

*Resolución adoptada por el Defensor del Pueblo, el 6 de febrero de 2019, en relación con la solicitud de interposición de recurso de inconstitucionalidad contra el Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre por el que se modifica 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.*

*(Boletín Oficial del Estado, núm. 271, de 9 de noviembre de 2018).*

Mediante escrito con registro de entrada del 12 de noviembre de 2018, el interesado solicita la interposición de recurso de inconstitucionalidad contra el Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre, publicado en el Boletín Oficial del Estado núm. 271, de 9 de noviembre, por el que se modifica 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.

#### **ANTECEDENTES**

**PRIMERO.** La petición se dirige contra el Real Decreto-ley 17/2018 por vulneración de los principios constitucionales de justicia tributaria y capacidad económica, establecidos en el artículo 31 de la Constitución. La solicitud insta la impugnación de la disposición normativa en su integridad y por cada una de las disposiciones que contiene.

El escrito no está dividido en apartados ni en fundamentos numerados, sino que consiste en una exposición basada en varias fuentes en la que puede encontrarse la argumentación del solicitante, que se señala a continuación de forma meramente indicativa en orden al tratamiento que se hará en los FUNDAMENTOS JURÍDICOS de la presente Resolución:

- 1.Referencias literales del Consejo de Ministros del 8 de noviembre de 2018, tomadas del portal web del Gobierno, <http://www.lamoncloa.gob.es>;
- 2.Anuncio de la sentencia del Tribunal Supremo, adoptada por el Pleno de su Sala 3ª el 6 de noviembre de 2018, según el comunicado del Poder Judicial de ese mismo día difundido en el portal web <http://www.poderjudicial.es>, comunicado que la solicitud transcribe;
- 3.Trascripción publicada por un medio de comunicación de la comparecencia de 7 de noviembre de 2018 en que el Presidente del Gobierno anuncia el Decreto-ley;
- 4.Doctrina científica citada por el solicitante, extraída de reseñas publicadas en medios de comunicación;

5. Argumentos sobre la repercusión económica del Decreto-ley;
6. Voto particular a la STS de 16 de octubre de 2018, y discrepancia del voto particular concurrente en la misma sentencia;
7. Contestación a consulta, de 28 de junio de 2010 (V1467-10), de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda;
8. Sentencia del Tribunal Constitucional 7/2010;
9. Jurisprudencia sobre la naturaleza del Impuesto Documentados;
10. Alegaciones del Gobierno en el asunto C-347/96, que fue decidido en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 5 de marzo de 1998 (asunto Solred).

**SEGUNDO.** Basándose en las fuentes relacionadas en el punto anterior el compareciente construye las alegaciones, que se sistematizan aquí también indicativamente y que le llevan a concluir que el Decreto-ley sería inconstitucional porque el impuesto en sí mismo considerado lo es, al no cumplir con el canon constitucional de capacidad económica. Si el Decreto-ley cambia ahora el sujeto pasivo es porque el Gobierno habría considerado que el prestatario no demuestra capacidad económica para soportar el tributo, cuando según el solicitante en realidad es quien termina soportándolo.

Como alegaciones de fondo de la solicitud esta institución deduce las siguientes, todas ellas anudadas a lo ya señalado: el Decreto-ley habría vulnerado los principios constitucionales de justicia tributaria y capacidad económica (artículo 31 de la Constitución):

- 1) El Real Decreto-ley se aprueba precipitadamente, sin antes conocerse la sentencia del Tribunal Supremo (y los probables votos particulares) adoptada por el Pleno de su Sala 38, el día 6 de noviembre de 2018.
- 2) La disposición atribuye a los prestamistas la carga del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD) confiando en que estos no lo trasladarán a los prestatarios "vía precios". En su respuesta a las preguntas de los periodistas, el Presidente del Gobierno dijo confiar en que la banca no suba las hipotecas, porque el mercado hipotecario es bastante competitivo y porque hay bastante oferta, no solo en España sino también en la UE; reconoció como evidente que se abriría un debate sobre si hay cláusulas abusivas en los contratos hipotecarios, pero apeló a la responsabilidad de la banca.

La solicitud considera que la pretensión, o esperanza, del Presidente del Gobierno es puro voluntarismo político. La doctrina científica tiene sentado desde hace mucho tiempo que hay dos fórmulas *ex lege* para trasladar a otro la carga

tributaria: [a] la jurídica, mediante pacto contractual (así acontecía con denominado impuesto municipal de *plusvalía*), fórmula vedada en beneficio de los consumidores, por la legislación ad hoc que les protege; y [b] la traslación económica: el coste tributario que soporta un empresario se traslada al consumidor vía precios. La lógica económica es rotunda porque, por lo general, el precio es la suma de los costes que soporta un empresario en la producción más el "beneficio o margen industrial". Todo ello, afortunadamente, en una economía de libre mercado y de libre fijación de precios en la mayoría de las prestaciones.

