas hipotecadas permanecen invariables si bien respondiendo de una suma mayor, habiendo sufrido tan sólo una redistribución de garantías que es la más acorde con el verdadero valor de las mismas.

QUINTO.—Dado que el TEAR procede a declarar igualmente el derecho de la mercantil recurrente a la devolución de ingresos indebidos, siendo palmario el error numérico padecido al consignar la suma garantizada, el cual fue incluso advertido por la propia Administración Tributaria, parece lógico que se declare el derecho de la codemandada a la devolución de las sumas indebidamente satisfechas, sin obligarle a iniciar un nuevo procedimiento cuando los términos del debate están suficientemente fijados y el contribuyente ya pidió en su momento dicha devolución, pudiendo el TEAR, de conformidad con lo dispuesto en el art. 40 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas (RCL 1996, 1072, 2005), resolver todas las cuestiones que les sean planteadas, con las consecuencias tributarias que de ellas se deriven para la Administración recurrida, entre las que se encuentra la devolución de lo indebidamente ingresado en el Erario Público.

SEXTO.—De conformidad con el artículo 139 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (RCL 1998, 1741), no procede la condena de ninguna de las partes al pago de las costas pues no han actuado con temeridad o mala fe procesales en la defensa de sus respectivas pretensiones.

FALLAMOS

Que debemos desestimar el recurso contencioso-administrativo promovido por el Gobierno de Cantabria, representado y defendido por el Letrado de sus Servicios Jurídicos contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de fecha 30 de noviembre de 2001, por la que se estima la reclamación económico-administrativa interpuesta «Tres Mares, SA» contra el Acuerdo de la Oficina Liquidadora de Santoña de 7 de julio de 2001, practicado en concepto de Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados dimanante de escritura pública de ampliación de préstamo con garantía hipotecaria, declarando el derecho de la recurrente a la devolución de lo ingresado indebidamente; que debemos confirmar y confirmamos íntegramente dicha resolución, sin realizar expreso pronunciamiento en costas.

Así, por esta nuestra sentencia, que se notificará a las partes con expresión de los recursos que en su caso procedan frente a ella, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Intégrese esta Resolución en el Libro correspondiente. Una vez firme la sentencia, remítase testimonio de la misma, junto con el expediente administrativo, al lugar de origen de éste.

8) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 24 de septiembre de 2002 (ref. Aranzadi JT 2003\73)

Distribución de la responsabilidad hipotecaria voluntaria: supuesto de no sujeción al no estar en presencia de un acto novedoso que recaiga sobre cosa valuable.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo núm. 145/2000.

Ponente: Ilmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

En Cáceres a veinticuatro de septiembre de dos mil dos.

Visto el recurso contencioso-administrativo núm. 145/2000, promovido por el Procurador don Carlos Alejo L. L., en nombre y representación del recurrente Extremeña de Gestión y Desarrollo, SA, siendo demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por el señor Abogado del Estado y como parte codemandada la Junta de Extremadura, representada y defendida por el Letrado de la Junta de Extremadura; recurso que versa sobre: Resolución del TEAR de Extremadura de fecha 29-10-1999 reclamación 06/01361/1998 sobre impuesto de transmisiones patrimoniales.

Cuantía 837.928 ptas./5.036,05 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—Por la parte actora se presentó escrito mediante el cual interesaba se tuviera por interpuesto recurso contencioso-administrativo contra el acto que ha quedado reflejado en el encabezamiento de esta sentencia.

SEGUNDO.—Seguido que fue el recurso por sus trámites, se entregó el expediente administrativo a la representación de la parte actora para que formulara la demanda, lo que hizo seguidamente dentro del plazo, sentando los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes y terminando suplicando se dictara una sentencia por la que se estime el recurso, con imposición de costas a la demandada; dado traslado de la demanda a la parte demandada de la Administración para que la contestase, evacuó dicho trámite interesando se dictara una sentencia desestimatoria del recurso, con imposición de costas a la parte actora.

TERCERO.—Recibido el recurso a prueba, se admitieron y practicaron todas las propuestas, obrando en los ramos separados de las partes, declarándose concluso este período, se pasó al de conclusiones, donde las partes evacuaron por su orden interesando cada una de ellas se dictara sentencia de conformidad a lo solicitado en el suplico de sus escritos de demanda y de contestación a la misma, señalándose seguidamente día para la votación y fallo del presente recurso, que se llevó a efecto en el fijado.

CUARTO.—En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones legales.

Siendo Ponente para este trámite el Ilmo. Sr. Magistrado D. Isaac Merino Jara.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El presente recurso, interpuesto por el Procurador de los Tribunales don Carlos Alejo L. L., en nombre y representación de «Extremeña de Gestión y Desarrollo, SA», se dirige contra la Resolución del TEAR de Extremadura, fechada el 29 de octubre de 1999, recaída en la reclamación número 06/1361/1998, interpuesta contra la liquidación complementaria girada por la Oficina Liquidadora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de Badajoz por este último concepto y en relación con la escritura pública de división de préstamos hipotecarios concedidos por el Banco Central Hispano Americano el 16 de marzo de 1998.

SEGUNDO.—Los días 29 de junio de 1992 y 7 de febrero de 1994 se concedieron sendos préstamos a la actora, constituyéndose a favor de dicho Banco hipoteca sobre la finca matriz aludida. *El 5 de*

julio de 1995 se otorgó escritura pública mediante la que se dividió la finca matriz en las tres nuevas fincas registrales referidas. Con ocasión de dichas operaciones se presentaron las correspondientes declaraciones-liquidaciones. Por fin, el 16 de marzo de 1998 se otorgó escritura pública mediante la que el citado Banco y la hoy actora distribuyen la responsabilidad hipotecaria de la finca matriz como consecuencia de las hipotecas reseñadas entre las tres nuevas fincas formadas por división de la misma. La hoy actora presentó la correspondiente declaración-liquidación, pero no ingresó cantidad alguna en esta última ocasión.

TERCERO.—Desde el punto de vista normativo, resulta de los artículos 30 y 31 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849), por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que para tributar por la cuota variable de dicho impuesto y en relación con los documentos notariales, es necesario que concurren los siguientes requisitos: que se trate de primeras copias de escrituras y actas notariales que contengan actos o contratos que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable, y que tales actos o contratos no estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, ni al que grava las Operaciones Societarias y, por último, que sean inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil o de la Propiedad Industrial. A este respecto debe tenerse en cuenta que el hecho imponible de este impuesto, según tiene declarado la STS de 3 de noviembre de 1997 (RJ 1997, 8252) no es el instrumento en sí, sino una entidad compleja constituida, entre otros elementos, por la realización de ciertos actos o contratos con eficacia jurídica que sean inscribibles en cualquiera de los Registros expresados, de tal manera que sin un acto humano productor de efectos jurídicos, que sea inscribible, no puede materializarse dicho gravamen tributario; por ello, la no producción directa de efectos jurídicos de ciertos actos que constituyen una simple ejecución de otros actos previos que ya desplegaron anteriormente su eficacia provoca que aquéllos, a pesar de cumplir los demás requisitos del presupuesto de hecho del impuesto, quedan fuera de su ámbito objetivo. En el caso presente, la mera distribución de la responsabilidad hipotecaria no constituye por sí misma un acto sujeto al impuesto, ya que los actos jurídicos que produjeron efectos jurídicos propios fueron la concertación de los préstamos y la segregación de las fincas, que previamente ya han sido liquidados. La hipótesis que nos ocupa es bastante similar a la transformación de acciones al portador en acciones nominativas, hipótesis sobre la cual ha declarado la STS de 20 de julio de 2001 (RJ 2001, 7108) lo siguiente: «En una operación en que el capital social no experimenta ninguna variación y en que meramente se produce un cambio en la condición de las acciones (su transformación de nominativas en al portador) y en que no varía el valor de su conjunto, es imposible advertir la existencia de "cantidad o cosa valuable", como exige, para sujetar la operación al IAJD, el art. 31.2 del Texto Refundido (RCL 1981, 275, 651) aquí aplicable y el mismo precepto del vigente». En definitiva, nos hallamos ante un supuesto de no sujeción; así lo ha entendido ya la STSJ de Castilla-La Mancha de 22 de enero de 2002 (JT 2002, 460), en un caso en que la división del préstamo viene motivada por división horizontal de un inmueble, doctrina que hacemos nuestra, por ser perfectamente aplicable, pues «la escritura se limita a redistribuir entre las distintas viviendas (en nuestro caso, las tres nuevas fincas registrales) en que ha sido objeto de división horizontal el inmueble (en esta ocasión, segregación de la finca matriz) la responsabilidad hipotecaria global pero no existe un acto novedoso que recaiga sobre objeto evaluable pues el contenido económico de la operación fue apreciado y puesto de manifiesto con ocasión de la escritura inicial de constitución de préstamo que ahora se redistribuye sobre las partes en que se ha dividido el mismo inmueble».

CUARTO.—Por las razones expuestas procede estimar el presente recurso contencioso-administrativo. No se aprecian motivos para imponer las costas, de conformidad con el artículo 139 de la vigente Ley 29/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1741), reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación.

Por la potestad que nos confiere la Constitución Española (RCL 1978, 2836):

FALLAMOS

Que debemos estimar y estimamos el recurso 145/2000, interpuesto por el Procurador de los Tribunales, don Carlos Alejo L.L., contra la Resolución del TEAR de Extremadura de 29 de octubre de

1999, descrita en el fundamento primero y, en consecuencia la anulamos por no ajustarse a derecho; sin imposición de costas.

Y para que esta sentencia se lleve a puro y debido efecto, una vez sea firme, remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo, al órgano que dictó la resolución impugnada, que deberá acusar recibo dentro del término de diez días, conforme previene la Ley, y déjese constancia de lo resuelto en el procedimiento.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

9) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 18 de junio de 2004 (ref. Aranzadi JT 2004\1353)

Distribución de la responsabilidad hipotecaria derivada de la cancelación parcial del crédito hipotecario: sujeción procedente.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo núm. 931/2001.

Ponente: Ilmo. Sr. D. Fernando García Mata

En Zaragoza, a dieciocho de junio de dos mil cuatro.

EN NOMBRE DE SM EL REY.

VISTO, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón (Sección 2.^a), el recurso contencioso-administrativo número 931 de 2001, seguido entre partes; como demandante Metròpoli Moderna, SL, representada por la Procuradora de los Tribunales D^a Elena Ferrer Barcelo y asistida por la abogada D^a M^a Pilar Santacruz Guajardo; y como Administración demandada la Administración del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado y como codemandada la Diputación General de Aragón, representada y asistida por el letrado de la Comunidad Autónoma. Es objeto de impugnación la resolución de la Sala Segunda del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 19 de enero de 2001 por la que se desestima la reclamación n.º 50/610/00 interpuesta contra liquidación relativa a Gravamen de Actos Jurídicos Documentados.

Procedimiento: Ordinario.

Cuantía: 43.423,74 euros.

Ponente: Ilmo. Sr. Magistrado D. Fernando García Mata.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—La parte actora en el presente recurso, por escrito que tuvo entrada en la Secretaría de este Tribunal en fecha 27 de diciembre de 2001, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución citada en el encabezamiento de esta resolución.

SEGUNDO.—Previa la admisión a trámite del recurso y recepción del expediente administrativo, se dedujo la correspondiente demanda, en la que tras relacionar el recurrente los hechos y fundamentos de derecho que estimaba aplicables concluía con el suplico de que se dictara sentencia por la que, con estimación del recurso se acuerde la anulación de la resolución recurrida.

TERCERO.—La Administración demandada y codemandada, en sus respectivos escritos de contestación a la demanda, solicitaron, tras relacionar los hechos y fundamentos de derecho que, por su parte, estimaron aplicables, que se dictara sentencia por la que se desestimase el recurso interpuesto.

CUARTO.—Sin haber lugar al recibimiento del juicio a prueba quedaron los autos pendientes de señalamiento, celebrándose la votación y fallo el día señalado, 9 de junio de 2004.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se impugna en el presente proceso por la parte actora la resolución de la Sala Segunda del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 19 de enero de 2001 por la que se desestima la reclamación núm. 50/610/00 interpuesta contra liquidación relativa a Gravamen de Actos Jurídicos Documentados.

