

A Fondo

Sujeto pasivo del AJD: ¿soplamos o sorbemos?



ENRIQUE BEAUS
Socio de Broseta

El Gobierno ha abierto una gran puerta para reclamar con retroactividad el impuesto

Tal como señala la Ley General Tributaria, los impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente. Por su parte, es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.

Por tanto, cuando el legislador crea un impuesto y define un hecho imponible es porque ha identificado un negocio, acto o hecho que pone de manifiesto una capacidad económica, y a ese que tiene dicha capacidad le otorga la condición de sujeto pasivo. En el mero otorgamiento de una escritura pública de préstamo hipotecario, la verdad, es difícil ver dónde se pone de manifiesto la capacidad económica objeto de gravamen por el impuesto sobre actos jurídicos documentados; pero bueno, admitamos que existe esa manifestación indirecta de capacidad económica. Quien está obligado a hacer frente al impuesto es el sujeto pasivo y, hasta hoy, tal como ha confirmado el Supremo en la reciente votación del pleno de la sala, esa capacidad económica radicaba en el prestatario.

Sin embargo, esa condición de sujeto pasivo acaba de alterarse en el recientemente aprobado Real Decreto Ley 17/2018, asignándose la misma a las entidades financieras que conceden el préstamo hipotecario.

Pero ¿es razonable que pueda alterarse la condición de sujeto pasivo sin cambiarse el hecho imponible del impuesto? Es decir, ¿puede desaparecer la manifestación de capacidad económica de un sujeto pasivo y trasladarse a otro de los intervinientes del negocio jurídico de un día para otro?

Parece difícil de entender, porque, una de dos, o no había manifestación económica objeto del impuesto en el prestatario antes o no la hay ahora en el prestamista. Dicho de forma castiza, no es posible soplar y sorber a la vez.

Pensemos en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas. El hecho imponible lo constituye la transmisión onerosa inter vivos de bienes o derechos. Siendo ese el hecho imponible, se configura el sujeto pasivo como aquel que adquiere el bien o derecho. Parece lógico pensar que a nadie se le ocurriría ahora, sin modificar el hecho imponible, aprobar un real decreto ley que estableciera que la condición de sujeto pasivo recaerá en el transmitente. Es decir, o se cambia el hecho imponible, o no puede cambiarse el sujeto pasivo.

Sin embargo, esto es precisamente lo que acaba de hacer el Gobierno. Es decir, considerando que concurren unas circunstancias de extraordinaria y urgente necesidad al haber ratificado el Tribunal Supremo que la condición de sujeto pasivo recaerá en el prestatario (criterio que, por cierto, ha venido aplicándose durante los últimos 17 años), y haciendo uso de su capacidad legislativa excepcional, ha cambiado la condición del sujeto pasivo, pasándola del prestatario al prestamista, pero no ha actuado en modo alguno sobre el hecho imponible.

Y, claro, ante esto ahora alguno podría plantearse que si el legislador ha señalado que el sujeto pasivo del impuesto sobre actos jurídicos documentados es el prestamista, y el hecho imponible no varía, es porque el legislador entiende que la capacidad económica que se pone de manifiesto radica en ese



MANUEL CASAMAYÓN



El legislador entiende que la capacidad económica que justifica el impuesto no radicaba en el cliente

prestatista. Siendo esto así, la conclusión podría ser que nunca ha habido capacidad económica que debería haber sido objeto de gravamen en el prestatario, por lo que, independientemente de lo que haya dicho el Supremo, los que hubieran satisfecho ese impuesto deberían poder solicitar su devolución por no concurrir en ellos capacidad económica alguna.

Es decir, que esta reforma legislativa no es tal, sino una mera concreción de lo que el legislador siempre pretendió que fuera. Por lo tanto, el Ejecutivo, haciendo uso de una potestad legislativa extraordinaria, podría entenderse que no ha legislado *ex novo*, sino que ha venido a enmendar la plana al Supremo para indicarle que se ha equivocado al interpretar la norma, y para que esto no vuelva a suceder, ha procedido a una concreción de lo que

siempre debió estar claro, que el sujeto pasivo en el que se ponía de manifiesto la capacidad económica no era el prestatario sino el prestamista.

Y uno se pregunta, si alguien impugnara sus liquidaciones por actos jurídicos documentados de los últimos cuatro años alegando que no concurría en él el requisito esencial de manifestación económica, puesto que el propio Estado acaba de reconocerlo mediante el cambio legislativo, y el Tribunal Supremo tuviera que decidir, ¿qué haría?, ¿sorbería o soplaría?

Yo no sé, porque no me corresponde a mí legislar, si es correcta la norma ahora o si lo era antes, pero me temo que el Gobierno, al intentar cerrar la puerta al gravamen a los prestatarios, está dejando abierta una ventana muy grande que puede volverse en su contra. No sería de extrañar que ante

este cambio normativo, sin modificación del hecho imponible, los prestatarios se lanzaran a reclamar a las comunidades autónomas la devolución de un impuesto que nunca debieron satisfacer. Y si por un casual dicha tesis fuera admitida por los tribunales, el quebranto para las indicadas comunidades sería causado, exclusivamente, por la propia actuación del Estado, que al intentar vestir a un santo ha dejado desnudo a otro que parecía que había quedado ya arreglado para siempre.

Por lo tanto, me parece que la partida no ha terminado, y que va a haber quienes pretendan que ante esta modificación los tribunales se definan sobre sí, a la luz de la misma, el criterio aplicado a liquidaciones anteriores a esta modificación debe cambiarse, debiendo ahora sorberse donde ante se soplaban.