La solicitud apoya lo anterior en citas doctrinales, que en síntesis vienen a sostener que la economía no funciona conforme a la esperanza manifestada por el Gobierno; que el impuesto se repercute en el consumidor final con independencia de quien lo pague (ley de Dalton); y que no hay forma de que el Gobierno controle esa repercusión, la cual se hará a través de la comisión de apertura o elevando el interés. Por tanto, los consumidores seguirán pagando el impuesto, sólo que ahora como pago al banco por comisiones e intereses. La modificación normativa puede terminar incluso siendo perjudicial para el consumidor, pues en la actualidad algunas comunidades autónomas establecen tipos reducidos para familias numerosas o para los préstamos de menor importe, lo que reduce el coste para las personas más necesitadas. Si se cambia el sujeto pasivo es posible que las deducciones [bonificaciones] no se apliquen o se supriman con la excusa de que lo paga el banco. La ministra de Hacienda responde a cómo el Gobierno controlará que el impuesto no se repercute a los clientes en los precios de las hipotecas, diciendo que "velará porque eso no suceda... Siempre que se habla de un incremento en el esfuerzo que tienen que hacer las empresas o los bancos al pagar más impuestos, se dice que se debe repercutir en los ciudadanos. El Gobierno no cree que eso deba ser así y espera que los bancos actúen siguiendo las reglas del mercado, donde actúa la competencia. De todas formas, la Autoridad de Defensa del cliente bancario, que presentará más adelante la ministra de Economía, velará por los derechos de los consumidores para que no existan cláusulas abusivas".

El Decreto-ley obedecería, por tanto, a la apariencia de cambiar para que todo siga igual, aunque más bien resultará perjudicial para el consumidor. De la precipitada tramitación, donde no habría intervenido ningún economista o experto en tributos, se infiere que, si se espera que el impuesto no se repercute al prestatario y, además, se niega el derecho a la deducción en el Impuesto sobre Sociedades (IS), entonces los prestamistas repercutirán el coste fiscal de la no deducción en el IS. Si, como es previsible, el IAJD termina repercutiéndose vía precios, y además se impide la deducción en el IS, entonces se trasladará al consumidor el IAJD y el coste fiscal de la no deducción.

3) La polémica generada por los vaivenes jurisprudenciales recientes y por el presente cambio normativo habría dejado al descubierto la realidad: la inconstitucionalidad del IAJD mismo. Ello es extensamente argumentado por el solicitante, en lo que constituye más de la mitad de su escrito.

a) Comienza considerando cómo el impuesto 11 se ceba" con un producto, la vivienda, que constituye el mayor sacrificio económico para la mayada. Con independencia de a quién instituya la ley como sujeto pasivo-contribuyente, al final por el mecanismo de la traslación económica será el adquirente de la vivienda quien lo soporte. La solicitud relaciona, sin ánimo exhaustivo, el devengo del IAJD en la promoción inmobiliaria:

- i) Adquisición del solar, sujeto a IVA.
- ii) Segregaciones del suelo, si se producen.
- iii) Constitución del préstamo hipotecario del promotor.
- iv) División del préstamo hipotecario entre las distintas fincas registrales de la promoción, si se efectúa mediante escritura pública.
- v) Declaración de obra nueva (sobre el valor de la construcción).
- vi) División horizontal del edificio (se vuelve a gravar el valor de la construcción, más el valor del suelo).
- vii) Adquisición de la vivienda por el consumidor (aparte del IVA).
- viii) Constitución por el comprador por su cuenta de una hipoteca (préstamo hipotecario) para adquirir la vivienda.

Según la solicitud, todos estos pagos impositivos los termina asumiendo el comprador de la vivienda, con independencia de quién sea el sujeto pasivo [se sobrentiende: del IAJD]. A ello hay que añadir otros tributos que gravan la construcción (impuesto municipal sobre construcciones ICIO, impuesto sobre actividades económicas IAE, y especialmente el IVA en la adquisición de la vivienda).

La repercusión económica descrita vía precios tiene también una justificación económica: si el "consumidor", en vez de adquirir una vivienda a un empresario- promotor, se convierte él mismo en auto promotor, entonces todos los impuestos citados los soporta él directamente; pero realmente la capacidad económica que manifiesta se centra en el ICIO y en el IVA (que paga si es auto promotor por la adquisición de todos los bienes y servicios necesarios para hacer la vivienda). Los sucesivos IAJD que paga por formalidades documentales no acreditan una capacidad económica distinta.

- b) La solicitud cita a continuación un voto particular disidente a la STS de 16 octubre de 2018, acerca de que al acudir al artículo 31 [de la Constitución] se pone de manifiesto la existencia de una cuota fija y una cuota gradual, que ha salvado a parte de la doctrina a mantener que el IAJD en su modalidad de documentos notariales encierra dos hechos imponible distintos (hay doctrina que habla directamente de dos tributos distintos): el gravamen documental (artículos 31 del Texto refundido de la ley del impuesto y 70 de su Reglamento) y el gravamen sobre el acto o contrato reflejado en el documento notarial (artículos 31.2 y 71, respectivamente).