SEGUNDO.—*Son antecedentes de hecho precisos para la resolución de la litis los siguientes: a) mediante escritura otorgada el 30 de enero de 1996, complementada por otra posterior de 21 de febrero de 1996, la Caja de Ahorros de la Inmaculada de Aragón prestó a Metrópoli Moderna, SL, la cantidad de mil doscientos millones de pesetas, constituyendo en garantía del principal, intereses, gastos y costas, hipoteca; b) mediante escritura de fecha 20 de abril de 1998 la CAI y la referida Sociedad procedieron a la novación modificativa del préstamo hipotecario, cancelando parcialmente la hipoteca en la cantidad de doscientos millones de pesetas y distribuyendo la hipoteca entre los setenta y nueve bienes inmuebles descritos en el expositivo IV de dicha escritura, integrados en el complejo residencial descrito en el expositivo III; c) la recurrente presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, con una cuota a ingresar de cero pesetas; y d) en fecha 4 de febrero de 2000 le fue notificada a la actora liquidación por el referido impuesto de AJD por un importe de 7.225.102 pesetas (6.600.000 pesetas correspondientes a cuota y 625.102 pesetas, a intereses de demora).*

TERCERO.—*La parte recurrente en apoyo de su pretensión, anulatoria de la resolución recurrida y de la liquidación practicada, afirma que la escritura pública por la que se procede a la distribución de la responsabilidad hipotecaria no está sujeta al gravamen del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ya que la distribución de responsabilidad responde exclusivamente a una exigencia del principio de determinación o especialidad contenida en el artículo 216 del Reglamento Hipotecario (RCL 1947, 476 y 642) ; que las obligaciones derivadas del contrato de crédito pactado no se ven modificadas por el acto de distribución de la responsabilidad hipotecaria; que la responsabilidad se distribuye entre las fincas, no entre los terceros compradores de los pisos, independientemente de que éstos asuman tal responsabilidad; que, por ello, el acto de distribución hipotecaria no supone una modificación en la situación jurídica derivada de la relación entre prestamista y prestatario, y, por tanto, no da lugar al establecimiento de una cosa valuable; y que la existencia de un único negocio jurídico sólo puede ser gravada una vez, ya que en caso contrario se producía una doble imposición.*

CUARTO.—Planteada en los anteriores términos la controversia debe comenzarse poniendo de manifiesto que la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2002, en el recurso 2363/97 (RJ 2002, 5917) , en un supuesto en el que se suscitaba una cuestión análoga a la aquí planteada -una Comunidad de Bienes que presentó una escritura de división de crédito hipotecario autorizada notarialmente, que además subsanaba la escritura de préstamo con garantía hipotecaria, acompañada de autoliquidación negativa por ITP y AJD, sin variarse el montante del préstamo otorgado, ni tampoco la cantidad estipulada para intereses, gastos y costas- llegó a la posición contraria a la sustentada en la demanda en base a los siguientes argumentos:

«B) Que esta Sala tiene declarado con reiteración –Sentencias de 1 de julio de 1998 (RJ 1998, 7880) , 23 de octubre (RJ 2000, 8532) y 6 (RJ 2000, 9459) y 8 de noviembre de 2000 (RJ 2000, 8541) , 3 de marzo (RJ 2001, 3301) , 17 (RJ 2002, 1280) y 19 de noviembre de 2001 (RJ 2002, 848) , entre muchas más– acerca del problema relativo a si los préstamos hipotecarios concertados en el ámbito de la actividad empresarial estaban o no sujetos al IAJD, que, a diferencia de los préstamos o empréstitos materializados en emisiones de bonos, obligaciones, pagarés y otros títulos análogos, a los cuales, sí era aplicable la exención del art. 48.I.B.19 del Texto Refundido del ITP y AJD de 1980 (RCL 1981, 275 y 651) dados los términos en que la misma fue configurada por la Ley 14/1985, de 25 de mayo (RCL 1985, 1238) , de Activos Financieros, y por las Leyes 30/1985 (RCL 1985, 1984, 2463) , del IVA, y 33/1987 (RCL 1987, 2660 y RCL 1988, 590) , de Presupuestos para 1988, y dados, también, los de la Directiva Comunitaria 69/335/CEE, de 17 de julio de 1969, y lo de-

clarado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en Sentencia de 27 de octubre de 1998 (TJCE 1998, 247) –asuntos C-31/1997. FECSA, y C-32/1997, ACESA, acumulados–, los préstamos hipotecarios concedidos por una entidad de crédito a uno de sus clientes estaban sujetos y no exentos al IAJD en virtud de lo establecido en el art. 31.2 del Texto Refundido de referencia (...).

C) Que, asimismo, esta Sala, entre otras, en Sentencias de 17 (RJ 2002, 1280) y 19 de noviembre de 2001 (RJ 2002, 848) (recursos 2194/96 y 2196/96), ha declarado que, en orden a la idoneidad del prestatario como sujeto pasivo de este Impuesto –del IAJD, se entiende–, el art. 30 del Texto Refundido aquí aplicable (RCL 1981, 275 y 651) –hoy 29 del Texto vigente de 1993 (RCL 1993, 2849)– señala que, en la modalidad de documentos notariales del IAJD, "será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan" y que ese adquirente del bien o derecho sólo puede ser el prestatario, no ya por un argumento similar al de la unidad del hecho imponible en torno al préstamo, conforme ocurre en la modalidad de transmisiones onerosas –arts. 8.d, en relación con el 15.1 del Texto Refundido aquí aplicable y con el art. 18 de su Reglamento (RCL 1995, 1816)–, sino porque el "derecho" al que se refiere el precepto es el préstamo que refleja el documento notarial, aunque se encuentre garantizado con hipoteca y sea la inscripción de ésta en el Registro de la Propiedad elemento constitutivo del derecho de garantía. En definitiva, cuando el art. 31 del Texto Refundido –art. 29 de vigente– exigía, entre otros que ahora no interesan, el requisito de que las escrituras o actas notariales contengan actos o contratos inscribibles en el Registro de la Propiedad, estaba refiriéndose, indisolublemente, tanto al préstamo como a la hipoteca. Buena prueba de que es así la constituye el hecho de que el Reglamento vigente de 29 de mayo de 1995 –que, aun no aplicable al supuesto de autos, tiene un indudable valor interpretativo–, en el párrafo 2 de su art. 68, perteneciente al Título relativo a IAJD, haya especificado que "cuando se trate de escrituras de constitución de préstamo con garantía se considerará adquirente al prestatario".

D) Que es, igualmente, criterio jurisprudencial consolidado, recogido, entre otras, en las Sentencias antes mencionadas, que la sujeción y subsiguiente exención en el IVA del otorgamiento o concesión de créditos o préstamos producida en el ámbito de la actividad empresarial no excluye más que la tributación en el ITP y AJD de tales operaciones en cuanto se refiere a la modalidad de "transmisiones onerosas", conforme estableció el art. 7.5 del Texto Refundido de 1980 y ha mantenido el homólogo precepto del Texto Refundido de 1993, en correspondencia con los mandatos de las Leyes del IVA de 1985 y 1992 (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401) , arts. 3.3 y 4.4, respectivamente, dado que el gravamen en concepto de IAJD tiene por hecho imponible la mera formalización notarial de estas operaciones, según se desprende de los arts. 28, en relación con el 21.2, de los Textos Refundidos acabados de citar, y no, por tanto, los contratos o las operaciones que los mismos puedan reflejar.

E) Que, en cuanto a las magnitudes computables en el cálculo de la base de este Impuesto –del IAJD, se entiende–, aun cuando la sentencia aquí impugnada, como otras –v. gr. la que fue objeto del recurso resuelto por la –, equivocadamente, se apoyara en el art. 10.2.c) del Texto Refundido del ITP y AJD aquí aplicable, "el valor declarado" al que se refiere el art. 29.1 del mismo Texto –hoy el art. 30.1 del vigente–, comprende todos los elementos integrantes de la obligación garantizada, o, lo que es lo mismo, los intereses, las comisiones, costas y gastos, además del principal.

CUARTO.—(...) conforme se ha dicho antes y ha sido constante invariable en la jurisprudencia de esta Sala, el IAJD tiene por hecho imponible la mera formalización notarial de actos que tengan por objeto cantidad o casa valuable, sean inscribibles en el Registro de la Propiedad o en el Mercantil y no estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones o a las modalidades tributarias de Transmisiones Patrimoniales Onerosas u Operaciones Societarias, según establece el art. 31.2 del Texto Refundido del ITPyAJD (RCL 1981, 275 y 651) , aquí aplicable, y reitera el homólogo precepto del Texto Refundido vigente de 24 de septiembre de 1993 (RCL 1993, 2849) . En consecuencia, al darse estas condiciones en el documento aquí considerado, que, recuérdese, contenía una nueva distribución del crédito hipotecario, fuera cual fuera su causa, incluida la necesidad de subsanar omisiones anteriores derivadas de una incorrecta declaración de obra nueva y división horizontal, la conclusión no puede ser otra que la de entender que esa nueva distribución estaba sujeta al IAJD, aun cuando no hubiera variado la cifra total del capital del préstamo ni las cantidades estipuladas para intereses, costas y gastos. Por eso mismo, no puede tacharse de incorrecta la afirmación que contiene la sentencia de

instancia en el sentido de que la escritura de 20 de julio de 1990, al contener una auténtica distribución del crédito hipotecario y no limitarse a corregir errores materiales, realizaba el hecho imponible de esta modalidad impositiva. Puede cuestionarse el que representara, también, una verdadera "constitución" del préstamo hipotecario, puesto que ésta había tenido lugar en escritura anterior. Pero lo que no puede desconocerse es que, como mínimo, y por estar admitido, contenía una rectificación o nueva distribución de la responsabilidad hipotecaria previamente establecida y que la formalización notarial de esta operación entraba de lleno en el ámbito del Impuesto aquí controvertido.

La anterior conclusión no puede quedar desvirtuada porque, en criterio de la recurrente, recogido en los motivos aquí examinados, no hubiera quedado acreditado que la operación de nueva distribución de la responsabilidad hipotecaria que la escritura aquí cuestionada reflejaba se hubiera desarrollado totalmente en el ámbito empresarial, dado que –siempre desde su punto de vista– la intervención de la Caja de Ahorros no se hacía en concepto de prestamista, posición ya perfeccionada en la escritura anterior, sino para autorizar el nuevo régimen de distribución, ni tampoco porque la tan repetida escritura no tuviera por objeto cantidad o cosa valuable al haber dejado inalterado el contenido económico de la operación inicial.

Lo primero, porque, además de que sería intrascendente en el supuesto aquí considerado, puesto que no se trata de discriminar si está sujeto al IAJD un préstamo hipotecario otorgado en el ámbito de la actividad empresarial, sino una nueva distribución de una responsabilidad hipotecaria previamente establecida, la intervención de la Caja de Ahorros se hizo desde luego a título de prestamista, como acreedor del crédito hipotecario y en actividad complementaria a la del otorgamiento del préstamo sin cuyo concurso no hubiera podido llevarse a efecto la nueva distribución. El hecho de que la hipoteca esté constituida por los propietarios (comuneros) de la finca gravada y no por la Caja prestamista, no significa que deba quedar excluida de los gravámenes recayentes sobre el tráfico mercantil a la vista del mandato recogido en el art. 15 del Texto Refundido, aquí aplicable, y de la interpretación del mismo hecha por la jurisprudencia reflejada en el fundamento tercero.

Lo segundo, porque resulta evidente que, también por lo dicho con anterioridad, el requisito de que la escritura tenga cantidad o cosa valuable viene cumplido tan pronto se tenga en cuenta que la base para la aplicación del tipo del 0'50% ha de referirse a todos los elementos integrantes de la obligación garantizada, como tiene declarado la doctrina de esta Sala –por todas, en la precitada Sentencia de 17 de noviembre de 2001 (RJ 2002, 1280)– y como se desprende del propio art. 31.2 del Texto Refundido, en cuanto se refiere, para dicha aplicación, a los actos y contratos reflejados en el documento a considerar».

Esta tesis, además, debe señalarse que coincide con la mantenida desde antiguo por los Tribunales Económico-Administrativos y la Dirección General de Tributos. En dicho sentido, cabe destacar la resolución del TEAC 25 de febrero de 1993 (JT 1993, 440) , que señala que «la escritura de distribución de responsabilidad hipotecaria aquí estudiada cumple la totalidad de los requisitos que el art. 31-2 del TR 30-12-1980 (RCL 1981, 275 y 651) establece para la sujeción a la modalidad de AJD, concepto Documentos notariales, del ITP, es decir, tener por objeto cantidad o cosa valuable, es inscribible en los correspondientes Registros y, finalmente, el acto en ella reflejado, de acuerdo con el art. 7.1.b) del Texto refundido, no está sujeto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales por el concepto comprendido en el núm. 1 del art. 1 de la Ley de Transmisiones Patrimoniales onerosas», o, más recientemente, la contestación a la consulta de fecha 4 de noviembre de 1999, en la que se señala, planteándose la cuestión de «si procede la tributación por el gravamen de actos jurídicos documentados en relación a la escritura de distribución de la hipoteca existente sobre la finca matriz, entre las nuevas fincas resultantes de la división», que «debe rechazarse la afirmación de que la distribución de una hipoteca entre varias fincas no suponga modificación alguna de la responsabilidad hipotecaria, sino que por el contrario, la finalidad propia de dicho acto es, precisamente, la modificación de la hipoteca inicialmente constituida sobre la finca matriz, de tal forma que cada una de las nuevas fincas resultantes viene a tener una responsabilidad hipotecaria independiente, lo que explica que no pueda ya el acreedor repetir por la totalidad de la suma asegurada contra cualquiera de las nuevas fincas en que se haya dividido la primera. Asimismo, confirma la consideración independiente de la responsabilidad hipotecaria de cada una de las nuevas fincas, el hecho de que sea posible la cancelación parcial de la hipoteca que las grava, una vez pagada la parte del crédito con que estuviesen gravadas las mismas. Por otro lado tampoco es obstáculo para determinar la tributación por la cuota gradual del

documento notarial el que la hipoteca cuya responsabilidad ahora se distribuye ya hubiese tributado con anterioridad y por igual concepto, siendo lo fundamental a la hora de determinar la sujeción por la cuota variable del documento notarial la existencia de un acto jurídico independiente. Así, el que una hipoteca haya tributado en su constitución no es obstáculo para que tribute la cancelación de la misma. Por tanto, tratándose de actos jurídicos independientes, ambos actos, la constitución de la hipoteca y la posterior distribución de la garantía entre las nuevas fincas, constituyen hechos imposables independientes por la modalidad Actos Jurídicos Documentados».

QUINTO.—Por lo expuesto resulta procedente desestimar el recurso interpuesto sin que haya motivos que determinen un especial pronunciamiento en cuanto a Costas.

FALLAMOS

1.º—Desestimamos el recurso contencioso-administrativo número 931 del año 2001, interpuesto por Metrópoli Moderna, SL, contra la resolución citada en el encabezamiento de la presente resolución.

2.º—No hacemos especial pronunciamiento en cuanto a costas.

Así, por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

10) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 22 de enero de 2002 (ref. Aranzadi JT 2002\460)

Distribución voluntaria de la responsabilidad hipotecaria: sujeción improcedente por carecer de objeto valuable.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo núm. 1697/1998.

Ponente: Ilmo. Sr. D. Vicente Rouco Rodríguez

En Albacete a veintidós de enero de dos mil dos.

