

DR 20 53

Asignatura Hacienda Pública II, título Los impuestos sobre actos jurídicos documentados, día de emisión 8 de abril de 1981. Hemos elegido el tema los impuestos sobre actos jurídicos documentados porque en las correspondientes unidades didácticas este gravamen no es estudiado con la extensión o con el examen de antecedentes que sirve para explicar su presencia en nuestros sistemas. Conviene recordar que todo impuesto que responda ciertamente a esta denominación tiene que operar sobre una capacidad económica o contributiva.

Un impuesto que se denomina legalmente sobre actos jurídicos documentados ya nos está anticipando que el objeto imponible no es precisamente una capacidad económica o contributiva, sino un acto jurídico que indudablemente el legislador tiene presente porque está a su vez realizando una función en el tráfico económico y desde este punto de vista puede justificarse la existencia de este impuesto. Pero como decía hace unos momentos, los gravámenes o impuestos sobre actos jurídicos documentados son, en definitiva, fruto del acarreo histórico porque en España existió, como en todos los países, un impuesto llamado sobretimbre que fundamentalmente se destinaba a pagar en las correspondientes cuotas aquellas personas que utilizaban o de algún modo obtenían ventaja o beneficio de determinados documentos o determinadas operaciones. Conviene desde ahora no confundir el timbre del Estado que no era nada más que un modo de recaudar que todavía viene a susistir determinados impuestos, tasas e incluso responsabilidades de naturaleza pecuniaria con el impuesto de timbre en sentido estricto y suprimido por la ley de 1964, que desde el ángulo material sólo debe ser examinado como un gravamen dentro de la imposición indirecta que, como todos conocen, suele ser bastante amplia en el número de impuestos o de gravámenes que cubre bajo esta denominación.

El impuesto de timbre nació bajo el signo de la autenticidad documental y así podía ser justificada su presencia dentro de un sistema tributario sin incurrir en duplicaciones o reiteraciones impositivas. Sabido es que si un impuesto recae sobre un mismo objeto económico, sobre una misma materia que otro impuesto, se está dando esta duplicación o esta reiteración, pero el impuesto de timbre, aunque en él se diese esta circunstancia, el hecho de pretender grabar precisamente los documentos tratando de darles, como acabo de decir, una cierta autenticidad le libraba de toda censura desde este punto de vista. Ahora bien, el impuesto de timbre, como todas las figuras impositivas, nacen con una configuración y el tiempo, las necesidades recaudatorias, la evolución de los distintos métodos de determinación de las bases los van desfigurando y los van transformando en piezas impositivas distintas de aquellas que dieron lugar a su nacimiento e incluso a su propia denominación.

Así, en época relativamente reciente, el régimen de convenios con agrupaciones de contribuyentes ya vino a demostrarnos que el impuesto de timbre, si quería tener un cierto grado de coordinación con otras figuras impositivas y si quería responder a una mínima

racionalidad dentro de la que viene a orientar o viene a percibir la formación, el esquema de una imposición indirecta, tenía que ser modificado. Y así el año 1964 dio lugar a que evolucionase el impuesto de timbre hacia el gravame del tráfico mercantil y haciendo caso omiso de las respectivas operaciones hubieran sido o no formalizadas o documentadas. Es decir, que el impuesto de timbre abandonó el documento como soporte de su propia aplicación y se proyectó fundamentalmente sobre aquellas operaciones que aparecían formalizadas en tales documentos.

Como por otra parte, el impuesto de timbre era esencialmente autoliquidable porque el contribuyente que utilizaba estos documentos o que realizaba cualquier tipo de operación de esta clase tenía que determinar el importe del impuesto y efectuar su pago mediante timbres, pólizas o cualquier otro signo que representaba papel, timbrado, etcétera que servía precisamente para acreditar el pago del impuesto. De aquí que el impuesto se presentó como la otra cara de la moneda con el impuesto de transmisiones patrimoniales. El impuesto de transmisiones patrimoniales venía a agravar las operaciones que pudiéramos llamar del tráfico civil y el impuesto de timbre venía a exigirse sobre lo que llamamos el tráfico mercantil, es decir, las operaciones que realizan fundamentalmente los comerciantes y en determinados casos, como recordarán los estudiantes de Derecho Mercantil, aquellas operaciones que no son desde el punto de vista subjetivo mercantiles pero que tienen desde el punto de vista objetivo esta calificación o consideración.