Pues bien, además de que, en opinión del magistrado, no hay dos hechos imponible distintos sino dos modalidades de un único hecho imponible, la sentencia atiende exclusivamente a la denominada cuota gradual que, en efecto (artículo 31.2) exige una serie de requisitos, entre ellos el de la inscribibilidad del acto o contrato en los registros de la propiedad, mercantil, de la propiedad industrial, y de bienes muebles. Al respecto le cabe al magistrado considerar, por un lado, que el hecho imponible del IAJD es único; y por otro, que no cabe disgregar el préstamo de la hipoteca, pues son negocios jurídicos conexos, documentados, además de plasmados en la misma escritura y que exhiben una unidad jurídica, funcional y económica.

Discrepa por ello el solicitante del voto particular concurrente a la misma STS, en cuanto a que esta tributación englobe no una sino dos figuras tributarias distintas: un tributo sobre los documentos notariales (tributo sobre el instrumento notarial) y otro sobre los actos jurídicos documentados notarialmente (tributo sobre el negocio notarial); en cuanto a que en el tributo sobre los documentos notariales la razón del gravamen sea la ventaja genérica que ofrece la fe pública notarial respecto de los hechos o actos jurídicos sobre los que se proyecta, con independencia de su modalidad y de que tengan o no un alcance económico; y en cuanto a que en el tributo, sobre los actos jurídicos documentados notarialmente, [la razón del gravamen] sea la mayor protección sustantiva y procesal que ofrece la fe pública notarial respecto de actos y contratos en los que concurren las dos notas o condiciones de tener por objeto una cantidad o cosa evaluable económicamente, y de ser inscribibles en los registros enumerados en el artículo 31.2 de la ley del impuesto. Para el solicitante esto no puede admitirse.

La petición sostiene que estamos ante un impuesto que grava formalidades documentales y de registro, pues el caso concreto enjuiciado no admite generalidad, donde el préstamo en si mismo no tribute previamente de manera efectiva -por exención -, sino el acto en que se documenta; pero ocurre que en

otros casos sí tributa previamente: la compra a un empresario de un inmueble tributa previamente por el IVA (la compraventa es el negocio que ha demostrado la capacidad contributiva del adquirente, que es quien después paga el IAJD por su formalización en escritura pública); también la obra nueva tributa previamente en IVA por la actividad material del promotor inmobiliario en el ICIO, y después en el IAJD por su ropaje documental y acceso al Registro de la Propiedad. Tras más ejemplos (el solicitante se pregunta qué capacidad económica manifiesta la división horizontal de un edificio, o la segregación de un terreno), y concluye que al final se tributa en IAJD por actos por los que se han pagado los respectivos derechos o aranceles a los fedatarios públicos.

Dice la solicitud que el objeto imponible del IAJD es de tipo documental, o más precisamente grava la especial protección que otorga el sistema de fe pública notarial y registral. Pero el legislador olvida que esta protección la sufragan los ciudadanos y las empresas a través del pago de los derechos o aranceles a los federatarios. Este impuesto se utiliza también por las Comunidades Autónomas para penalizar a los sujetos pasivos que deciden optar por la renuncia a la exención del IVA, lo que supone atentar contra el principio de neutralidad que rige el IVA (con cita de doctrina). Señala la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, en su contestación a consulta de 28 de junio de 2010 (V1467-10 ) que el artículo 23 de la Ley Hipotecaria permite, en caso de consumarse la adquisición del derecho, que el cumplimiento de las condiciones suspensivas, resolutorias o rescisorias de los actos o contratos inscritos se haga constar en el Registro de la Propiedad por medio de una nota marginal, en la cual, conforme al artículo 56 del Reglamento Hipotecario, se hará constar entre otros extremos el documento en cuya virtud se extiende la nota; que si se trata de un documento notarial, escritura o acta, entonces estaría sujeto a la cuota variable del documento notarial de la modalidad AJD del Impuesto, pues concurren todos los requisitos del artículo 31.2 del texto refundido 1993; y que si, por el contrario, se trata de un documento privado o instancia dirigida al Registrador, no origina tributación alguna por el Impuesto, por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas ni por la cuota variable del documento notarial. El solicitante dice que lo mismo ocurre cuando un promotor inmobiliario acuerda con una entidad financiera distribuir el préstamo hipotecario entre las fincas de una promoción. Si se realiza a través de documento notarial tributa por el IAJD; si por documento privado, no tributa.

Lo anterior pondría de manifiesto la falacia justificativa de lo que el solicitante califica de gravamen arcaico. Documentos privados y públicos tienen la misma protección registral, pero unos son gravados y otros no. Los gravados han

satisfecho, antes, los aranceles por servicios que garantizan la seguridad jurídica preventiva. La operación que encierra cada documento, sea público o privado, no contiene una manifestación de capacidad económica merecedora de gravamen. Por lo general, los actos gravados por el IAJD son objeto de gravamen por otros impuestos (por ejemplo, el IVA).