Vistos por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, los presentes autos núm. 1697 de 1998 del recurso contencioso-administrativo seguido a instancia de Entidad Promotora, SA, representada por el Procurador don Trinidad C. G., y dirigida por el Letrado señor M. C. Contra el TEAR de Castilla-La Mancha, que ha estado representado y dirigido por el Ilmo señor Abogado del Estado. Habiendo comparecido como Administración interesada la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, representada y dirigida por el Letrado de dicha Comunidad Autónoma. Sobre resolución desestimatoria de reclamación económico administrativa interpuesta frente a liquidación complementaria por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados; siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Vicente Manuel Rouco Rodríguez, Presidente de Sala; y

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—Por la parte actora se interpuso en 28 de julio de 1998 recurso contencioso-administrativo frente a los actos administrativos aludidos en el encabezamiento de la presente, y admitido a trámite, y anunciada su interposición en el Boletín Oficial correspondiente, se le entregó el expediente administrativo recibido para que formalizará la demanda, lo que hizo en su momento por medio de escrito en el que, después de exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó de aplicación, terminó con la suplica literal de sentencia por la que se declare la nulidad de dichos actos recurridos por ser contrarios al ordenamiento jurídico y decrete y ordene a favor de Entidad Promotora, SA la devolución de 3.460.992 pesetas como reintegro devolución del ingreso efectuado de Entidad Promotora SA correspondiente a liquidación T20012, más los intereses legales devengados desde que se efectuó el ingreso a su completo reintegro, así como del coste de los avales que para la



suspensión del procedimiento de ejecución de la deuda tributaria presentó mi representada ante el órgano competente, de los cuales se adjunta copia, según el art. 3 de la Ley 1/1998 (RCL 1998, 545), con costas a la Administración demandada.

SEGUNDO.—De la demanda se dio traslado al señor Abogado del Estado para que la contestase, lo que hizo por medio de escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó de aplicación, se opuso al recurso solicitando sentencia que acuerde la desestimación del mismo, declarando la conformidad a Derecho de los actos impugnados.

TERCERO.—Igual pretensión formuló en su contestación el Letrado de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

CUARTO.—Sin necesidad de recibimiento a prueba, las partes formularon sus respectivos escritos de conclusiones, y finalmente quedaron las actuaciones pendientes de votación y fallo, que se señaló en turno correspondiente, teniendo lugar efectivamente el día designado, 13 de diciembre de 2001.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Siguiendo el orden de impugnación que se utiliza en la demanda examinaremos la legalidad la Resolución del TEAR de Castilla-La Mancha de 29 de mayo de 1998 dictada en expediente 16/1971/1997 por la que se desestima la reclamación formulada contra liquidación complementaria por el concepto de Impuesto de Actos Jurídicos Documentados girada por importe de 3.460.992 ptas. derivada de *escritura de 19 de abril de 1994 por división horizontal de un finca, cancelación parcial de un préstamo y distribución y modificación de otro préstamo hipotecario en lo que se refiere al citado acto de distribución y modificación de otra escritura anterior de constitución y división del préstamo hipotecario entre los diferentes pisos y locales en que había sido constituido el régimen de división horizontal, escritura otorgada 2 de enero de 1992 sometida entonces a la pertinente liquidación y gravamen por el mismo concepto tributario de Actos Jurídicos Documentados.*

Alega la demanda que la distribución del préstamo no es sino el elemento instrumental de atribución o fijación de responsabilidades sobre unidades hipotecarias en que el bien queda dividido, no constituyendo un negocio novedoso ni altera los términos de la hipoteca inicial que subsiste en los elementos nucleares que configuran su estructura ni puede aceptarse que sea acto de contenido económico evaluable.

Aunque en algunas otras sentencias hemos partido de la sujeción a gravamen de este tipo de actos realmente porque no se planteaba de manera específica la cuestión controvertida sin embargo esta Sala sí se ha pronunciado sobre ella en la Sentencia de 16 de febrero de 1998 (autos 2606 de 1998) cuya doctrina estimamos que debemos reiterar ahora.

En ella decíamos que «la escritura aquí gravada ... se limita a describir de nuevo un edificio, redistribuyendo la división horizontal que se hizo en la primera escritura con la consiguiente redistribución de la responsabilidad hipotecaria en atención a las nuevas superficies realmente ejecutadas. Ahora bien, y esto es fundamental, todo ello se hace respetando el valor global del edificio y su volumen, cosa que la propia Administración reconoce en la resolución del recurso de reposición interpuesto por el hoy demandante, en la que se afirma que la base imponible coincide con el valor declarado en la escritura original, para la división horizontal no ha habido incremento de valor. Sentado lo anterior, la Administración pretende la sujeción del acto al impuesto con base en el siguiente argumento lógico: se otorga una escritura notarial [artículo 27.1 a) de la Ley del impuesto (RCL 1993, 2849)], la cual contiene una operación que recae sobre un objeto susceptible de valoración (artículos 29.3 y 31.2), luego la operación está sujeta y la base imponible es el valor de dicho objeto. Ahora bien, esta concepción adolece de un carácter excesivamente formalista, que en realidad niega que el impuesto venga a gravar una manifestación de riqueza y se centra en considerarlo de una forma que más se aproxima a lo que sería una tasa por prestación de un servicio [artículo 26.1 a) de la Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490; NDL 15243)]; así, el señor Abogado del Estado señala que el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados es un tributo de naturaleza formal, cuyo objeto imponible es la especial protección que el Ordenamiento Jurídico otorga a determinadas formas jurídicas. Pero si el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados es un impuesto, como lo es, su hecho imponible habrá

de responder a la concepción del mismo que luce en el punto c) del párrafo 1 del citado artículo 26, es decir, negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo. La capacidad contributiva que se pone de manifiesto en relación con una obra nueva y su división horizontal, con asunción y distribución de una determinada responsabilidad hipotecaria, se manifiesta de una vez, y una sola vez, en la valoración del inmueble que se construye o que se va a construir, siempre que la misma no se altere posteriormente. Ciertamente, el hecho imponible no es la construcción del inmueble, sino el otorgamiento de la correspondiente escritura pública, pero desde el momento en que la base imponible es el valor del acto contenido en la escritura gravada, la reflexión anterior resulta del todo aplicable al caso. Si la distribución superficial puramente interna del inmueble (y la proporcional de la responsabilidad hipotecaria) se reorganiza, no puede decirse que el acto por el que se hace sea valorable, sin perjuicio de que recaiga sobre un objeto que lo es (el inmueble), pero que ya ha sido valorado antes y ya ha dado lugar a una liquidación tributaria que gravó la capacidad contributiva puesta de manifiesto al respecto. Una concepción estrictamente formal del impuesto llevaría al gravamen repetido de una misma riqueza y una misma capacidad contributiva sobre la mera idea de que el hecho imponible es el otorgamiento de una escritura que haga alusión a un objeto valorable, aunque no añada ningún valor al mismo y aunque aquél valor ya haya sido tomado como base de cálculo de una liquidación anterior. La Sentencia del Tribunal Supremo que con acierto cita el recurrente se orienta, aunque en un supuesto distinto, en una línea similar, al exigir que para que el objeto de la escritura sea valorable a efectos del impuesto no basta con que el acto haga alusión o se refiera a un objeto valorable, sino que el acto en sí lo sea (en el supuesto citado se trataba de la alteración del carácter al portador de unas acciones, haciéndolas nominativas). Siendo así las cosas, no puede sino afirmarse, con el actor, que la escritura de 7-9-1993, que dio origen a la liquidación combatida, no estaba sujeta al Impuesto de Actos Jurídicos Documentado».

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

Por lo expuesto, procede la estimación del recurso anulando en su integridad la liquidación complementaria objeto de esta reclamación con devolución a la actora de la cantidad indebidamente ingresada más intereses legales correspondientes y en su caso gastos de constitución y mantenimiento de los avales prestados para garantizar la suspensión en vía administrativa. Y sin que proceda examinar las demás cuestiones planteadas de manera subsidiaria en el presente recurso.

SEGUNDO.—No se observan circunstancias especiales que aconsejen una expresa imposición de las costas procesales (art. 131 Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 27 de diciembre de 1956 [RCL 1956, 1890; NDL 18435] de aplicación transitoria a este respecto con arreglo a la disp. transit. 9.^a de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa 29/1998, de 13 de julio [RCL 1998, 1741]).

FALLAMOS

Estimamos en parte el presente recurso, anulando por contrarias a Derecho la Resolución del TEAR recaída en expediente 16/1971/1997 y liquidación complementaria objeto del mismo, la cual dejamos sin efecto condenando a la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha a la devolución a la actora de las cantidades ingresadas en concepto de la misma más intereses legales desde la fecha de su ingreso, además en su caso de los costes abonados para la constitución y mantenimiento del aval garantizador de la suspensión de la ejecución de dicha liquidación en vía administrativa. Sin hacer expresa imposición de las costas procesales.

De la presente sentencia llévase certificación literal a los autos originales de su razón, y notifíquese con indicación de que la misma es firme, por no ser susceptible de recurso de casación.

Así, por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

11) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 30 de abril de 2004 (ref. Aranzadi JUR 2004\194573)

Distribución necesaria de la responsabilidad hipotecaria derivada de liberación de responsabilidad hipotecaria: sujeción procedente.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso núm. 194/1999.

Ponente: Ilmo. Sr. D. Francisco José Sospedra Navas

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Recurso n.º 194/1999

Parte actora: DIAGONAL MAR S.A.

Parte demandada: TEA CENTRAL

Parte codemandada: DEPARTAMENT D'ECONOMÍA I FINANCES

SENTENCIA n.º 500/2004

Ilmos. Sres.:

PRESIDENTE

D. M^a LUISA PÉREZ BORRAT

MAGISTRADOS

D. FRANCISCO JOSÉ SOSPEDRA NAVAS

D. RAMONA GUITART GUIXER

En Barcelona, a treinta de abril de dos mil cuatro.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCION CUARTA), constituida como figura al margen, ha pronunciado EN NOMBRE DE S.M. EL REY la siguiente sentencia para la resolución del presente recurso contencioso administrativo, interpuesto por DIAGONAL MAR S.A. representado por el Procurador de los Tribunales D. Federico Barba Supeña y asistido por la Letrado D^a. Beatriz Echániz, contra la Administración demandada TEA CENTRAL y DEPARTAMENTO DE ECONOMIA Y FINANZAS, actuando en nombre y representación de misma el ABOGADO DEL ESTADO.

Es parte codemandada la Administración DEPARTAMENT D'ECONOMÍA I FINANCES DE LA GENERALITAT DE CATALUNYA, representada y asistida por el LLETRAT DE LA GENERALITAT.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D/D^a. FRANCISCO JOSÉ SOSPEDRA NAVAS, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—Por la parte actora, a través de su representación en autos, se interpuso en tiempo y forma legal, recurso contencioso administrativo contra la resolución objeto de recurso dictada por la Administración demandada.

SEGUNDO.—Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los

trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

TERCERO.—Se continuó el proceso por el trámite de conclusiones sucintas que las partes evacuaron.

QUINTO.—Se señaló para votación y fallo de este recurso, habiéndose observado y cumplido en este procedimiento las prescripciones legales correspondientes.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se recurre en este proceso la resolución de 14 de enero de 1999 del Tribunal Económico-Administrativo Central que desestimaba el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del TEARC de fecha 11 de junio de 1997, por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La controversia trae causa de la escritura de segregación de tres fincas de fecha 7 de julio de 1993, quedando una finca matriz que respondía, antes de la segregación, de una hipoteca por importe de 2.000.000.000 pesetas de nominal, 300.000.000 de intereses remuneratorios, de dos años de intereses de demora hasta un máximo del 40% de dicho límite, y de un máximo del 10% para costas y gastos. En la escritura, las partes convinieron que las fincas segregadas quedarían liberadas de cualquier responsabilidad hipotecaria, la cual quedó gravando a la finca matriz.

El órgano de gestión giró liquidación complementaria al considerar que la base imponible debía coincidir con la carga total hipotecaria, lo cual se confirma en las resoluciones del TEARC y del TEAC.

En la demanda se alega en síntesis que el acto no está sujeto a Actos Jurídicos Documentados, puesto que no puede confundir la distribución de la responsabilidad hipotecaria con la cancelación de la hipoteca, siendo que en este caso no hubo cancelación parcial de la hipoteca, que es el acto sujeto al Impuesto.

SEGUNDO.—Para resolver la cuestión controvertida, debe hacerse referencia al art. 31.2 de la Ley del Impuesto (TR de 1980, aquí aplicable) que define el hecho imponible cuando establece que las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no sujetos al Impuesto de Sucesiones y Donaciones o a las modalidades de transmisiones onerosas u operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tributarán, además, al tipo del 0.5 % en cuanto tales actos o contratos.

El hecho imponible de este impuesto, según recoge la STS de 3 de noviembre de 1997 (RJ 1997\8252), no es el instrumento en sí, sino una entidad compleja constituida, entre otros elementos, por la realización de ciertos actos o contratos con eficacia jurídica que sean inscribibles en cualquiera de los Registros expresados, de tal manera que sin un acto humano productor de efectos jurídicos, que sea inscribible, no puede materializarse dicho gravamen tributario; por ello, la no producción directa de efectos jurídicos de ciertos actos que constituyen una simple ejecución de otros actos previos que ya desplegaron anteriormente su eficacia provoca que aquéllos, a pesar de cumplir los demás requisitos del presupuesto de hecho del impuesto, quedan fuera de su ámbito objetivo.

En el caso presente, en la escritura se procedió a segregar tres fincas de la matriz y se liberaron las mismas de la cuota de responsabilidad hipotecaria que pesaba sobre las fincas resultantes de la segregación, según convinieron las partes en la escritura, que eran el propietario y legal representante de la entidad bancaria a cuyo favor estaba constituida la hipoteca.

TERCERO.—Planteada así la cuestión es indudable que se ha producido una novación objetiva en el derecho real de hipoteca.



En efecto, la hipoteca es un derecho real que sujeta directa e inmediatamente los bienes sobre los que se impone al cumplimiento de la obligación para cuya seguridad fue constituida (art. 104 Ley Hipotecaria); la hipoteca es indivisible y subsiste íntegra, mientras no se cancele, sobre la totalidad de bienes hipotecados (art. 122 Ley Hipotecaria). En los casos de división de la finca hipotecada, no se distribuye el crédito hipotecario entre ellas, salvo convenio voluntario de acreedor y deudor, disponiendo al tiempo el mismo art. 123 de la Ley Hipotecaria que el acreedor puede repetir contra cualquiera de las fincas en que se ha dividido la primera o contra todas a la vez.