Pues bien, el gravamen sobre actos jurídicos documentados que hoy aparece en un tercer capítulo del vigente impuesto de transmisiones patrimoniales, operaciones societarias y, como digo, actos jurídicos documentados, viene a ser como un sucesor del impuesto de timbre del Estado suprimido en la ley de 1964 a la cual estoy haciendo constante referencia. Naturalmente, si el impuesto de timbre del Estado surgió para agravar determinados documentos públicos y privados, era lógico que este gravamen o impuesto de actos jurídicos documentados se aplicara a estas mismas clases de documentos públicos y privados. Y en el propio memorándum que elaboró el Gobierno para presentar la reforma del sistema tributario a la opinión pública se vino a exponer.

Decía, parece en primer lugar conveniente unificar en un solo impuesto general los conceptos contributivos hoy existentes sobre las transmisiones patrimoniales. En consecuencia, todos los impuestos sobre la transmisión de inmuebles y de bienes y derechos registrables, las operaciones sobre valores mobiliarios, tanto en su emisión como en su transmisión, así como el impuesto sobre los actos solemnes de la vida jurídica, el legislador decía en el año 1964, se refundirán en un tributo unitario. Y en esta ley de 11 de junio de 1964, al impuesto de transmisiones patrimoniales incorporaba el gravamen de determinados actos jurídicos, decía que por razón de su solemnidad o de reflejo en la vida patrimonial, no deben de quedar al margen de la tributación y que por el contrario pueden completar el área de este impuesto.

En su determinación, seguía diciendo el legislador, la ley sigue el criterio de limitación en el número, cuidando de mantener tan solo aquellos de carácter más significativo. En estas

consideraciones, confiesa el legislador la afiliación del impuesto de actos jurídicos documentados, que incluso no se decidía entonces a llamarle impuesto. Se advierte, eso sí, el tenido propósito de atribuir una materia imponible común a los dos impuestos, que figuraban en esa etiqueta legal de transmisiones patrimoniales por una parte y de actos jurídicos documentados en otra vertiente.

Lo cual, como es bien notorio, no lo logra, y menos si se tiene en cuenta la presencia de otros impuestos en los cuales permitía afirmar que el entonces impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados tenía en su propio seno un cierto y casi importante grado de heterogeneidad. Por ello, ha de convenirse que en toda reforma tributaria más o menos amplia siempre se encuentra o se enfrenta, mejor dicho el legislador, con algunas piezas que si bien tienen estimable importancia recaudatoria, no encajan en el sistema concebido y a implantar, por lo que se ve aquel precisado, a realizar ajustes como el que acabamos de examinar. Con ello no quiere decirse que el actual impuesto sobre actos jurídicos documentados no tenga una función que cumplir en nuestro sistema, pero tenemos que decir que en la ley refundida, aprobada recientemente por un decreto legislativo, como quienes me escuchan podrán comprobar en el correspondiente tema de la unidad didáctica, este impuesto de actos jurídicos documentados, allí se explica, tiene una serie de conceptos con vida propia o sustantiva que podrá discutirse si el lugar adecuado es o no el que acabamos de aludir pero que indudablemente justifican la presencia de este impuesto.

Pero hay otros conceptos ciertamente enlazados o de algún modo conectados con otros gravámenes que ponen en tela de juicio la sustantividad o la independencia de este impuesto. Y sobre todo lo que más trastorna desde el punto de vista de aplicación de la respectiva ley es que estos impuestos tienen que ser, por su propia razón y naturaleza, tienen que ser fundamentalmente formalistas, es decir, que han de atenerse a la calificación jurídica del hecho imponible para determinar con qué alcance, en qué medida se aplica el impuesto de actos jurídicos documentados. Este criterio o este método de interpretación o mejor dicho de calificación del objeto imponible de acuerdo con la figura o el concepto jurídico sobre el cual éste se proyecta supone ciertamente una excepción en el conjunto de las normas que rigen la aplicación de un sistema tributario que, como hemos dicho al principio de esta charla, se refiere fundamentalmente a operaciones y a categorías de naturaleza económica.

Pero importa decirlo y resaltarlo que este impuesto siempre habrá de aplicarse no solamente con criterios jurídicos respecto de las normas que lo rigen, que esta es una razón que alcanza a todo impuesto que está indudablemente regulado en un ordenamiento jurídico positivo, sino que también estos criterios jurídicos son los que tienen que prevalecer a la hora de calificar el objeto del impuesto. Aquí está su diferencia respecto de estos impuestos aparte de la justificación que le alcanza desde el punto de vista recaudatorio que da lugar a que el legislador responsable y consciente de las necesidades de cualquier hacienda pública moderna se ve impelido a no renunciar a una figura tributaria que sin mayor presión fiscal indirecta, sin mayores costes sociales, proporciona recaudaciones importantes al presupuesto del Estado y en ella tenemos que encontrar la mayor razón de existencia o de supervivencia de este

gravamen.