- c) La sentencia del Tribunal Constitucional 7/2010, sobre el artículo 40 de la Ley de la Comunidad Valenciana de presupuestos de la Generalitat para el ejercicio 2002 no se pronuncia sobre una cuestión suscitada por los recurrentes: la posible inconstitucionalidad del IAJD. En opinión del solicitante, el IAJD resulta inconstitucional por los motivos denunciados constantemente por la doctrina: ser reconocido expresamente por la jurisprudencia como un gravamen documental que grava capacidad económica alguna distinta del propio acto documentado, que ya es gravado por otros tributos, como vuelve a reiterar y con sustento en la sentencia 1024 de 25 de junio de 1999, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura: "se sobreentiende que lo que se grava es el beneficio que supone la especial protección que el ordenamiento jurídico otorga a determinadas formas de documentación notarial". Abundante jurisprudencia de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo mantiene que el impuesto es de naturaleza documental (se citan dos sentencias del TS de 24 de febrero de 1996, FJ 3: el IAJD grava esencialmente el documento; y de 4 de diciembre de 1997: la finalidad del impuesto es gravar la especial garantía dada por la forma notarial adoptada, ligada especialmente al acceso al Registro público). Es decir, estamos ante un impuesto o derecho de registro.

Lo anterior estaría también claro para el Gobierno, pues en sus alegaciones en el asunto C-347/96, que concluyó con la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 5 de marzo de 1998 (asunto Solred), decía que el impuesto grava el documento, no la operación documental. Y el propio Tribunal lo entendió así.

Según los antecedentes del recurso de inconstitucionalidad citado, los recurrentes y la mayoría de la doctrina científica postulan suprimir el IAJD porque la configuración de su hecho imponible (la mera formalización de un acto inscribible en escritura pública) no respeta el principio de capacidad económica, y porque resulta contrario a las Directivas europeas de armonización de los impuestos indirectos, en las que se propugna, para eliminar los obstáculos a la libre circulación de bienes y servicios, el establecimiento de un sistema común del impuesto sobre el volumen de negocios. Sin embargo, el Tribunal Constitucional no se pronunció sobre este asunto, por quedar claramente fuera de aquel proceso constitucional. El TC habría dejado abierta esta cuestión.

Por consiguiente, termina la argumentación del solicitante, el Decreto-ley 17/2018 sería inconstitucional porque lo es el IAJD en sí mismo considerado al no cumplir con el canon constitucional de capacidad económica. El Decreto-ley cambia el sujeto pasivo porque considera que el prestatario no demuestra capacidad económica para soportarlo, pero en realidad es quien termina soportándolo.

**TERCERO.** Como antecedentes de la presente Resolución han de tenerse presentes también los variados documentos remitidos posteriormente por el solicitante (artículos doctrinales y periodísticos, editoriales y reseñas de prensa), y la alegación de que debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 39. U no de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (inconstitucionalidad por conexión). También ha dado cuenta el solicitante del Decreto-ley (Cataluña) 6/2018, de 13 de noviembre, que siendo relativo al tipo de gravamen aplicable a las escrituras públicas que documentan el otorgamiento de préstamos o créditos con garantía hipotecaria, según el solicitante viene a suprimir todos los beneficios fiscales establecidos en favor de determinados colectivos, bajo la justificación del cambio en el sujeto pasivo operado por la norma estatal, de modo que la disposición autonómica supone de facto un incremento de la carga tributaria de los colectivos afectados pues, como sostiene la solicitud, es opinión común que los prestamistas, vía traslación económica, repercutirán a los prestatarios el importe del impuesto y los demás gastos que originen las operaciones de préstamo, siguiendo la lógica económica de la formación de precios. También cita el preámbulo de la Ley Foral 25/2018, de 28 de noviembre, de modificación del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Decreto Foral Legislativo 129/ 1999, de 26 de abril, donde se dice que "... el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados es un impuesto de naturaleza documental y formal cuyo objeto es gravar, entre otros, el documento notarial de la escritura pública del préstamo hipotecario. Así, la elevación a escritura pública del préstamo con garantía hipotecaria lleva consigo el devengo del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de documentos notariales... ". A juicio del solicitante, ello ratifica la inconstitucionalidad del IAJD y los efectos perversos de las modificaciones cuestionadas.

Además, ha de tenerse presente que el Congreso de los Diputados en su sesión de 22 de noviembre de 2018 acordó convalidar el Real Decreto -ley 17/2018 (BOE núm. 289, de 30 de noviembre; Diario de Sesiones núm. 168); la votación no arrojó ningún voto negativo. Además, la Cámara acordó la tramitación de la disposición como proyecto de ley por el procedimiento de urgencia, de nuevo sin votos negativos.

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO.** La petición dice dirigirse contra la entera disposición normativa, pero ello se aduce sólo por extensión, pues va referida, de entre todo el articulado del Real Decreto-ley 17/2018, solamente a su artículo único, es decir a las modificaciones que hace sobre la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre). No hay en la petición alegaciones directas, independientes de lo anterior, a su Disposición final primera, de modificación de la Ley 2712014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades; no hay alusión a la Disposición final segunda, sobre el título competencial; tampoco la hay, sin que aquí sea ello trivial por la índole de la pretensión, a la Disposición derogatoria ni a la Disposición final tercera, sobre entrada en vigor.