En este caso, es indudable que se modificó la responsabilidad hipotecaria de las fincas resultantes de la segregación, al "liberar" la responsabilidad hipotecaria en las tres fincas segregadas, de tal manera que se alteró el objeto del derecho real de hipoteca, excluyéndose del mismo las fincas segregadas, y quedando reducido a la finca matriz resultante de la segregación. Por tanto, estamos ante una novación objetiva del negocio hipotecario, alterándose su objeto, que debe tributar por actos jurídicos documentados conforme al art. 31.2 del Texto Refundido, antes transcrito.

En este sentido, y con independencia del "nomen" que se dé al negocio jurídico por las partes, lo cierto es que en la escritura se recogía un convenio para la cancelación parcial de la hipoteca sobre las fincas segregadas, que también constituían su objeto en el inicial negocio hipotecario, modificándose convencionalmente el objeto del derecho real de hipoteca.

CUARTO.—En relación a la base imponible que es de aplicación al supuesto de autos, ya se ha indicado que la indivisibilidad de la hipoteca es uno de los rasgos característicos de la misma por lo que a tenor del art. 122 de la LH la hipoteca subsistirá íntegra, mientras no se cancele sobre la totalidad de los bienes hipotecados, aunque se reduzca la obligación garantizada y sobre cualquier parte de los mismos bienes que se conserve, aunque la restante haya desaparecido. Por tanto, al haberse liberado la hipoteca que pesaba sobre las fincas segregadas, la base imponible la constituye la suma de los conceptos a que se refiere el TR de 1980.

Al respecto, es de aplicación el art. 10.2.c) del TR de 1980 que dispone que "las hipotecas, prendas y anticresis se valorarán en el importe de la obligación o capital garantizado comprendiendo las sumas que se aseguran por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto análogo. Sí no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará por base el capital y tres años de intereses"; esta regla es aplicable tanto en el caso de cancelación como de modificación de la responsabilidad hipotecaria (SSTSJ de Canarias de 7 de abril de 2000, TSJ de Extremadura de 23 de enero de 2002 y Aragón 7 de enero de 2003).

QUINTO.—Por lo expuesto, cabe concluir que la resolución administrativa impugnada es ajustada a derecho, debiendo desestimarse el recurso contencioso-administrativo interpuesto, sin hacer imposición de costas, conforme al art. 139 de la LJCA, al no darse circunstancias justificativas para ello.

FALLAMOS

Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por "DIAGONAL MAR S.A.", contra la resolución del TEAC de fecha 14 de enero de 1999 arriba expresada. No procede hacer imposición de costas.

Notifíquese la presente resolución a las partes en la forma prevenida por la Ley.

Así por esta nuestra sentencia, de la se llevará testimonio de la misma a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.—Dada, leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que la suscribe, estando la Sala celebrando audiencia pública el día 4 de mayo de 2004, fecha en que ha sido firmada la sentencia por todos los Sres. Magistrados que formaron Tribunal en la misma, de lo que yo el Secretario, Doy fe.

12) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 27 de enero de 2005 (ref. Aranzadi JUR 2005\63135)

Distribución necesaria de la responsabilidad hipotecaria derivada de liberación de responsabilidad hipotecaria: sujeción improcedente. Sujeción de la operación de liberación de la responsabilidad hipotecaria.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa
Recurso núm. 384/2004.
Ponente: Ilmo. Sr. D. Juan Piqueras Valls

T.S.J.CANTABRIA SALA CON/AD

SANTANDER

SENTENCIA: 00035/2005

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANTABRIA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente

Doña María Teresa Marijuan Arias

Ilmos. Sres. Magistrados

Doña María Josefa Artaza Bilbao

Don Juan Piqueras Valls

En la Ciudad de Santander, a veintisiete de Enero de 2005.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria ha visto el recurso número 384/2004, interpuesto por GOBIERNO DE CANTABRIA, representado por el Letrado de los Servicios Jurídicos, contra TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANTABRIA (T.E.A.R.C.), defendido por el Letrado Sr. Abogado del Estado y como parte codemandada GESTURLESA, S.L. representado por la Procuradora D^a Josefa Ramos Durango. La cuantía del recurso es de 18.000 euros. Es ponente al Ilmo. Sr. D. Juan Piqueras Valls, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El recurso se interpuso el día 17 de Mayo de 2004, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cantabria de fecha 30 de enero de 2004, recaída en la reclamación interpuesta por Gesturlesa, S. L. contra la liquidación del servicio de tributos n.º 0101000021173, en concepto de Actos Jurídicos Documentados, seguidas bajo el n.º 1003/02, por la que se anulaba la liquidación girada por la Oficina Gestora del Servicio de Tributos de la Dirección General de Hacienda, por estar ambos actos administrativos ajustados a derecho.

SEGUNDO.—En su escrito de demanda, la parte actora interesa de la Sala dicte sentencia por la que se declare la nulidad de las resoluciones combatidas, por ser contraria al ordenamiento jurídico.

TERCERO.—En su escrito de contestación a la demanda la Administración demandada solicita de la Sala la desestimación del recurso, por ser conformes a Derecho los actos administrativos que se impugnan.

CUARTO.—Habiéndose cumplido los trámites legales se señala fecha para votación y fallo, que tuvo lugar el día 27 de Enero de 2004, en que efectivamente se deliberó, votó y falló.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—El GOBIERNO DE CANTABRIA formula recurso contencioso-administrativo frente a la resolución del TEARC de " 30 de Enero de 2004, recaía en la reclamación interpuesta por Gesturlesa, S. L, contra la liquidación del servicio de tributos n.º 0101000021173, en concepto de Actos Jurídicos Documentados, seguidas bajo el n.º 1003/02, por la que se anulaba la liquidación girada por la Oficina Gestora del Servicio de Tributos de la Dirección General de Hacienda, por el Impuesto de referencia".

El recurso circunscrito al Fundamento cuarto de la resolución y al pronunciamiento derivado del mismo, se articula sobre los motivos siguientes:

- 1) El pronunciamiento impugnado se fundamenta en un precepto (el art. 70.12 del TR aprobado por el Decreto 1018/1967 de 6 de abril) derogado.
- 2) La resolución impugnada infringe en este punto los art. 27.1 a, 29.3 y 31.2 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por aplicación indebida, al no incluir en la base imponible la totalidad del gravamen hipotecario que incide sobre la segunda finca.
- 3) *El documento notarial, objeto de tributación, supone una alteración de la responsabilidad hipotecaria por lo que, a tenor de lo dispuesto en los art. 144 y 240 de la Ley y Reglamento Hipotecario, debe tributar sobre la totalidad del gravamen hipotecario, y*
- 4) La resolución impugnada infringe, en el extremo cuestionado, la jurisprudencia plasmada en las sentencias del TSJM de 2-XI-2000, TSJ. Cataluña de 26-I-2001 y TSJA de 28-III-2003.

SEGUNDO.—El Abogado del Estado se opone al recurso y solicita que se dicte sentencia por la que, reconociendo la conformidad a Derecho de la resolución recurrida, se desestima la demanda. Esta oposición se fundamenta sobre las razones siguientes:

- 1) La resolución impugnada fija correctamente la base imponible en la suma del gravamen liberado de finca n.º 1 y del mayor gravamen impuesto a la finca n.º 2 y
- 2) La jurisprudencia invocada no es aplicable, ya que contempla casos distintos, y la norma derogada se utiliza, exclusivamente, a efectos interpretativos.

GESTURLESA S.L se opone, también al recurso y solicita que se declare la conformidad a Derecho del acto recurrido, se desestime la demanda y se impongan las costas a la recurrente. Esta oposición se articula sobre las razones siguientes:

- 1) *El acto origen del recurso es una concreción de la garantía hipotecaria impuesta por una actuación urbanística administrativa y*
- 2) *Las sentencias invocadas por la recurrente son ajenas a lo ahora debatido; la concreción de la garantía hipotecaria está exenta y, en todo caso, la base sería la fijada por el TEARC y, además, la liquidación no se ha girado a cada uno de los sujetos pasivos por su respectiva cuota de participación.*

TERCERO.—Como cuestión previa al examen del recurso, y con el fin de delimitar la controversia, conviene recordar los hechos sobre los que se fundamentan las pretensiones de las partes:

- 1) *El BSCH y GESTURLESA, SL. y otros, mediante escritura autorizada el 14-V-2001 por el notario D. Ernesto Martínez Lozano, procedieron a liberar a la finca Nº 91358, de las inscritas en el Registro de la Propiedad de Santander, de la responsabilidad hipotecaria, que la gravaba, en virtud de hipoteca constituida el 22-XII-97 sobre la misma y sobre la finca Nº 91.360, en garantía de un préstamo concedido por el BSCH, e hicieron recaer dicha responsabilidad exclusivamente sobre la otra finca.*
- 2) El 1-VI-2001 GESTURLESA SL presentó una autoliquidación negativa del ITP.AJD. Ante el Servicio de Tributos del Gobierno de Cantabria.

3) La Oficina Gestora practicó liquidación complementaria, por Actos Jurídicos Documentados, sobre una base imponible de 1.252.500.000 pts (7.527.676,61 Euros) y una deuda tributaria de 37.722,32 Euros y

4) *El TEARC estimó, parcialmente, la reclamación de GESTURLESA SL y anuló la liquidación a fin de que se practicara otra sobre una base imponible de 4.014.760,86 Euros, por entender que:*

—La operación estaba sujeta al gravamen gradual de Actos Jurídicos Documentados y

—La base imponible estaba constituida, atendida la esencia de la operación, por "la parte del gravamen de que se libera la finca n.º 1 mas el mayor gravamen impuesto sobre la número 2"

CUARTO.—*De todo lo expuesto se infiere que, a través del presente recurso, se somete al Tribunal una cuestión estrictamente jurídica. Dicha cuestión consiste en determinar si, en los supuestos en los que simplemente se libere alguna de las fincas hipotecadas ex art. 119 L.H, la base imponible esta constituida por la totalidad de la suma garantizada por la hipoteca, tesis de la recurrente, o simplemente por el importe de las responsabilidades liberadas a una de las fincas más el mayor gravamen impuesto a las otras, tesis de la resolución impugnada.*

El Tribunal comparte plenamente la interpretación del TEARC. La Sala ha formado este criterio sobre los hechos y razones siguientes:

1) La Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados proclaman entre otros:

—El principio "non bis in idem" al declarar que "A una sola convencion no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho" (art. 4 de la Ley).

—El principio de que el hecho imponible esta determinado por la autentica naturaleza del acto jurídico documentado (art. 2 y 3 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados).

2) *La conjunción de ambos principios en el ámbito del gravamen gradual implica que, en aquellos impuestos en los que se documenta nuevamente un acto jurídico ya gravado, la base imponible esté determinada por la cantidad que responda a la esencia de la nueva operación.*

3) *La modificación de la concreta responsabilidad de cada una de las fincas que garantizan un único crédito (principio de especialidad establecido por el art. 119 de la LH) solo la reasignación de algunas garantías y, por tanto, la base imponible esta constituida exclusivamente, por las cuantías objeto de los actos jurídicos realizados:*

—Liberación de responsabilidades concretas y

—Reasignación de las mismas a otras fincas.

4) La Resolución impugnada se limita a utilizar el derogado art 70.12 del TR de 6-IV_1967 como elemento que corrobora su interpretación de la normativa.

5) *Los arts. 144 LH y 240 RH se limitan a regular la plasmación registral de las nuevas convenciones y, por tanto, resultan intranscetes a los efectos de la determinación de la base imponible del gravamen gradual de AJD, tal y como se deja configurada anteriormente y*

6) *La doctrina del TSJ, invocada por la recurrente, abstracción hecha de no resultar vinculante, se refiere a supuestos diferentes al de autos.*

Procede, por todo lo expuesto desestimar el recurso, y declarar la conformidad a Derecho de la Resolución del TEARC impugnada.

QUINTO.—El Tribunal no aprecia temeridad ni mala fe procesal alguna, por lo que, a tenor de lo dispuesto en el art 139.1.º de la LJCA, no procede hacer especial imposición de costas.

FALLAMOS

Se desestima el recurso contencioso-administrativo formulado por el GOBIERNO DE CANTABRIA contra la Resolución del TEAR de Cantabria de 30-I-2004 que estimaba en parte la reclamación formulada por GESTURLESA SL frente a la liquidación practicada por el Servicio de Tributos del Gobierno de Cantabria y se declara conforme a Derecho dicha resolución. No se hace imposición de costas.

Así, por esta nuestra sentencia, que se notificará a las partes con expresión de los recursos que en su caso procedan frente a ella, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Intégrese esta Resolución en el Libro correspondiente. Una vez firme la sentencia, remítase testimonio de la misma, junto con el expediente administrativo, al lugar de origen de éste.

PUBLICACIÓN: En la misma fecha fue leída y publicada la anterior resolución por el Ilmo. Sr/a. Magistrado que la dictó, celebrando Audiencia Pública. Doy fe.

DILIGENCIA: Seguidamente se procede a cumplimentar la notificación de la anterior resolución. Doy fe.

13) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 28 de julio de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2004\11975)

Distribución necesaria de la responsabilidad hipotecaria derivada de liberación de responsabilidad hipotecaria: sujeción improcedente. Sujeción de la operación de liberación de la responsabilidad hipotecaria.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso núm. 8726/1998.

Ponente: Ilmo. Sr. D. José Luis Costa Pillado

RECURSO NÚMERO: 8.726/1998

RECURRENTE: FRIGORIFICOS PUERTA PRADO, SA.

ADMN. DEMANDADA: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO

REGIONAL DE GALICIA

CODEMANDADO/COADYUVANTE: CONSELLERIA DE ECONOMIA E FACENDA

PONENTE: JOSE LUIS COSTA PILLADO

EN NOMBRE DEL REY

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia

(Sección Tercera) ha pronunciado la

SENTENCIA NÚMERO 1136/2003

Ilmos. Señores:

D. Francisco Javier Amorín Vieitez, presidente

D. JOSE LUIS COSTA PILLADO.

D. Juan Carlos Fernández López.

A Coruña, veintiocho de julio de dos mil tres.

En el proceso contencioso-administrativo que, con el número 8726/98, pende de resolución ante esta Sala, interpuesto por la entidad "FRIGORIFICOS PUERTA PRADO, SA.", domiciliada en

Vigo, c/ Jacinto Benavente s/n, representada por el procurador D. JAVIER BENERANO FERNANDEZ y dirigida por el letrado D. JOSE ENRIQUE DIAZ TOVAR, contra acuerdo de 07.05.98 desestimatorio de reclamación 54/1398/96 contra otro de la Delegación en Vigo de la Consellería de Economía e Facenda sobre liquidación en concepto de impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Es parte la administración demandada TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representada por ABOGADO DEL ESTADO. Así mismo comparece como codemandado/coadyuvante CONSELLERIA DE ECONOMIA E FACENDA, representada y dirigida por LETRADO DA XUNTA DE GALICIA. La cuantía del asunto es DIEZ MIL SEISCIENTOS SETENTA Y DOS EUROS CON SEIS CENTIMOS (10.672,6 euros).

Siendo Ponente el lltmo. Sr. D. JOSE LUIS COSTA PILLADO.

ANTECEDENTES DE HECHO

I.—Admitido a trámite el recurso contencioso-administrativo presentado, se practicaron las diligencias oportunas y dado traslado de los autos a la parte actora para que se dedujera la demanda lo realizó por medio de escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes, suplicó se dictase sentencia declarando no ajustada a derecho la resolución recurrida.

II.—Conferido traslado a la parte demandada, solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en su escrito de contestación.

III.—En iguales términos se manifestó la representación procesal de la parte coadyuvante.

IV.—No habiéndose recibido el asunto a prueba, y seguido el trámite de conclusiones, se señaló para votación y fallo el día veinticinco de junio de dos mil tres, fecha en que tuvo lugar.

V.— En la substanciación del recurso se han observado las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se impugna mediante el presente recurso contencioso-administrativo acuerdo adoptado por el TEAR de Galicia en sesión de fecha 7 de mayo de 1998, desestimatorio de reclamación interpuesta contra liquidación provisional practicada por el Servicio de Gestión Tributaria de la Delegación en Vigo de la Consellería de Economía e Facenda de la Xunta de Galicia por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de actos jurídicos documentados.

SEGUNDO.—*La hipoteca, que conforme a lo establecido en el artículo 104 de la Ley Hipotecaria sujeta directa e inmediatamente los bienes sobre que se impone, cualquiera que sea su poseedor, al cumplimiento de la obligación para cuya seguridad fue constituida, puede verse modificada en su objeto, que lo es la finca o fincas hipotecadas. Uno de los supuestos de esa modificación objetiva es el constituido por la reducción de la finca o fincas hipotecadas, que puede producirse bien por reducción del número de fincas dadas en garantía o por liberación de parte de la finca hipotecada, supuesto, este último, que es precisamente el que en el presente caso se contempla, en el cual previo haberse segregado de la finca hipotecada, mediante escritura de fecha 10 de enero de 1994, una "parcela de terreno de la superficie de 67 m²", se liberó esa parcela, en escritura de 6 de octubre de 1995, de la responsabilidad hipotecaria derivada de un préstamo en cuya garantía se había constituido la hipoteca, quedando reducida tal hipoteca a la porción restante de la finca matriz.*

Frente a lo mantenido en el acto impugnado, en el sentido de considerar sujeta a tributación por Actos Jurídicos Documentados la escritura de 6 de octubre de 1995, alega la entidad recurrente que no ha existido sustitución de una cosa hipotecada por otra distinta sino mantenimiento de la misma hipoteca sobre la misma finca "de la que se ha segregado un pedacito de terreno" para, tras aludir y hacer una particular interpretación de los artículos 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo y 74 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, concluir que sólo la constitución y la extinción de los préstamos



hipotecarios está gravada por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. Tal alegación, sin embargo, no puede estimarse

TERCERO.—*En efecto, si durante la vigencia del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes aprobado por el Decreto 176/1959, de 15 de enero y del Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Decreto 1018/1967, de 6 de abril, la modificación objetiva de la hipoteca tributaba por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales (artículo 13.6 del Reglamento y 54.2 del Texto Refundido), en los Textos Refundidos posteriores, y desde luego en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, pasó el documento notarial en que se formaliza la reducción de la finca o fincas hipotecadas a tributar por la modalidad de actos jurídicos documentados por cumplirse todos los requisitos del artículo 31.2 del mismo, conforme al cual, en la redacción aplicable al caso: "Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del art. 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen del 0,5 por 100, en cuanto a tales actos o contratos".*

Consecuentemente, el caso que aquí se analiza, de modificación objetiva de la hipoteca por reducción de la finca hipotecada, constituye un supuesto de sujeción al impuesto, sin que tenga aplicación al caso lo previsto en el artículo 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, relativo a novación modificativa de préstamos hipotecarios, pues es evidente que la modificación objetiva de la hipoteca por liberación de parte la finca hipotecada no supone modificación del préstamo garantizado, como tampoco es de aplicación el artículo 74 del Reglamento aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, relativo a la constitución o extinción de préstamos, supuesto que nada tiene que ver con el aquí examinado, de documento notarial en que se formaliza la reducción de la finca hipotecada.

CUARTO.—Discrepa también la recurrente del cálculo de la base imponible realizado por la Administración, entendiendo que la base imponible no viene determinada por el importe total de la obligación garantizada sino por "la parte del capital garantizado que corresponde a los 67 metros cuadrados segregados, en la misma proporción que el valor de la finca segregada representa sobre el valor de la finca originaria". Cuando así se argumenta se cae en el olvido de que la hipoteca es, en principio, indivisible pues, como dispone el artículo 122 de la Ley Hipotecaria "la hipoteca subsistirá íntegra, mientras no se cancele, sobre la totalidad de los bienes hipotecados, aunque se reduzca la obligación garantizada, y sobre cualquiera parte de los mismos bienes que se conserve, aunque la restante haya desaparecido", y siendo así que debido a ese carácter indivisible toda la finca responde del total de la obligación garantizada, el documento notarial en que se formaliza la reducción de la hipoteca queda sujeto a la modalidad de actos jurídicos documentados también sobre una base imponible del total importe de la obligación o capital garantizado, pues el gravamen por la modalidad de actos jurídicos documentados es de carácter formal.

QUINTO.—De lo anterior se deriva la corrección jurídica del acuerdo impugnado, procediendo, por ello, la desestimación de la demanda, sin que se aprecien méritos para hacer especial imposición de costas.

FALLAMOS

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el procurador D. JAVIER BEJERANO FERNANDEZ, en representación de la entidad "FRIGORIFICOS PUERTA PRADO, SA.", contra acuerdo adoptado por el TEAR de Galicia en sesión de fecha 7 de mayo de 1998, desestimatorio de reclamación interpuesta contra liquidación provisional practicada por el Servicio de Gestión Tributaria de la Delegación en Vigo de la Consellería de Economía e Facenda de la Xunta de Galicia por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de actos jurídicos documentados; no hacemos especial imposición de costas.

Notifíquese esta sentencia a las partes, haciéndoles saber que es firme siendo solamente susceptible del recurso de casación en interés de la Ley, que podrá ser interpuesto dentro de los tres meses si-

güentes a su notificación, directamente ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, a medio de escrito con los requisitos establecidos en el artículo 100 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa por las personas y entidades a que se refiere dicho precepto.

En su momento, devuélvase el expediente administrativo al Centro de su procedencia, con certificación de esta resolución.

Así lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.—La precedente sentencia ha sido leída y publicada en el mismo día de su fecha, por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente, al estar celebrando audiencia pública la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Doy fe. A Coruña, veintiocho de julio de dos mil tres.

14) Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 20 de junio de 1996 (ref. Aranzadi JT 1996\984)

Distribución necesaria de la responsabilidad hipotecaria derivada de la ampliación de préstamo hipotecario: sujeción procedente.

Jurisdicción: Vía administrativa
Recurso de Alzada núm. 6706/1995.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Para conocimiento en segunda instancia de la presente reclamación es competente, por razón de la materia y de la cuantía, este Tribunal Económico-Administrativo Central, de conformidad con el Reglamento de Procedimiento. Por otra parte, el recurso de alzada se ha promovido por persona legitimada y en plazo hábil, a tenor de lo dispuesto en el mismo texto reglamentario. Se cumplen, pues, los requisitos de admisibilidad del recurso.

SEGUNDO.—Antes de entrar en la cuestión de fondo conviene precisar que diversos Bancos tenían concedido un crédito a una serie de empresas englobadas bajo la denominación ... que había sido garantizado con hipoteca constituida por ... y que ese crédito fue ampliado en 4.000.000.000 de pesetas mediante escritura de 16 de noviembre de 1989 (protocolo 3254). Sobre este hecho imponible no hay cuestión ahora, pero tres meses después, mediante escritura de 23 de febrero de 1990 (protocolo 625), *la hipoteca hubo de ser ampliada para garantizar la ampliación del crédito, y, consiguientemente, se procedió a distribuir esa mayor garantía entre los diversos bienes gravados. Esta distribución de hipoteca es hecho imponible sujeto al gravamen de Actos Jurídicos Documentados por reunir todos los requisitos de sujeción pedidos por el artículo 31.2 de la Ley de Impuesto (RCL 1980\1445 y ApNDL 7267) y por ser doctrina de este Tribunal Central sentada en sus Resoluciones de 25 febrero y 9 septiembre.* Sobre este hecho imponible se plantea, una vez más, la tan debatida cuestión de la aplicación de la exención del artículo 48.I, B). 19 del Texto Refundido de 30 diciembre 1980 al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados (RCL 1981\275 y ApNDL 7268) que recae sobre los documentos notariales generados por los préstamos. En un primer momento, este Tribunal Central estuvo a favor de dicha exención, pero a raíz de la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 octubre 1989 (RJ 1989\7016) dictada en recurso de apelación en interés de la ley y dotada por ello de valor normativo «erga omnes», cambió su criterio y a partir de su Resolución de 29 noviembre 1989 viene declarando continuamente que la citada exención no alcanza a dicho Impuesto. La polémica cobró nuevos bríos a raíz de la modificación del citado artículo llevada a cabo por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988 (RCL 1987\2660 y RCL 1988\590) (artículo 104.5), en la falsa creencia de que al nuevo texto ya no le era aplicable la doctrina creada en torno al anterior, pero este Tribunal Central siguió denegando la exención en cuanto la modificación sólo afectaba a los documentos mercantiles, no a los notariales. La cuestión debe considerarse definitivamente zanjada

tras la nueva Sentencia del Tribunal Supremo de 9 octubre 1992 (RJ 1992\8469), dictada también en recurso de apelación en interés de la ley, al declarar que la exención del artículo 48.I, B).19 del Texto refundido de 30 diciembre 1980, en la redacción dada por el artículo 104.5 de la Ley 33/1987, de 23 diciembre (RCL 1987\2660 y RCL 1988\590) de Presupuestos Generales del Estado, no es aplicable al gravamen de actos jurídicos documentados que recaen sobre los préstamos hipotecarios efectuados en el ámbito de la actividad profesional o empresarial.

15) Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de febrero de 2004 (ref. Aranzadi JUR 2004\175187)

Distribución necesaria de la responsabilidad hipotecaria derivada de la liberación de responsabilidad hipotecaria: sujeción procedente. Liberación de la responsabilidad hipotecaria: no sujeción.

Jurisdicción: Vía administrativa
RG núm. 3342/2003.

Son supuestos de hecho diferentes la cancelación de la garantía hipotecaria y la liberación de responsabilidad a determinadas fincas que habían pertenecido a una única finca registral, que había sido hipotecada en su totalidad sin distribución del capital de la carga, porque la garantía queda subsistente sólo que referida al resto de las fincas. No obstante, respecto de la escritura en la que se formaliza tal operación, se dan todos los requisitos establecidos por el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto de 1993, por lo que debe tributar por la modalidad Actos Jurídicos Documentados.

En la Villa de Madrid, a 25 de febrero de 2004 el Tribunal Económico-Administrativo Central ha visto el recurso de alzada promovido por D. ... y otro, en nombre y representación de ..., S. A., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra resolución del Tribunal Regional de ... de 26 de junio de 2003, recaída en el expediente de reclamación número ..., sobre liquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El 19 de septiembre de 1997, se autorizó por el notario Sr. ... con el número ... de su protocolo, escritura pública otorgada por la entidad ..., S. A. por la que se liberaban de responsabilidad hipotecaria determinadas fincas que se describían y que procedían de la declaración de obra nueva y división horizontal de la finca inscrita en el tomo ... libro..., finca ..., según escritura autorizada el día ... de 1997, finca originaria gravada con ocho hipotecas, quedando subsistentes, no obstante la liberación citada de algunas fincas, cuantos pactos, cláusulas y condiciones se refieren a las mencionadas hipotecas que solo afectarían a las restantes fincas. El 17 de octubre de 1997, se presentó en la Consejería de ... de ..., autoliquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sin ingreso alguno por considerar el documento no sujeto al carecer de cuantía.

SEGUNDO.—La *Dependencia Gestora* entendió que el acto debía quedar gravado por la modalidad de «Actos Jurídicos Documentados», al suponer la liberación de algunas fincas una modificación de la responsabilidad hipotecaria y darse en el documento los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto de 1993. En virtud de ello, hizo una propuesta de liquidación sobre una base imponible de 46.000.595 € (7.653.855.000 pesetas) y una deuda tributaria de 277.811,99 € (46.224.026 pesetas), incluidos intereses de demora. El acto fue notificado a la entidad concediéndole un plazo para alegaciones conforme a lo previsto en el artículo 123 de la Ley General Tributaria. En el trámite concedido al efecto, la entidad alegó que la liberación hipotecaria es un acto que solo está sujeto a tributación cuando se traduce en una cancelación parcial de hipoteca, careciendo de sustantividad propia. El 11 de abril de 2001, se notificó la liquidación en la cuantía propuesta.