Estrictamente, la petición pretende y sostiene la impugnación del Decreto-ley porque ha modificado las reglas sobre el sujeto pasivo del IAJD vulnerando los principios de justicia tributaria y capacidad económica del artículo 31 de la Constitución. En principio, éstas serían la pretensión y su argumento principal, a lo cual habría de ceñirse la presente Resolución. Sin embargo, la solicitud sostiene también que esta modificación operada por el Decreto-ley habría dejado al descubierto la realidad de que es el propio IAJD el que resulta inconstitucional.

Esta ampliación del ámbito, que podría decirse 'inicial', de la pretensión y de la argumentación no puede estimarse. Primero, porque no es viable impugnar ahora en inconstitucionalidad unas reglas tributarias promulgadas hace más de veinticinco años; en realidad más de treinta y ocho años, dado que la refundición de textos no es más que una operación de técnica legislativa y fue la (derogada) Ley 32/1980, de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la que implantó el impuesto con su regulación actual, o muy próxima la actual. Y segundo, porque si fuera el IAJD el que resultara inconstitucional, entonces acarrearía la nulidad de toda su configuración: sus principios generales, todas sus modalidades (para documentos notariales, mercantiles y administrativos), las cuotas, los medios de pago, y en fin todos los elementos del impuesto. Es cierto sin embargo que el solicitante, aunque inicialmente se centra en la modificación por el Decreto-ley 17/2018 de algunas de las reglas (no todas) sobre el sujeto pasivo del IAJD, acaba centrándose en el hecho imponible, o más bien en solo uno de ellos, el de los documentos notariales (artículo 28 de la Ley del impuesto), que discute por extenso. Pero resulta que este elemento (de una modalidad) del tributo no ha sido modificado por el Decreto-ley, y entonces estamos ante la limitación señalada: en efecto, ha transcurrido con creces el plazo de tres meses para una impugnación por la vía del recurso de inconstitucionalidad de unas disposiciones legales que datan de décadas.

Ciertamente el Defensor del Pueblo puede sugerir al órgano legislativo la modificación de una ley si, como consecuencia de sus investigaciones, llega al convencimiento de que el cumplimiento riguroso de la norma puede provocar situaciones injustas o perjudiciales para los administrados (artículo 28 de la Ley Orgánica del Defensor del Pueblo). Sin embargo, la presente Resolución ha de ceñirse a la decisión sobre la impugnación en inconstitucionalidad del Decreto-ley 17/2018; no tiene por objeto decidir si es conveniente dirigir al legislativo una sugerencia de modificar la ley del impuesto, exactamente el Texto refundido aprobado en 1993, con o sin la modificación operada por el Decreto-ley de 2018. Además, como se expresa en los siguientes fundamentos jurídicos, para una tal decisión será preciso un examen del impuesto que solo es factible hacer aquí en tales términos restringidos.

No puede estimarse, si se ha entendido bien, la alegación un tanto confusa sobre "inconstitucionalidad por conexión" que el solicitante aduce por el artículo 39.Uno de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, ya que se trataría de que una sentencia que declarara la inconstitucionalidad de una parte del Decreto-ley declarase igualmente la nulidad de aquellas otras del mismo Decreto-ley, no de una disposición o acto con fuerza de ley distintos, a las que debería extenderse por conexión o consecuencia.

En consecuencia, la presente Resolución ha de ceñirse a examinar y decidir sobre la impugnación del Decreto-ley por la posible vulneración del artículo 31 de la Constitución.

**SEGUNDO.** La argumentación del solicitante, que ha tratado de sistematizarse en los ANTECEDENTES, y en particular ordenarse en el ANTECEDENTE PRIMERO, debe aquí centrarse todavía más.

El Defensor del Pueblo considera que algunos argumentos carecen de contenido suficiente como para merecer un examen exhaustivo, en atención además a que la presente motivación no ha de alcanzar un grado que supere los principios de informalidad y sumariedad que caracterizan la función del Defensor del Pueblo (artículo 18 de Ley Orgánica), ni exige que el razonamiento sea pormenorizado en todos los aspectos tratados en la solicitud. La decisión contenida en la presente Resolución debe considerarse suficientemente motivada si se apoya en razones que permiten conocer cuáles son los criterios jurídicos esenciales que la fundamentan, vale decir que no existe el derecho fundamental a una determinada extensión o detalle de la motivación (sentencia del Tribunal Constitucional 14/1991, FJ 2).

Ello es aplicable también a la técnica utilizada por el solicitante de ir añadiendo a su escrito inicial de solicitud una serie de variados documentos: artículos doctrinales y periodísticos, editoriales y reseñas de prensa. La presente Resolución no puede referirse a tales trabajos porque no puede la institución ir estudiando cada documento recibido e ir tomando nota de los argumentos de inconstitucionalidad (únicos relevantes aquí), si los

hay, y si los localiza en una labor de pesquisa documental que queda fuera de las posibilidades razonables del ejercicio de las funciones del Defensor del Pueblo. Finalmente, no pueden conducir al convencimiento sobre la inconstitucionalidad del Decreto-ley el efecto detectado por el solicitante de un decreto-ley autonómico ni la calificación técnica de un tributo hecha en el preámbulo de una ley foral. Los términos en que ha de analizarse el Decreto-ley son otros; la documentación y citas aportadas por el solicitante pueden coadyuvar a la interpretación de las normas, pero en una labor argumentativa que corresponde hacer al solicitante, no al Defensor del Pueblo.