TERCERO.—El día 27 siguiente, se interpuso recurso de reposición contra la anterior liquidación oponiéndose a la liquidación girada con el argumento de que la responsabilidad hipotecaria no estaba dis-

tribuida entre las distintas unidades registrales que formaban la finca ..., sino que recaía sobre todas indistintamente, de modo que al liberarse cuatro de las cinco unidades, la quinta pasó a soportar la totalidad de la responsabilidad hipotecaria sin cancelación parcial de ninguna de las ocho hipotecas. El recurso fue desestimado mediante acuerdo de 12 de julio de 2001, en el que se reiteraba que la liberación hipotecaria implicaba una redistribución de la garantía, que debía quedar sujeta al Impuesto.

CUARTO.—El 1 de agosto de 2001, ..., S. A. promovió reclamación económico administrativa contra el referido acuerdo desestimatorio, insistiendo en las alegaciones vertidas en los escritos presentados en vía de gestión e invocando en defensa de su derecho los artículos 124 y 125 de la Ley Hipotecaria y la reforma del Texto Refundido de 1993, introducida por la Ley 1412000, de 28 de diciembre, que declara exentas del gravamen gradual las primeras copias de escrituras notariales que documenten la cancelación de hipotecas, por lo que carece de sentido declarar esta exención y mantener la tributación de la liberación de hipoteca. El Tribunal Regional de ... en resolución de 26 de junio de 2003, notificada el día 18 de julio siguiente, desestimó la reclamación apoyando su pronunciamiento en algunos fallos emitidos por este Tribunal Central, y confirmó el acto administrativo impugnado.

QUINTO.—El 1 de agosto de 2003, se presentó recurso de alzada contra la anterior resolución insistiendo en las alegaciones presentadas en anteriores instancias y solicitando su revocación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión del presente recurso de alzada, en el que la cuestión planteada consiste en determinar si debe quedar sujeta al gravamen gradual de Actos Jurídicos Documentados la escritura de ... de 1997, por la que se liberan algunas fincas de la carga hipotecaria.

SEGUNDO.—*El examen detenido de la escritura pública pone de manifiesto que el objetivo esencial, y único, de la misma es liberar de responsabilidad a determinadas fincas que, pertenecían a la finca registral número ... y que había sido objeto de declaración de obra nueva y división horizontal mediante escritura de ... de 1997. La finca había sido hipotecada en su totalidad sin distribución del capital de la carga, quedando afectas cada una de las distintas entidades registrales en que se divide a la responsabilidad inicialmente estipulada en la escritura de constitución de la hipoteca. Por ello, con la liberación acordada en el documento notarial de ... de 1997, se ha hecho recaer sobre el resto de la finca matriz todo el gravamen. Así resulta con claridad de lo dispuesto en los artículos 104, 122 y 123 de la Ley Hipotecaria. Este último indica que «si una finca hipotecada se dividiera en dos o más, no se distribuirá entre ellas el crédito hipotecario, sino cuando voluntariamente lo acordaran el acreedor y el deudor. No verificándose esta distribución, podrá repetir el acreedor por la totalidad de la suma asegurada contra cualquiera de las nuevas fincas en que se haya dividido la primera o contra todas a la vez». Ello implica, que dividida una finca hipotecada, serán las partes las que puedan acordar la distribución de la hipoteca sobre los nuevos entes registrales, la liberación para algunos de ellos de la carga o la cancelación de la hipoteca. Estos diferentes acuerdos derivan de la voluntad y tienen los consiguientes efectos tributarios, sin que puedan equiparse los originados por la cancelación de la hipoteca con los previstos para la liberación de fincas, como pretende la interesada. Efectivamente, como indica la recurrente, en el presente caso no se ha producido la cancelación de la garantía, (exenta a partir del ejercicio 2.001), que queda subsistente en su totalidad; reconoce la entidad en su escrito presentado ante este Tribunal que se «procedió a liberar de responsabilidad hipotecaria a cuatro de las cinco unidades registrales, con la consecuencia de que las ocho hipotecas quedaron constituidas, exclusivamente, sobre la quinta unidad», lo que evidencia que la liberación de algunas fincas, ha implicado necesariamente la redistribución de la carga.*

TERCERO.—*Sentado lo que antecede, y siendo indispensable el otorgamiento del documento público para dejar libres de responsabilidad a algunas de esas nuevas fincas registrales, hay que confirmar la procedencia de la liquidación practicada por el gravamen de «Actos Jurídicos Documentados», al reunir la escritura pública todos los requisitos del artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto de 1993, pues es primera copia de documento notarial que contiene un acto –modificación de hipoteca– de contenido perfectamente valuable, inscribible obviamente en el Registro de la Propiedad y no sujeto al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, ni a las otras modalidades del de Transmisiones Patrimoniales*



(Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias). El criterio seguido en el presente fallo ya ha sido mantenido por este Tribunal Central en anteriores pronunciamientos, como el de 9 de septiembre de 1993, confirmado por sentencia del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2002 y más recientemente, en resolución de 2 de noviembre de 2000 en un caso muy similar al ahora analizado.

ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso de alzada promovido por ..., S. A., contra resolución del Tribunal Regional de ... de 26 de junio de 2003, recaída en el expediente de reclamación número ..., ACUERDA: desestimarla y confirmar la resolución impugnada.

16) Resolución Dirección General de Tributos, de 24 mayo de 2001 (ref. Aranzadi JUR 2002\90793)

Distribución voluntaria de la responsabilidad hipotecaria: sujeción procedente. Distribución necesaria de la responsabilidad hipotecaria derivada de la ampliación de préstamo: sujeción improcedente al considerarse dividido el préstamo.

N.º CONSULTA.- 0968-01

ORGANO.-SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

FECHA SALIDA.- 24/05/2001

Primera escritura: Préstamo hipotecario de 200 millones de pesetas

El artículo 15 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre), en adelante ITP y AJD, dispone que "la constitución de las fianzas y de los derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributarán exclusivamente por el concepto de préstamo". Ahora bien, la tributación del préstamo va a depender de la naturaleza que ostenten el prestamista, según se trate de un préstamo concedido por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad o por un particular, circunstancia que no consta en el escrito de consulta.

De tratarse de un préstamo concedido por un sujeto pasivo de IVA, ello determinará la no sujeción a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, en base al artículo 7.5 T.R. que declara no sujetas a dicho concepto las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Se tratará, por tanto, de una escritura pública sujeta al gravamen gradual de A.J.D. del 0,50%, al concurrir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido:

–Tratarse de una primera copia de una escritura notarial

–Tener por objeto cantidad o cosa valuable

–Contener un acto o contrato inscribible en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial

–Que el citado acto o contrato no esté sujeto a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, Operaciones Societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Será sujeto pasivo del impuesto el prestatario, como beneficiario del negocio jurídico principal del que la hipoteca es exclusivamente un negocio accesorio, según ha señalado el Tribunal Supremo y establece el artículo 68 del Reglamento del Impuesto.

La base imponible viene fijada en el artículo 10.2.c) T.R. que dispone: "las hipotecas, prendas y anticresis se valorarán en el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto análogo.

Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará por base el capital y tres años de intereses". Siendo la hipoteca el acto de contenido valuable que motiva la inscripción registral, el impuesto se exigirá sobre la base de las cantidades garantizadas por el derecho real de hipoteca, a la que se aplica el gravamen del 0,50% a que se ha hecho referencia anteriormente.

Si, por el contrario, se trata de un préstamo concedido por un particular, constituirá una operación sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas", conforme al artículo 7.1.B) del Texto Refundido, pero, a su vez, exenta del mismo en virtud de lo dispuesto en el artículo 45. I.B), por lo que, teniendo en cuenta que, como ya vimos, el artículo 15.1 establecía la tributación única por el concepto de préstamo aún en el caso de concurrir con una garantía real o personal, no se produciría tributación alguna por dicho concepto. Por otro lado, tratándose pues de una operación sujeta, aunque exenta, a transmisiones patrimoniales onerosas, no se encontraría sujeta al gravamen gradual de actos jurídicos documentados del artículo 31.2 del Texto Refundido, al no reunir uno de los requisitos exigidos por dicho artículo. En consecuencia, en este caso no se devengaría cuota alguna por el ITP y AJD.

—Segunda escritura: Ampliación de préstamo en 400 millones y redistribución de hipoteca.

Conforme al artículo 4 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), aprobado por Real Decreto-Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, " a una sola convención no puede exigirse más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa".

El escrito de consulta hace referencia a una escritura de ampliación de préstamo en la que, a su vez, éste se distribuye entre varias fincas, por lo que nos encontramos ante el supuesto de hecho contemplado en el citado artículo 4, un único documento que comprende dos convenciones diferentes, la ampliación del préstamo y su distribución entre diversas fincas, que, por tanto, deberán tributar de forma separada e independiente, en ambos casos por el concepto Documento Notarial de la modalidad Actos Jurídicos Documentados por reunir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido: tratarse de una primera copia de una escritura, inscribible en el Registro de la Propiedad, de contenido valuable, y no sujeta a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, Operaciones Societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En este sentido se manifestó esta Subdirección en anteriores Resoluciones de fecha 5 de diciembre de 1996 y 21 de noviembre de 1997.

En cuanto al préstamo hipotecario vale lo dicho anteriormente en relación a la primera escritura. Tan solo precisar que la base imponible no estará constituida por la responsabilidad hipotecaria total, sino tan sólo por la añadida en la ampliación, entendiéndose que la base imponible debe fijarse en función del incremento de la responsabilidad hipotecaria, es decir, por el importe de principal ampliado, más los correspondientes intereses pactados y las cantidades que se hayan estipulado para costas y gastos, habiéndose pronunciado en igual sentido el propio Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución de 22 de septiembre de 1994 (Resolución 21-11-1997).

En cuanto a la tributación de la convención consistente en la distribución entre diversas fincas de la carga hipotecaria global, dado que el objeto valuable lo constituye la propia hipoteca que se redistribuye, ésta será la base sobre la que deberá girarse el gravamen gradual del documento notarial (Resolución 5-12-1996).

En conclusión, la tributación de las referidas escrituras será la siguiente:

1.—Escritura de préstamo hipotecario de 200 millones de pesetas:

Si se concede por un particular no se origina cuota tributaria alguna.

Si se concede por un sujeto pasivo de IVA, procederá practicar liquidación por la cuota variable del 0,50% de AJD DN sobre una base constituida por los 200 millones de capital mas los intereses y las costas correspondientes.



2.–Escritura de ampliación de préstamo y redistribución de hipoteca

–Ampliación de préstamo. De igual forma que en el caso anterior:

Si se hubiere concedido por un particular no originara tributación alguna.

Si se hubiere concedido por un sujeto pasivo de IVA, se practicara igual liquidación que en la anterior escritura pero sobre una base imponible calculada a partir de los 400 millones de pesetas en que se amplía el préstamo.

–Redistribución de hipoteca:

Cualquiera que sea la naturaleza del prestamista, procederá practicar liquidación por la cuota variable del 0,50% del DN de AJD, sobre una base imponible correspondiente al total principal que se redistribuye, 600 millones, mas los intereses y costas correspondientes.

Por último y en cuanto a esta segunda escritura de redistribución de hipoteca convendría precisar que la Ley Hipotecaria exige en su artículo 119 que "cuando se hipotequen varias fincas a la vez por un solo crédito, se determinará la cantidad o parte de gravamen de que cada una deba responder", no permitiendo, por tanto, la posibilidad de que se hipotequen conjuntamente varias fincas a la vez sin especificar la parte de responsabilidad hipotecaria que corresponde a cada una de ellas. Ello supone que si, como se señala en el escrito de consulta, ya se ha procedido a la división horizontal de la finca en varios predios independientes, no parece probable que puede constituirse una única hipoteca en garantía del importe del préstamo ampliado, 400 millones, para luego proceder a su redistribución, sino que ya desde el primer momento deberá determinarse "la cantidad o parte de gravamen" de que cada finca deba responder, lo que tiene una repercusión evidente en la tributación por el ITP y AJD de la citada operación.

En efecto, si en la segunda de las escritura se procede a redistribuir la hipoteca existente en garantía del préstamo inicial de 200 millones y a ampliar la responsabilidad hipotecaria de cada una de las fincas independientes hasta un total, en su conjunto, de 400 millones, las liquidaciones a practicar serán las siguientes:

–Redistribución de hipoteca:

Igual que en el caso anterior procederá practicar liquidación por la cuota variable del 0,50% del DN de AJD, pero ahora sobre una base imponible correspondiente a los 200 millones de principal que se redistribuyen, a diferencia del supuesto anterior que ascendía a 600 millones.

–Ampliación del préstamo:

En este punto la tributación no varía, por lo que, de ser concedido por un particular no originara tributación alguna y, de ser concedido por un sujeto pasivo de IVA, se practicara liquidación por la cuota variable del documento notarial, sobre una base correspondiente a los 400 millones de principal ampliado.

Todo lo cual, con el alcance previsto en el apartado 2 del artículo 107 de la Ley General Tributaria, según redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, comunico a Vd. para su conocimiento.

17) Resolución Dirección General de Tributos, de 13 de noviembre de 2003 (ref. Aranzadi JUR 2004\21004)

Distribución voluntaria de la responsabilidad hipotecaria y la liberación de responsabilidad hipotecaria: sujeción procedente de la distribución de la responsabilidad hipotecaria.

Jurisdicción: Vía administrativa
Consulta.

ORGANO

SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

FECHA SALIDA

13/11/2003

NORMATIVA

RDL 1/1993 arts. 4, 10-2-c), 30-1 y 31-2

DESCRIPCION

Se pretende realizar la segregación de una finca sobre la que recae una hipoteca, redistribuyendo la carga hipotecaria de tal forma que una de las fincas resultantes asuma la totalidad de la hipoteca y la otra quede libre de cargas.

CUESTION

Si está sujeta y no exenta la distribución de la carga hipotecaria y, en caso de estarlo, cuál sería la base imponible.