Han de desecharse como manifiestamente insuficientes las siguientes alegaciones:

- El Real Decreto-ley se habría aprobado precipitadamente, sin antes conocerse la sentencia del Tribunal Supremo y los votos particulares. Un decreto -ley es inherentemente una disposición dictada en casos de necesidad extraordinaria (fuera de lo ordinario) y urgente (sin admitir demora); la Constitución no exige que haya previos pronunciamientos judiciales, ni siquiera exige disponer de determinados estudios ni análisis. El límite es la arbitrariedad (artículo 9 CE), pero no se ha alegado, menos aun convincentemente, que el Gobierno no haya dispuesto siquiera de asesoramiento experto, carencia que resulta indemostrada e improbable;
- La pretensión o insinuación del Presidente del Gobierno ante los periodistas sería puro voluntarismo político. La ministra de Hacienda responde a cómo el Gobierno controlará que el impuesto no se repercuta a los clientes en los precios de las hipotecas. La constitucionalidad del Decreto-ley no puede juzgarse con arreglo a tales parámetros. Con el límite infranqueable de la arbitrariedad, que el Defensor del Pueblo no encuentra en esos apartados de la solicitud, el poder legislativo no depende de las declaraciones de las autoridades ni de los parlamentarios hechas fuera del estricto ejercicio de la función legislativa;
- La doctrina tiene sentado desde hace mucho tiempo que hay dos fórmulas *ex lege* para trasladar a otro la carga tributaria. Ni la que el solicitante llama 'traslación jurídica mediante pacto contractual' ni la que designa como 'traslación económica' son traslaciones que provengan de la ley. La repercusión *ex lege* es sólo la que proviene de una determinación legal; son obligaciones *ex lege* las que se generan como consecuencia de actos de repercusión, de retención o de ingreso a cuenta previstos legalmente (artículo 24 y concordantes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, LGT); cuando un sujeto traslada a otro una carga tributaria sin mediar mandato legal entonces no estamos ante una '*traslación ex lege*';

- El Decreto-ley obedecerla a la apariencia de cambiar para que todo siga igual, aunque más bien resultará perjudicial para el consumidor. - En primer lugar este argumento podría contener cierta contradicción, pues si la disposición deja las cosas como están aunque dé la apariencia de modificarlas, entonces la inconstitucionalidad no derivaría propiamente del Decreto-ley; y en segundo lugar, aun admitiendo que la modificación legislativa fuera sólo aparente, el perjuicio del consumidor no está en la regla aducida (la del artículo 31 CE);
- El devengo del IAJD en la promoción inmobiliaria se produciría desde la adquisición del solar (sujeto a IVA) hasta la constitución por el comprador por su cuenta de una hipoteca (préstamo hipotecario) para adquirir la vivienda, pasando por las segregaciones del suelo si se producen, etc. - Es evidente que el IAJD no se devenga por las operaciones de adquisición, segregación, préstamo, etc. sino que se exige por la documentación en ciertos casos de ciertas operaciones.

En consecuencia, esta institución considera que la presente Resolución ha de ajustar el examen de la solicitud a la alegada inconstitucionalidad del Decreto-ley en cuanto pudiera vulnerar el artículo 31 CE por incumplir las exigencias de justicia tributaria y de capacidad económica. El siguiente análisis trata entonces de comprobar si en el Decreto-ley hay vulneración de la regla constitucional de que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

**TERCERO.** La alegación de fondo contenida en la solicitud que puede ser examinada en la presente Resolución es, por tanto, la siguiente: el Decreto-ley traslada a los prestamistas la carga del IAJD y ello vulneraría el artículo 31 CE. El razonamiento del solicitante para alcanzar tal conclusión no es expuesto de forma clara a juicio de esta institución, sino que aquél ha optado por una argumentación no lineal. Puede sintetizarse así:

- Hay repercusión de la carga fiscal al consumidor vía precios;
- El Gobierno no puede controlar esa repercusión;
- Por tanto, los consumidores seguirán pagando el impuesto, ahora como pago al banco por comisiones e intereses, incluso por repercusión del coste fiscal de la no deducción en el Impuesto sobre Sociedades;
- La modificación normativa puede acabar incluso perjudicando al consumidor, pues algunas comunidades autónomas establecen tipos reducidos para

familias numerosas o por el importe del préstamo, lo que reduce el coste para las personas más necesitadas.

En realidad, la alegación debe reconducirse a lo siguiente: el Decreto-ley modifica el sujeto pasivo del impuesto contraviniendo el artículo 31 de la Constitución.

La solicitud expresa que estamos ante una cuestión no resuelta, con "vaivenes jurisprudenciales recientes", vaivenes ciertamente manifiestos; e incluso con pronunciamientos del Tribunal Constitucional, que no ha llegado a calificar la "posible" inconstitucionalidad del IAJD.