CONTESTACION

Conforme al artículo 4 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), aprobado por Real Decreto-Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, "a una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa". El escrito de consulta hace referencia a la segregación de una finca sobre la que recae una hipoteca, redistribuyendo la carga hipotecaria de tal forma que una de las fincas resultantes asuma la totalidad de la hipoteca y la otra quede libre de cargas. Por tanto, nos encontramos ante el supuesto de hecho contemplado en el citado artículo 4, un único documento que comprende dos convenciones diferentes, la segregación de una finca y la distribución de la responsabilidad hipotecaria, que, por tanto, deberán tributar de forma separada e independiente, en ambos casos por el concepto Documento Notarial de la modalidad Actos Jurídicos Documentados por reunir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido: · Tratarse de una primera copia de una escritura notarial · Tener por objeto cantidad o cosa valuable · Contener un acto o contrato inscribible en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial · Que el citado acto o contrato no esté sujeto a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, Operaciones Societarias o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones Respecto de la tributación por el gravamen gradual de actos jurídicos documentados en relación a una escritura de distribución de la carga hipotecaria entre las nuevas fincas resultantes de la modificación registral de la finca matriz, esta Subdirección General ya se ha pronunciado con anterioridad, entre otras, en la resolución de 4 de noviembre de 1999, en la que se indicaba lo siguiente: "Sostiene el representante de la entidad consultante que la distribución de la hipoteca entre las diversas fincas, en cumplimiento del principio de especialidad que sanciona el art. 216 del Reglamento Hipotecario, no debe quedar sujeta a la cuota variable del documento notarial por carecer de contenido económico ya que en ningún momento se modifica la garantía hipotecaria. El acto de contenido valuable que motivó la inscripción fue la hipoteca, cuya constitución en escritura pública ya tributó con anterioridad. Establece la Ley Hipotecaria en su artículo 123 que "si una finca hipotecada se dividiera en dos o más, no se distribuirá entre ellas el crédito hipotecario, sino cuando voluntariamente lo acordaren el acreedor y el deudor. No verificándose esta distribución, podrá repetir el acreedor por la totalidad de la suma asegurada contra cualquiera de las nuevas fincas en que se haya dividido la primera, o contra todas a la vez". En el primer caso, conforme al artículo 123, "dividida la hipoteca constituida para la seguridad de un crédito entre varias fincas, y pagada la parte del mismo crédito con que estuviese gravada alguna de ellas, se podrá exigir por aquel a quien interese la cancelación parcial de la hipoteca en cuanto a la misma finca. ". Por el contrario dispone el artículo 124 que cuando siendo varias las fincas hipotecadas "no se haya señalado la responsabilidad de cada una, por ocurrir el caso previsto en el artículo 123, no se podrá



exigir la liberación de ninguna parte de los bienes hipotecados, cualquiera que sea la del crédito que el deudor haya satisfecho" A la vista de lo expuesto debe rechazarse la afirmación de que la distribución de una hipoteca entre varias fincas no suponga modificación alguna de la responsabilidad hipotecaria, sino que por el contrario, la finalidad propia de dicho acto es, precisamente, la modificación de la hipoteca inicialmente constituida sobre la finca matriz, de tal forma que cada una de las nuevas fincas resultantes viene a tener una responsabilidad hipotecaria independiente, lo que explica que no pueda ya el acreedor repetir por la totalidad de la suma asegurada contra cualquiera de las nuevas fincas en que se haya dividido la primera. Asimismo, confirma la consideración independiente de la responsabilidad hipotecaria de cada una de las nuevas fincas, el hecho de que sea posible la cancelación parcial de la hipoteca que las grava, una vez pagada la parte del crédito con que estuviesen gravadas las mismas. Por otro lado tampoco es obstáculo para determinar la tributación por la cuota gradual del documento notarial el que la hipoteca cuya responsabilidad ahora se distribuye ya hubiese tributado con anterioridad y por igual concepto, siendo lo fundamental a la hora de determinar la sujeción por la cuota variable del documento notarial la existencia de un acto jurídico independiente. Así, el que una hipoteca haya tributado en su constitución no es obstáculo para que tribute la cancelación de la misma. Por tanto, tratándose de actos jurídicos independientes, ambos actos, la constitución de la hipoteca y la posterior distribución de la garantía entre las nuevas fincas, constituyen hechos imponderables independientes por la modalidad Actos Jurídicos Documentados. Por último, y en cuanto al contenido económico de la referida escritura de distribución de responsabilidad hipotecaria, debe tenerse en cuenta que la valoración de una hipoteca, ya sea en el momento de la constitución o en el de la cancelación, no se determina en función de la obligación principal que garantiza sino que, al ser el derecho real de hipoteca el acto de contenido valuable que motiva la inscripción registral, el impuesto se exige sobre el valor de la misma, estableciendo al respecto el artículo 10.2.c) del Texto Refundido que "las hipotecas, prendas y anticresis se valorarán en el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otro concepto análogo. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará por base el capital y tres años de intereses". Por ello, la base imponible en la cancelación coincidirá, salvo cancelaciones parciales anteriores, con el importe de la garantía constituida en su día. Todas las cantidades garantizadas con la hipoteca que en su momento constituyeron la base imponible efectos del impuesto en la constitución, servirán igualmente para determinar la base en la cancelación, o, en cuanto al supuesto que ahora se examina, en la distribución de la garantía hipotecaria, que estará formada, por tanto, por la suma de la responsabilidad hipotecaria que grava cada una de las fincas nuevas, es decir, la parte del crédito de que cada una de ellas responda, mas la parte correspondiente de los intereses y de las demás partidas incluidas en su día en la garantía hipotecaria". Sobre la contestación anterior, cabe matizar que la base imponible de la hipoteca a efectos de su tributación por el concepto de actos jurídicos documentados está regulado actualmente en el artículo 30.1 del Texto Refundido, con la misma redacción que la del artículo 10.2.c) transcrito en el párrafo precedente. En conclusión, la distribución de la garantía hipotecaria deberá tributar de forma separada e independiente de la segregación de la finca, por el concepto Documento Notarial de la modalidad Actos Jurídicos Documentados por reunir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido. Todo lo cual, con el alcance previsto en el apartado 2 del artículo 107 de la Ley General Tributaria, según redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, comunico a Vd. para su conocimiento.

DESCRIPCIÓN DE RESTO DE FINCA Y SEGREGACIÓN

1) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 3 de octubre de 2002 (ref. Aranzadi JT 2002\489)

Descripción de resto de finca: sujeción improcedente.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo núm. 4/1999.

Ponente: Ilmo. Sr. D. Jaime Guilarte Martín-Calero

En Santa Cruz de Tenerife, a 3 de octubre de 2001.

Visto, en nombre del Rey, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife, el presente recurso, tramitado por el procedimiento ordinario, seguido a instancia del demandante el Gobierno de Canarias y en su representación y defensa el Director General de sus Servicios Jurídicos, y como Administración demandada el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias y en su representación y defensa el Abogado del Estado, versando sobre Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, siendo ponente el Magistrado don Jaime Guilarte Martín-Calero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—Por resolución de fecha 27-10-1998, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, Sala de Santa Cruz de Tenerife, estimó la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación número 406/1997 de la Oficina Liquidadora de Santa Cruz de La Palma por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en relación con la determinación de resto como concepto no autoliquidado.

SEGUNDO.—La representación del actor interpuso recurso contencioso-administrativo, formalizando demanda con la súplica de que se dicte sentencia «por la que se anule la Resolución recurrida y confirme la liquidación de la oficina Liquidadora de 18 de octubre de 1997».

TERCERO.—La Administración demandada contestó a la demanda oponiéndose a ella e interesando una sentencia por la que se desestimase el recurso interpuesto, por ajustarse a Derecho el acto administrativo recurrido.

CUARTO.—Recibido el juicio a prueba se practicaron las pruebas y se acordó en sustitución de la vista el trámite de conclusiones que fue evacuado por las partes.

QUINTO.—Señalado día y hora para votación y fallo, tuvo lugar la reunión del Tribunal en el designado al efecto.

SEXTO.—Aparecen observadas las formalidades de tramitación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Se impugna la resolución de fecha 27-10-1998, por la que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias, Sala de Santa Cruz de Tenerife, anuló la liquidación complementaria, número 406/1997, girada por la Oficina Liquidadora de Santa Cruz de La Palma en concepto de Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados por la *descripción* que del resto de la finca matriz se hace en una escritura pública de segregación de finca y determinación de resto.

El comprador de una finca segregada había presentado una liquidación por el Impuesto sobre actos jurídicos documentados por el valor de la finca segregada. La Administración Tributaria giró una liquidación complementaria por el valor de la finca matriz.

El objeto de la presente litis consiste en determinar si la operación de segregación de finca y determinación de resto, formalizada en escritura pública, está sujeta al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados únicamente el acto de segregación de la finca (sobre una base imponible determinada por el valor de la porción segregada), o si, por el contrario, está igualmente sujeta a dicho Impuesto la determinación de la finca matriz (sobre una base imponible determinada por el valor del resto de la finca matriz).

SEGUNDO.—El artículo 31.2 de la Ley del impuesto (Real Decreto Legislativo 1/1993) (RCL 1993, 2849) establece los siguientes elementos para la sujeción de los documentos notariales a la cuota variable del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: a) que se formalicen en escritura o acta notarial; b) que tengan por objeto cantidad o cosa evaluable; c) que contengan actos o contratos inscribibles en los Registros y d) que no estén sujetos a las modalidades de transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias del ITPyAJD, ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La base imponible de la escritura de segregación de fincas está constituida por el valor de la finca que se segregue de otra para constituir una nueva independiente según el artículo 70.3 del Reglamento del Impuesto (Real Decreto 828/1995) (RCL 1995, 1816).

La sentencia del Tribunal Supremo de fecha 3-11-1997 (RJ 1997, 8251), con ocasión del examen de la legalidad de determinados preceptos de dicho Reglamento, dice:

«el hecho imponible de tal gravamen no es el documento; es, en realidad, la acción o situación atribuible o vinculada a una persona, en función de cuya realización, demostrativa de su capacidad económica, le es exigible el tributo. Por tanto, el hecho imponible del Impuesto de cuota gradual de actos jurídicos formalizados en documentos notariales no es, propiamente, el documento notarial utilizado.

El hecho imponible es, en tal caso, una entidad compleja, constituida, entre otros elementos, por la realización de ciertos actos o contratos (en virtud de los cuales es exigible dicha modalidad de Impuesto). En efecto, sin un acto jurídico, o sea, sin un acto humano, voluntario, consciente y productor de efectos jurídicos, no puede materializarse dicho gravamen tributario; por ello, en general, la no producción de efectos jurídicos de ciertos actos, que constituyen una simple ejecución de otros actos previos que ya desplegaron anteriormente su eficacia, provoca que aquéllos, a pesar de cumplir los demás requisitos del presupuesto de hecho del Impuesto, queden fuera de su ámbito objetivo».

El artículo 47 del Reglamento Hipotecario (RCL 1947, 476 y 642; NDL 18733) dice: «Siempre que se segregue parte de una finca inscrita para formar una nueva, se inscribirá la porción segregada con número diferente, expresándose esta circunstancia al margen de la inscripción de propiedad de la finca matriz, así como la descripción de la porción restante, cuando esto fuere posible o, por lo menos, las modificaciones en la extensión y lindero o linderos por donde se haya efectuado la segregación». Por consiguiente, el acto de segregación ha de contener necesariamente la determinación de resto y genera obligatoriamente un doble asiento registral. Pero el acto inscribible es idéntico.

TERCERO.—*En el presente caso, para efectuar la compraventa de parte de una finca inscrita en el Registro de la Propiedad ha sido necesario separar una parte de la finca para constituir una nueva finca registral. Como se ha dicho, tal segregación se ha expresado obligatoriamente también en la inscripción de propiedad de la finca matriz (artículo 47 del Reglamento Hipotecario) para diferenciarla de la segregada.*

Con independencia de que la finca segregada y la finca matriz devenguen por la compraventa el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, no hay controversia sobre la sujeción del acto de la segregación al Impuesto sobre actos jurídicos documentados por el valor de la parte segregada y no por el valor del total de la finca ya que tal cuestión está aclarada en el Reglamento del Impuesto.

Pero, la Administración Tributaria ha entendido que la alteración del contenido registral de la finca matriz por causa del acto de la segregación también está sujeta al Impuesto sobre actos jurídicos documentados por el valor del resto.

A juicio de la Sala, tal interpretación pugna abiertamente con la base imponible establecida en la normativa del impuesto que se limita al valor de la finca segregada previa valoración de que la segregación genera un doble acceso al Registro de la Propiedad pero que el acto inscribible es idéntico.

O bien, si se entiende que la segregación genera dos impuestos en tanto que tiene un doble acceso al Registro de la Propiedad, tampoco puede compartirse esta interpretación puesto que el asiento registral en la finca matriz, que en sí mismo cumpliría los requisitos del presupuesto de hecho del impuesto, constituye una simple ejecución obligada de otro acto (la segregación) que ya ha desplegado todos sus efectos tributarios.

CUARTO.—No se aprecia temeridad o mala fe a efectos de imposición de costas (131 LJCA) (RCL 1956, 1890; NDL 18435).

FALLO

Desestimamos el recurso interpuesto por ser ajustado a Derecho el acto impugnado, sin expresa imposición de costas.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

2) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 3 de junio de 1998 (ref. Aranzadi JT 1998\853)

Descripción de resto de finca: sujeción improcedente

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo núm. 1474/1996.

Ponente: Ilmo. Sr. D. Abel Angel Sáez Domenech

En Murcia, a tres de junio de mil novecientos noventa y ocho.

En el Recurso Contencioso-Administrativo núm. 1474/1996, tramitado por las normas ordinarias, en cuantía de 450.547 ptas., y referido a: Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

Parte demandante: La Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, representada y dirigida por un Letrado de sus Servicios Jurídicos.

Parte demandada: La Administración Civil del Estado, representada y defendida por el señor Abogado del Estado.

Parte codemandada: «Inversiones Beta, SA» representada por el Procurador don José Augusto Hernández Foulquí y defendida por el Abogado don Miguel López Navares.

Acto administrativo impugnado: Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia de fecha 27 marzo 1996 que estimando parcialmente la Reclamación económico-administrativa núm. 30/219/1995 interpuesta por «Inversiones Beta, SA», confirma la liquidación complementaria girada por la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma por Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en relación con la declaración de obra nueva y división de propiedad horizontal y anula la girada por la *descripción* del resto de la finca (solar) segregada.