El centro del problema parece suscitarse en si el IAJD grava una determinada capacidad económica y de quién. Pero no es exacto sostener que tal capacidad económica sea "del propio acto documentado, que ya es gravado por otros tributos"; la capacidad económica se predica de las personas, no de los actos jurídicos ni de los documentos, que son expresión de la capacidad económica de alguien. Además, en nuestro sistema tributario la capacidad económica no se predica necesariamente de los obligados tributarios ni concretamente de los sujetos pasivos. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir entre otras la obligación tributaria principal, sea como contribuyente o como sustituto; no pierde la condición de sujeto pasivo quien debe repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo disposición distinta por la ley de cada tributo. De entre los sujetos pasivos, lo es a título de contribuyente quien realiza el hecho imponible (artículo 36 LGT).

Pues bien, estas calificaciones son exclusivamente normativas: no se es formalmente contribuyente ni sujeto pasivo por un medio distinto de la disposición legal. No es el contribuyente, ni más en general el sujeto pasivo, quienes necesariamente manifiesten con sus actos la capacidad económica. Ya ha dicho el Tribunal Constitucional que el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, pero que la concreta exigencia de que la carga tributaria se module en la medida de esa capacidad sólo resulta predicable del sistema tributario en su conjunto; sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y carácter resulten determinantes al concretarse el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Es el caso del impuesto sobre la renta de las personas físicas, pero no del IAJD (últimamente, STC 26/2017, FJ 2).

El Defensor del Pueblo no debe entrar por tanto en la polémica cuestión de si el IAJD grava "el beneficio que supone la especial protección que el ordenamiento jurídico otorga a determinadas formas de documentación notarial" ni en cuestiones afines, tales como si el IAJD en su modalidad de documentos notariales encierra dos hechos imponibles

distintos (incluso dos tributos distintos): el gravamen documental y el gravamen sobre el acto o contrato reflejado en el documento notarial.

Algunos de los planteamientos del solicitante resultan a esta institución incluso erróneos, como preguntarse qué capacidad económica manifiesta la división horizontal de un edificio o la segregación de un terreno: pero el IAJD es un gravamen no sobre la división horizontal ni la segregación, sino sobre su documentación; o como sostener que el 'objeto imponible' [debe de querer decir objeto del tributo o materia imponible, que son las expresiones usuales] del IAJD grava la especial protección del sistema de fe pública notarial y registral, protección que ya se sufragaría según el solicitante mediante los derechos o aranceles a los fedatarios: pero el IAJD no "sufraga" ninguna protección, fedataria ni de otro tipo. En fin, es evidente que no habría una "falacia justificativa" porque los documentos privados y públicos tuvieran "la misma protección registral": véase por ejemplo el artículo 3 de la Ley Hipotecaria; este es además un razonamiento en sí mismo incorrecto porque el registro no protege propiamente documentos, sino que la ley otorga al registro efectos protectores de las personas, de sus datos, de derechos, incluso de las inscripciones, pero no en sentido estricto los documentos que se inscriben.

En general, esta institución considera que nos encontramos ante una serie de asuntos dudosos, polémicos, donde incluso en los círculos profesionales se advierte falta de rigor en el tratamiento de los términos jurídicos y económicos. El Defensor del Pueblo no puede juzgar la constitucionalidad de una disposición legal a los efectos de decidir interponer un recurso ante el Tribunal Constitucional si no es con arreglo a términos en los que haya un mínimo consenso científico, que en materia del IAJD en buena parte no existe.

En el IAJD no se trata de si un documento, sea público o privado, contiene o no una manifestación de capacidad económica merecedora de gravamen; se trata del hecho (imponible) de la documentación misma. Lo gravado por el IAJD es el acto de documentar, con independencia de que lo documentado sea o no objeto de gravamen por otros impuestos.

Es inexacto que el Decreto-ley 'cambia el sujeto pasivo porque considera que el prestatario no demuestra capacidad económica para soportarlo', no hay tal afirmación en la disposición legal. Más bien al contrario, el mismo Decreto-ley en su preámbulo dice que el Tribunal Constitucional ha conectado de manera reiterada el deber de contribuir con el criterio de la capacidad económica, que está relacionado a su vez con el «conjunto del sistema tributario» y no con ninguna figura tributaria en particular (por ejemplo, STC 182/1997, FJ 7), aunque ciertamente cada tributo debe gravar de un modo u otro una manifestación de riqueza.

**CUARTO.** Ha de añadirse lo siguiente acerca de la documentación presentada por el solicitante después de su escrito inicial.