Pretensión deducida en la demanda: Que en su día se dicte sentencia por la que estimando el recurso declare no ajustada a Derecho la Resolución de 27 marzo 1996 del TEARM, recaída en la Reclamación núm. 30/219/1995 en la parte que anuló la liquidación por *descripción* del resto de la finca, revoque la misma en dicho particular, conformando la liquidación por *descripción* o determinación de resto practicada en su día por la Oficina de Distrito Hipotecario de Aguilas por un importe de 450.547 ptas., por ser ajustada a Derecho.

Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. Abel Angel Sáez Doménech, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.—El escrito de interposición del recurso contencioso-administrativo se presentó el día 19 de julio de 1998, y admitido a trámite, y previa su publicación en el «Boletín Oficial de la Región de Murcia», reclamación y recepción del expediente, la parte demandante formalizó su demanda deduciendo la pretensión a que antes se ha hecho referencia.

SEGUNDO.—La parte demandada se ha opuesto pidiendo la desestimación de la demanda, por ser ajustada al Ordenamiento Jurídico la resolución recurrida.

TERCERO.—Ha habido recibimiento del proceso a prueba, con el resultado que consta en las actuaciones y cuya valoración se hará en los fundamentos de Derecho de esta sentencia.

CUARTO.—Después de evacuarse el trámite de conclusiones se señaló para la votación y fallo el día 22 de mayo de 1998.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.—Por tener interés para el examen de las cuestiones que se discuten, y resultantes del expediente administrativo y de la prueba practicada, se destacan los siguientes hechos:

1) La entidad «Inversiones Beta, SA» era dueña de una parcela de 11.908 m (obtenida por agrupación de otras y que fueron liquidadas de Impuestos) en la localidad de Aguilas (Murcia), de la cual segregó por Escritura Pública notarial de 26 de enero de 1990 una parcela de 4.518 m que valoró en 36.000.000 de ptas. en la autoliquidación del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (abonando 180.000 ptas. por tal concepto), quedando la finca matriz como consecuencia de dicha segregación con una superficie de 7.327 m.

2) Sobre la parcela segregada efectuó en el mismo acto de segregación una declaración de obra nueva y división horizontal que valoró en las autoliquidaciones de dicho Impuesto en 317.281.000 y 353.281.000 ptas., respectivamente.

3) No conforme la Dependencia gestora con el valor declarado procedió a incoar un expediente de comprobación de valores, en el que tasó pericialmente la finca en 352.669.500 ptas. a efectos de la declaración de obra nueva y en 562.519.500 ptas. a efectos de la división horizontal, girando dos liquidaciones complementarias, *la primera relativa a la descripción del resto de la finca matriz (estableciendo una deuda tributaria a ingresar de 450.547 ptas.)* y la segunda por las operaciones antes mencionadas (segregación, declaración de obra nueva y división horizontal), de las que se derivaba una deuda adicional a ingresar de 1.910.120 ptas. (siendo por tanto la total deuda adicional a ingresar de 2.360.667 ptas.).

4) Interpuesto contra dichas liquidaciones reclamación económico-administrativa por «Inversiones Beta, SA» fue estimada parcialmente por el TEARM anulando la primera de ella por entender que la descripción del resto de la finca segregada que se hace en la escritura no constituye hecho imponible de este Impuesto, ya que la inscripción registral practicada se refiere exclusivamente a la porción de suelo segregado, el cual aparece como una finca registral nueva en la inscripción; resolución contra la que la Comunidad Autónoma ha interpuesto el presente recurso contencioso-administrativo.

5) El Recurso Contencioso-Administrativo (1565/1996) formulado por «Inversiones Beta, SA» contra la citada resolución del TEARM en la parte que confirmaba la segunda de las citadas liquidaciones complementarias (relativa a la segregación, declaración de obra nueva y división horizontal) ha sido resuelto por esta Sala en Sentencia 320/1998, de 27 mayo.

SEGUNDO.—Por consiguiente la única cuestión litigiosa a resolver en el presente recurso consiste en determinar si la referida resolución del TEARM es conforme a Derecho en cuanto anula la liquida-

ción complementaria girada por la Oficina Liquidadora de Aguilas por Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados por «la descripción que se hace en la citada Escritura Pública del resto de la finca matriz», determinado si dicha descripción puede ser considerada como hecho imponible a los efectos del Impuesto referido.

A tenor de lo previsto en los arts. 31.2 RDLeg. 3050/1980, de 30 diciembre (RCL 1981\275, 651 y ApNDL 7268) (Texto Refundido del IGTP) y 42.2 RD 3494/1981, de 29 diciembre (RCL 1982\332, 1690 y ApNDL 7269) (Regl. del IGTP), la cuota variable de dicho impuesto respecto de los documentos notariales exige: a) que se trate de primeras copias de escrituras y actas notariales, b) que en unas y otras se contengan actos o contratos, c) que tales actos o contratos no estén sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, ni al que grava las operaciones societarias, y d) que los actos o contratos contenidos en tales primeras copias de escrituras y actas sean inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial.

Por consiguiente, como ha establecido la Jurisprudencia, el hecho imponible de este Impuesto no es el documento, sino una entidad compleja, constituida, entre otros elementos, por la realización de ciertos actos o contratos con eficacia jurídica que sean inscribibles en cualquiera de los Registros expresados, de forma que sin un acto jurídico, o sea, sin un acto humano, voluntario, consciente y productor de efectos jurídicos, que sea inscribible en el Registro, 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 (STS, 3.ª, Secc. 2.ª, de 3 noviembre 1997 [RJ 1997\8251]).

En el presente caso, la Escritura Pública notarial tenía por objeto las operaciones antes citadas de segregación de una finca de otra matriz, declaración de obra nueva y división horizontal de la finca segregada. Por tanto como afirma acertadamente la resolución recurrida la simple descripción del resto de la finca matriz para diferenciarla de la segregada no constituye un hecho imponible de este impuesto, ya que los actos jurídicos que produce todos los efectos jurídicos son los de segregación, declaración de obra nueva y constitución en propiedad horizontal de la finca segregada también liquidados. Incluso la servidumbre a que hace referencia la escritura, que afecta a las dos fincas, es consecuencia de dicha segregación y de la construcción (Complejo Residencial la Torre) que se proyecta ejecutar en ambas parcelas (segregada y resto de la finca matriz) y no de la descripción del resto de la finca matriz que se hace en la escritura, necesaria para realizar dicha segregación por exigencias de lo dispuesto en el art. 47 del Reglamento Hipotecario (RCL 1947\476, 642 y NDL 18733) que literalmente dice: «siempre que se segregue parte de una finca inscrita para formar una nueva, se inscribirá la porción segregada con número diferente, expresándose esta circunstancia al margen de la inscripción de propiedad de la finca matriz así como la descripción de la porción restante cuando esto fuere posible o, por lo menos, las modificaciones en la extensión y lindero o linderos por donde se haya efectuado la segregación. En la inscripción de la nueva finca se expresará la procedencia de ésta y los gravámenes vigentes de la finca matriz».

No es óbice a dicha conclusión el hecho de que en dicha escritura se haya constituido una servidumbre de paso que grave tanto al resto de la finca matriz, como a la segregada, ha sido objeto de una liquidación independiente.

Conclusión a la que llega este Tribunal teniendo en cuenta además que la segregación solamente ha dado lugar a una nueva finca registral que es la segregada. El resto de la finca matriz ya estaba inscrita en el Registro de la Propiedad habiendo quedado reducida en sus dimensiones después de la segregación. No se ha realizado ninguna operación sobre ella, razón por la que sigue siendo la misma finca registral que era antes de llevarse a cabo la segregación, a diferencia de lo que lo que ocurriría de haberse realizado una división de la finca en vez de una segregación, supuesto en el que hubiera procedido hacer una doble liquidación por nacer de la división dos fincas registrales nuevas como se desprende claramente de lo dispuesto en el art. 46 del Reglamento Hipotecario, que establece: «En el caso de que la totalidad de una finca inscrita se divida en dos o más suertes o porciones, se inscribirá cada una de éstas como finca nueva y bajo número diferente, haciéndose breve



mención de esta circunstancia al margen de la inscripción de propiedad de la finca que se divida. En las nuevas inscripciones se expresará la procedencia de las fincas, así como los gravámenes que tuvieran antes de la división».

TERCERO.—En razón de todo ello procede desestimar el recurso contencioso-administrativo formulado, por ser los actos impugnados conformes a Derecho; sin apreciar circunstancias suficientes para hacer un especial pronunciamiento en costas (art. 131 de la Ley Jurisdiccional [RCL 1956\1890 y NDL 18435]).

En atención a todo lo expuesto, y por *la Autoridad que nos confiere la Constitución de la Nación Española,*

FALLAMOS

Desestimar el Recurso Contencioso-Administrativo núm. 1474/1996 interpuesto por la *Comunidad Autónoma de la Región de Murcia* contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia de fecha 27 marzo 1996 que estimó en parte la Reclamación económico-administrativa núm. 30/219/1995 interpuesta por «*Inversiones Beta, SA*», confirmando la liquidación complementaria girada en concepto de Actos Jurídicos Documentados en relación con la declaración de obra nueva y división de propiedad horizontal y anulando la girada por la *descripción* del resto de la finca matriz, por ser dichos actos impugnados, en lo aquí discutido, conformes a Derecho; sin costas.

Notifíquese la presente sentencia, que es firme al no darse contra ella recurso ordinario alguno.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará certificación a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

BIBLIOGRAFÍA

- BILBAO ESTRADA, I. y SANTANA MOLINA, J.C.: “Aspectos fiscales y registrales de la distribución y redistribución de la responsabilidad hipotecaria”, *Revista Estudios Financieros* núms. 269-270, págs. 3 y ss.
- DIEZ PICAZO, L. *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial, Vol. III, Las relaciones jurídico reales. El Registro de la Propiedad. La posesión*. Editorial Civitas, Madrid, 1995.
- CALVO ORTEGA, R.: “La tributación de la declaración de obra nueva”, *Crónica Tributaria* núm. 7, 1973, págs. 103 y ss.
- CALVO VÉRGEZ, J.: “AJD Documento Notarial Cuota Variable: necesidad de que a cada convención le corresponda un solo Derecho”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* Parte Presentación, núm. 9/2003 (2003), 6.
- CARRASQUER CLARÍ, M.L. y COLOMER FERRÁNDIZ, C.: *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Universidad Cardenal Herrera-CEU, Moncada, 2003.
- CONDE CONDE, M.: “La declaración de obra nueva y la división horizontal como actos sujetos al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados”, *Crónica Tributaria* núm. 8, 1974, págs. 223 y ss.
- ENNECERUS, L.; KIPP, T; WOLF, M.: *Tratado de Derecho Civil, Derecho de Cosas, Tomo III, Vol. I*.
- FALCÓN Y TELLA, R.: *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Iustel, Madrid, 2005.
- “Las operaciones sobre el rango hipotecario y la Res. DGT 3 noviembre 2004: la necesidad de una interpretación correctiva”, *Quincena fiscal* núms. 7-8, 2005, págs. 5 y ss.
- FERNÁNDEZ MUÑOZ, C.: *Guía del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, CISS, Valencia, 1999.
- GARCÍA GARCÍA, J.M.: *Derecho Inmobiliario Registral o Hipotecario*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1993.
- “Agrupación de solares, obra nueva e Impuesto de Actos Jurídicos Documentados”, *Crónica Tributaria* núm. 32, 1980, págs. 239 y ss.
- GARCÍA GIL, J.L.: *Tratado del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados: comentarios, legislación, jurisprudencia, casos prácticos*, Dijusa, Madrid, 2004.
- GUTIÉRREZ RUBIO, J.: “La proposición de hipoteca en la nueva fiscalidad sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados”, *Revista General de Legislación y Jurisprudencia* núm. 3, 1984, págs. 225 y ss.

- IBAÑEZ GARCÍA, I.: "La cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados desde una interpretación principalista", *Estudios Financieros* núm. 186, 1998, págs. 98 y ss.
- JUÁREZ GONZÁLEZ, J.M.: *Todo Transmisiones 2005*, CISS, Valencia, 2005.
- MAIORCA, S.: Hipoteca, en "*Novissimo Digesto Italiano*", IX.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Marcial Pons, Madrid, 1996.
- MENÉNDEZ, J.: "Segregaciones, agrupaciones de fincas y declaraciones de obra nueva ante el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados", *Crónica Tributaria* núm. 3, 1972, págs. 199 y ss.
- *Nueva fiscalidad de los Actos Jurídicos Documentados*, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España y Centro de Estudios Registrales, Madrid, 1994.
- "Tributación de la igualación de rango", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario* núm. 679, 2003, págs. 2841 y ss.
- MERINO JARA, I.: "La mera distribución de la responsabilidad hipotecaria no es un acto jurídico sujeto al Impuesto, ya que los actos produjeron efectos jurídicos propios fueron la concertación de los préstamos y la segregación de fincas que previamente fueron liquidadas", *Gaceta fiscal* núm. 216, págs. 157 y ss.
- MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L., VILLARÍN LAGOS, M. y DE PABLO VARONA, C.: *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004.
- ROCA SASTRE, R. y ROCA-SASTRE Muncunill, L.: *Derecho hipotecario, Vol. VIII*, Editorial Bosch, Barcelona, 1998.
- RUBIO PILARTE, I.: "Tributación por el concepto de Actos Jurídicos Documentados de las distribuciones hipotecarias", *Jurisprudencia Tributaria* núm. 2, 2004, págs. 13 y ss.
- SANZ FERNÁNDEZ, A.: *Instituciones de Derecho Hipotecario*, Madrid, 1953, Tomo II.
- SIMÓN ACOSTA, E.: "Tributación del acta de terminación de obra", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, Parte Tribuna núm. 626 (2004).
- VILLARÍN LAGOS, M.: *La Tributación de los Documentos Notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*, Aranzadi, Madrid, 1997.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autores: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.^a José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.^a del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.
Autora: Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.
Autor: Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.
Autor: Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autora: Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.
Autores: Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.