No son aptos para sostener una impugnación constitucional las reseñas y opiniones que no tienen por finalidad la argumentación jurídica propia de un recurso. Los trabajos doctrinales, alguno de autoría del propio solicitante, ni siquiera pretenden más que formular una opinión ('el impuesto no parece muy concorde con el artículo 31 CE') sin la determinación característica de una impugnación; o se refieren al IAJD como tal y no al Decreto-ley objeto de la presente Resolución. Otros trabajos y reseñas se refieren a pronósticos sobre los efectos económicos del Decreto-ley ('contraerá el crédito y encarecerá las hipotecas'), lo cual tampoco es un modo apto para argumentar en términos de constitucionalidad, que no puede basarse en la pronosticación de los efectos económicos de una modificación en el IAJD. Tampoco las denunciadas deficiencias de técnica legislativa son un canon de constitucionalidad autónomo, conforme a jurisprudencia constante del Tribunal Constitucional (valgan como muestra las SS 341/2005 FJ 9 y 18/2011 FJ 18).

El solicitante también por ejemplo, sostiene que 'quien asume finalmente el IAJD, con independencia de lo que establezca la ley respecto al sujeto pasivo, es el consumidor final; lo que ha de tenerse en cuenta a la hora de analizar la constitucionalidad del impuesto', una pretensión que el Defensor del Pueblo no considera viable porque ya se ha dicho en el anterior FUNDAMENTO PRIMERO (i) que aquí se trata de la constitucionalidad del Decreto-ley, no del impuesto; (ii) que la constitucionalidad del Decreto-ley no depende de quién asume finalmente el impuesto 'con independencia del Decreto-ley', sino que la constitucionalidad del Decreto-ley depende del ajuste de éste a la Constitución; y (iii) que ese ajuste no puede verificarse ahora extendiendo la comprobación a la constitucionalidad de las disposiciones legislativas de 1980 y 1993 .

En el contexto de esta Resolución no cabe una discusión sobre el diseño teórico del impuesto, sobre la naturaleza exacta de su hecho imponible, ni sobre ningún otro elemento del tributo que no haya variado tras la modificación normativa aprobada mediante el Decreto -ley. Como ya se ha señalado, los aspectos del impuesto vigentes desde antes de la aprobación del Decreto-ley 17/2018 no pueden ser, en el momento actual, objeto de impugnación por el Defensor del Pueblo.

Es más, tampoco corresponde a esta institución valorar o discutir los posibles efectos extrajurídicos derivados de la modificación normativa, tales como las eventuales reacciones de los agentes económicos implicados en el negocio hipotecario o los futuros ajustes del mercado financiero para repartir o eludir los costes del impuesto, cuestiones ajenas al análisis jurídico tributario que, en todo caso, deberán ser objeto de supervisión posterior, si llegara a confirmarse su efectiva realidad, por las Administraciones y por el legislador. Basta con considerar razonable que lo gravado por

el IAJD es la manifestación económica que se hace evidente en el documentar determinadas operaciones de naturaleza inmobiliaria-registral 1 y muy especialmente en un préstamo o en la constitución de una garantía hipotecaria, lo que generalmente, aunque no siempre, tiene lugar en el ámbito del negocio bancario. En todo intercambio, negocio u operación con contenido económico donde la manifestación de riqueza se produce como consecuencia, precisamente, de la confluencia o interacción de los dos agentes, es sumamente difícil cuantificar en qué proporción o medida tal manifestación de riqueza es atribuible a la acción de uno u otro. Es más razonable pensar que tal manifestación no tendría lugar sin la confluencia de ambos actores y que siendo por lo tanto ambos susceptibles de asumir la condición de sujeto pasivo del impuesto, entonces la atribución de tal condición recae en última instancia en un acto de voluntad del legislador, no arbitrario sino fundado en razones de legalidad y de oportunidad, razones susceptibles en todo caso de revisión en sede constitucional.

Se reitera que la cuestión aquí relevante es si el Decreto-ley 17/2018 es o no constitucionalmente aceptable. La solicitud no suscita al Defensor del Pueblo dudas de constitucionalidad suficientes sobre la decisión del legislador ni sobre sus razones para la modificación operada en el sujeto pasivo del impuesto, o lo que es lo mismo para pasar de un modelo fiscal que consideraba la capacidad de endeudarse como una manifestación de riqueza susceptible de ser gravada a un modelo en el que se considera manifestación de riqueza gravable la capacidad de otorgar un préstamo, generalmente en el contexto del negocio bancario y frecuentemente con ánimo de lucro. En lo que a la concreta modalidad del IAJD se refiere, el Decreto-ley se atiene a la documentación de acto jurídico que requiere, por ejemplo, en un préstamo, tanto capacidad de endeudarse de una parte como capacidad de otorgar un préstamo de otra.

En suma, esta institución considera que el cambio en la figura del sujeto pasivo introducido por el Decreto-ley no vulnera la Constitución, en particular no vulnera los principios de justicia tributaria y de capacidad económica de su artículo 31.

Por todo lo dicho, la presente Resolución ha de ser desestimatoria de la solicitud.

## RESOLUCIÓN

En virtud de cuanto antecede, y oída la Junta de Coordinación y Régimen Interior, en su reunión de 6 de febrero de 2019, el Defensor del Pueblo, de acuerdo con la legitimación que le confieren los artículos 162.1.a) de la Constitución, 32 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional y 29 de la Ley Orgánica 3/1981, de 6 de abril, que regula esta Institución, ha resuelto **no interponer** recurso de inconstitucionalidad contra el Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre.