

LA APORTACIÓN SOCIETARIA DEL DOMINIO DESMEMBRADO SOBRE ACCIONES O PARTICIPACIONES SOCIALES EN EL ITPO y AJD

A propósito de la Sentencia del TSJ de Navarra de 19 de septiembre de 2003 (JT 30/2004)

SUMARIO

- I. LA "LITIS" ORIGEN DEL RECURSO**
- II. UNA ANOTACIÓN CRONOLÓGICA SOBRE LOS HECHOS QUE ORIGINAN LA CONTROVERSI**
- III. LEGISLACIÓN APLICABLE**
- IV. LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO Y ADMINISTRATIVO FORAL**
- V. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE NAVARRA**

I. LA "LITIS" ORIGEN DEL RECURSO

La controversia que da origen al recurso contencioso-administrativo formulado contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral de 24 de enero de 2002, y resuelto por la sentencia del TSJ de Navarra de 19 de septiembre de 2003, que aquí vamos a analizar, trae causa en la liquidación practicada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –en concepto de "extinción de usufructo"– sobre la escritura pública que documenta la aportación del usufructo vitalicio y de la nuda propiedad de un negocio a una sociedad limitada para cubrir una ampliación de su capital.

Con otras palabras, se trata de una aportación no dineraria de rama de actividad efectuada por personas físicas a una entidad ya existente, mediante la entrega del usufructo y nuda propiedad de valores representativos del capital social de otra.

II. UNA ANOTACIÓN CRONOLÓGICA SOBRE LOS HECHOS QUE ORIGINAN LA CONTROVERSI

Los antecedentes de esta "litis", poco o nada esclarecedores en la sentencia del TSJ de Navarra, se describen con mayor precisión en la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral y, aunque en ocasiones adolecen de ciertas ambigüedades o inconcreciones, al menos sí nos han permitido establecer una cronología ordenada de los hechos que dan lugar a la controversia surgida entre la Oficina Liquidadora del ITPOyAJD y el sujeto pasivo del impuesto. Son los siguientes:

Primero.- El 15 de febrero de 1996 fallece el causante dejando –entre otros bienes– el usufructo de la empresa "Herederos, S.L." a su viuda y la nuda propiedad de la misma a sus hijos. La herencia fue aceptada el 14 de abril de 1997.

A los efectos que nos ocupan, interesa únicamente el bien que hemos señalado, esto es, la empresa "Herederos, S.L.", así como las operaciones que le afectan: la desmembración del dominio y su posterior consolidación, como consecuencia de su aportación por los herederos a la entidad mercantil "Bodega, S.L." tras una operación de ampliación de capital.

Prescindiremos, por tanto, de los restantes bienes que, en aquel momento, hubiesen integrado el caudal relicto.

Segundo.- Mediante escritura pública otorgada el 10 de noviembre de 1997, la viuda y sus cuatro hijos aportan la empresa "Herederos, S.L." a la Compañía Mercantil "Bodega, S.L.", acogándose al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canjes de valores y aportaciones de elementos patrimoniales afectos a actividades empresariales realizadas por personas físicas.

Tercero.- Con posterioridad, la escritura pública se presenta ante la Oficina Liquidadora, la cual giró liquidación por el ITPOyAJD, al considerar que la citada escritura ratifica una operación que produce la extinción del usufructo y, por ende, sujeta al citado impuesto.

A tenor de ello, "Bodega, S.L." debe satisfacer por la "consolidación del pleno dominio" el ITPOyAJD correspondiente a la modalidad de "Documentos Notariales", al tipo del 0,8 por 100.

Cuarto.- Con fecha 2 de marzo de 1998, la parte actora interpone ante Tribunal Económico Administrativo Foral reclamación económico-administrativa contra la liquidación practicada por la Hacienda Foral, puesto que la considera improcedente.

El Tribunal Económico Administrativo Foral, con fecha 24 de enero de 2002, desestima la pretensión de la parte actora y confirma en todos sus extremos la liquidación practicada. En su opinión, se realiza el presupuesto de hecho –"consolidación de dominio"– que origina el nacimiento de la obligación tributaria por el ITPOyAJD.

La impugnación de esta Resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral es la que da origen al recurso que resuelve la sentencia objeto de nuestro estudio.

III. LEGISLACIÓN APLICABLE

Descritos los antecedentes, es de la máxima importancia determinar las normas tributarias imbricadas en el caso que nos ocupa, a saber:

- Acuerdo de la Diputación Foral, de 10 de abril de 1970, por el que se aprueban las normas para la exacción de los Impuestos sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados¹: arts. 178, 29. 1 y 191.2

- Acuerdo del Parlamento Foral, de 17 de marzo de 1981, por el que se aprueba la norma reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados² (BON nº 37/1991, de 27 de marzo): arts. 11.1 y art. 36. I. B). 11

- Decreto Foral 27/1982, de 23 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados³ (BON nº 7/1992, de 17 de enero): art. 23

1. En adelante, de modo abreviado, ADIS.

2. Que denominaremos APFITPOyAJD.

3. En adelante, DFITPOyAJD.

IV. LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO FORAL

Como hemos señalado, el Tribunal Económico Administrativo Foral (TEAF) desestima la pretensión de la parte actora y confirma íntegramente la liquidación practicada por la Oficina Liquidadora de Pamplona, al tipo del 0,8 por IAJD, de la escritura pública de aportación no dineraria de usufructo y nuda propiedad como consecuencia de una ampliación de capital.

Para justificar el sentido de este fallo, el TEAF esboza una línea argumental de trazo farragoso y torticero que, a nuestro juicio, carece de justificación desde una perspectiva jurídico-tributaria, por ello trataremos de exponer de manera clara, ordenada y razonada nuestro desacuerdo con este Tribunal.

Comenzaremos por los aspectos relativos a la transmisión lucrativa por sucesión "mortis causa", en cuya virtud se produce la desmembración del dominio de la empresa "Herederos, S.L.": un causahabiente adquiere el usufructo de la empresa, y los otros la nuda propiedad de la misma.

Pues bien, los problemas más importantes que se derivan de esta situación son, por un lado, la tributación correspondiente a cada adquisición; y, por otro, la tributación correspondiente a la consolidación del dominio al extinguirse el usufructo⁴.

Las Normas para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones, aprobadas por el AD de 10 de abril de 1970⁽⁵⁾ y, concretamente, su Capítulo Séptimo, titulado Normas Especiales, establecen en su art. 178 las normas relativas a la tributación del usufructo.

El citado precepto señala que, en el momento de producirse el desmembramiento, se girará al usufructuario "*una liquidación conforme a la naturaleza jurídica de su título de adquisición, sobre la base del valor del usufructo*" (núm. 1) y al nudo propietario, "*sobre la base del valor de la misma*" (núm. 2), esto es, la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes sobre los que recaiga este derecho⁶.

Los herederos, según se desprende de los hechos descritos en la Resolución, tributaron por la constitución del usufructo de acuerdo con los arts. 178, 29.1⁽⁷⁾ y 191. 2⁽⁸⁾

4 Además, un conflicto clásico -que en nuestro caso no se plantea- es la valoración del usufructo y de la nuda propiedad para determinar el valor que, en el momento de producirse la sucesión, ingresa en el patrimonio de cada adquirente.

5. A los efectos de determinar la norma aplicable debe tenerse en cuenta el momento del devengo del impuesto, en nuestro caso, el día del fallecimiento del causante y no, como se afirma, el momento de la aceptación de los herederos. El art. 51 del ADIS establece que "*la adquisición de bienes, acciones y derechos a título de herencias, legados y donaciones "mortis causa" y el consiguiente devengo del impuesto, se entienden verificados el día del fallecimiento del causante (...)*".

6. El art. 132 del ADIS, entonces vigente, contenía las normas de valoración del usufructo y de la nuda propiedad. Decía así: "1. El valor del derecho real de usufructo se estimará en la forma siguiente: (...)

B) El del usufructo vitalicio se fijará tomando del valor total de los bienes, según la edad del usufructuario, el siguiente tanto por ciento:

Si el usufructuario tiene 20 o menos años de edad, el valor del usufructo será el setenta por ciento del valor total de los bienes.

Por cada año más de veinte que el usufructuario tuviera, se disminuirá en una unidad dicho porcentaje, sin que, en ningún caso, éste pueda ser inferior al diez por 100 del valor total de los bienes.

D) El valor del derecho de nuda propiedad, en todos los casos, lo constituirá la diferencia entre el valor del usufructo, uso o habitación, según las normas anteriores y el valor total de los bienes sobre los que recaigan tales derechos".

7. Según este precepto: "*Estarán exentas:*

1. Las adquisiciones hereditarias de los ascendientes, descendientes legítimos e hijos legitimados por subsiguiente matrimonio, adoptantes y adoptados con adopción plena y entre cónyuges".

8. Con el siguiente tenor literal: "2. No estarán sujetos al Impuesto por este concepto (Actos Jurídicos Documentados) los actos a que se refiere el número anterior cuando lo estén por los Impuestos sobre las Sucesiones, sobre el Tráfico de Empresas o por los de Transmisiones Patrimoniales y Aumento del Valor de los Terrenos, aunque gocen de exención. Se exceptúan de esta disposición los actos declarados exentos en el Impuesto de Sucesiones en los números 1 y 10 del art. 29, y del de Transmisiones Patrimoniales en el número 16 del artículo 116, los cuales satisfarán el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados al tipo del 0,80 por 100, aun cuando consten en documento privado".

del citado AD. De la aplicación conjunta de los meritados preceptos resulta que los actos declarados exentos en el ISD –como lo son las sucesiones "mortis causa" en línea recta (nudo propietarios) y entre cónyuges (la viuda usufructuaria)– tributan por la modalidad de "cuota gradual" en el IAJD al tipo del 0,8 por 100.

En relación con esta primera operación relativa a la tributación de la desmembración del dominio, parece no existir controversia alguna entre la Hacienda Foral y los causahabientes. Al menos es lo que se deduce de las palabras del Tribunal Económico Administrativo Foral cuando afirma que *"en rigor liquidaciones pendientes de pago sólo habrían de serlo las correspondientes a la extinción del usufructo, pues ha de suponerse que la correspondiente a la desmembración hubo de dar lugar a la liquidación correspondiente"*.

El problema, pues, se plantea en el momento de la consolidación del dominio que, como es sabido, está gravado bien por el ISD bien por el ITPOyAJD, dependiendo de si la desmembración del dominio se produce a título lucrativo u oneroso⁹.

En el caso que nos ocupa, el art. 23 del Decreto Foral 27/1982, de 23 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, señala en su núm. 2 que: *"La consolidación del dominio desmembrado por título lucrativo se regirá por las normas del Impuesto sobre las Sucesiones y Donaciones"*, lo que nos remite de inmediato al meritado art. 178 del ADIS.

De acuerdo con lo anterior, la consolidación del dominio, o si se prefiere la extinción del usufructo, desmembrado por título lucrativo tributa de acuerdo con lo dispuesto en el art. 178. 3 del A.D. de 10 de abril de 1970, en cuya virtud *"si el nudo propietario transmite su derecho al usufructuario y viceversa, o si ambos los transmiten a un tercero, sin perjuicio de pagar el adquirente lo que proceda por esta adquisición, se le exigirán a éste desde tal momento cuantas liquidaciones pendientes de pago hubiese pendientes de ingreso por la desmembración del dominio y la procedente por la consolidación del mismo"*.

Por tanto, según su tenor literal, el tercero adquirente debe tributar por las liquidaciones pendientes por la desmembración del dominio y por la consolidación del mismo. Ahora bien, reconoce el propio Tribunal, las liquidaciones pendientes *"proceden de herencia en la que los herederos son la cónyuge (usufructuaria) y los hijos (nudo propietarios) del causante, de modo que les alcanzaría la exención prevista en el artículo 29. 1 de las propias Normas para la exacción del Impuesto sobre Sucesiones"*. En este caso la exención prevista en el art. 29. 1 de la Norma Foral se aplica sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 191. 2 del ADIS y, por tanto, debe *"satisfacerse por este concepto de consolidación del dominio el IAJD al tipo del 0,8 por 100"*.

Ahora bien, no obstante lo anterior, no debe olvidarse que esta transmisión del usufructo y de la nuda propiedad de los causahabientes a un tercero –"Bodega, S.L."– no puede desligarse de las circunstancias en las que tiene lugar la extinción del usufructo, puesto que, a efectos fiscales, es de la máxima importancia el hecho de que la consolidación del dominio esté incardinada o se produzca en el conjunto de la operación de aportación no dineraria al capital social de la citada sociedad.

9. Con otras palabras, a los efectos de someter a tributación la consolidación del dominio al extinguirse el usufructo, debe tenerse en cuenta el título en virtud del cual se produjo la desmembración del dominio: si tuvo lugar a título lucrativo u oneroso. En el primer caso, la consolidación del dominio, producida por la extinción del usufructo, desmembrado por título lucrativo se rige por las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art. 178 ADIS), en el segundo, por título oneroso se liquida por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (arts. 11 del APFITPOyAJD y del 23 del DFITPOyADJ).

El Tribunal, en lugar de analizar la operación en su conjunto, tal y como la hemos descrito, la disecciona porque, a su juicio, existe una "*clara distinción ontológica entre ambos negocios*", entre la consolidación del dominio y la de aportación no dineraria al capital social. Y lo hace con base en un razonamiento que adolece de solidez jurídica, pues parte de una premisa errónea: lo que, en su opinión, "*bien podía, por ejemplo, haberse*" producido.

Estas son sus inequívocas palabras: "*lo cierto es que, a nuestro juicio, sí pueden distinguirse conceptualmente ambas operaciones, y ello porque bien podía, por ejemplo, haberse procedido a una previa consolidación del dominio (es decir, anterior a la aportación del negocio o empresa al capital social de la recurrente) en las personas de los nudopropietarios (por cualquiera de las causas previstas en el artículo 513 del Código Civil¹⁰, lo que denota la clara distinción ontológica entre ambos negocios jurídicos*" (Fundamento de Derecho Sexto).

Este planteamiento del Tribunal Económico Administrativo Foral podríamos suscribirlo de no ser porque de los hechos ciertos que constan en la escritura pública otorgada ante Notario –y que nadie discute– se deduce todo lo contrario; puesto que el Antecedente de Hecho Primero señala "bien a las claras" [en expresión utilizada por el propio Tribunal (FD 1º)] que los causahabientes ratifican ante notario "*la aportación de negocio o empresa (...) con acogimiento al régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canjes de valores y aportaciones de elementos patrimoniales afectos a actividades empresariales realizadas por personas físicas. La primera era titular del usufructo vitalicio del negocio o empresa y los cuatro siguientes, nudopropietarios de dicho negocio o empresa*".

Con base en la lectura sesgada que el Tribunal Económico Administrativo Foral efectúa de la operación, centrada en la idea de que la consolidación del dominio es previa a la aportación no dineraria al capital social, no debe extrañarnos que confirme la liquidación de la citada escritura al 0,8 por 100 por el IAJD, así como que eluda pronunciarse sobre el *quid* de la cuestión: ¿Cómo tributa la aportación del derecho de usufructo vitalicio y de la nuda propiedad a una sociedad para cubrir un aumento de capital?

De soslayo, el Tribunal nos participa tímidamente del argumento que esgrime la recurrente para oponerse a la liquidación de la meritada escritura al 0,8 por 100 por el IAJD. Lacónicamente nos dice: "*Y en relación con la aplicación de este tributo plantea la Compañía recurrente su incompatibilidad con la sujeción de la operación de aportación no dineraria de la nuda propiedad y del usufructo al capital social (concepto "operaciones societarias"), según prevé el art. 22.2 del Acuerdo del Parlamento Foral, de 17 de marzo de 1981, por el que se aprueba la Norma reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y ello por no poderse distinguir entre la operación de consolidación del dominio y la de aportación no dineraria al capital social*" (FD 6º).

Este razonamiento es contestado una vez más con base en "*la clara distinción ontológica entre ambos negocios*" y, por tanto, "*encontrándonos, a nuestro juicio, ante actos o negocios distintos (el de la consolidación del dominio y el de aportación no dineraria) no cabe apreciar la incompatibilidad prevista en el artículo 22. 2 de la*

10. Son las siguientes: "El usufructo se extingue:

- 1º. Por muerte del usufructuario.
- 2º. Por expirar el plazo por el que se constituyó, o cumplirse la condición resolutoria con signada en el título constitutivo.
- 3º. Por la reunión del usufructo y la propiedad en una misma persona.
- 4º. Por la renuncia del usufructuario.
- 5º. Por la pérdida total de la cosa objeto del usufructo
- 6º. Por la resolución del derecho del constituyente
- 7º. Por prescripción".

Norma reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, puesto que tal incompatibilidad ha de apreciarse cuando los distintos Impuestos a que alude el artículo 22. 2 incidan sobre el mismo acto o contrato".

El Tribunal Económico Administrativo Foral lo que desconoce, o no quiere "reconocer", es el conjunto de la operación consistente en la aportación por los herederos a la sociedad "Bodega, S.L.", de los derechos de usufructo y de nuda propiedad sobre la empresa "Herederos, S.L." para cubrir un aumento de capital.

Pues bien, en estos momentos ya adelantamos que este tipo de operaciones motiva una única liquidación por el ITPOyAJD en la modalidad de "Operaciones Societarias", pues si bien es cierto que la aportación a la sociedad "Bodega, S.L." produce la extinción del usufructo y, por tanto, se produce la consolidación del pleno dominio, no lo es menos que ésta no da lugar a una liquidación distinta de la correspondiente a la ampliación de capital efectuada por la citada sociedad.

V. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE NAVARRA

La parte actora, "Bodega, S.L.", recurre ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Navarra la Resolución del Tribunal Económico Foral, en cuya virtud se le exige tributar al tipo del 0,8 por 100 por la escritura que contiene la extinción de un usufructo, según interpretación conjunta de lo dispuesto en los art. 178. 3, 29. 1 y 191. 2 del Acuerdo de Diputación de 10 de abril de 1970⁽¹¹⁾.

Para evitar reiteraciones, no vamos a incidir en todos los pormenores de los antecedentes de hecho, puesto que ya han sido expuestos al comienzo de este trabajo. Nos referiremos, por tanto, a los Fundamentos de Derecho que se contienen en esta sentencia.

El primero de ellos recoge los antecedentes de hecho desde la sucesión "mortis causa" que provoca la desmembración del dominio de la empresa hasta su posterior consolidación, con ocasión de su aportación para cubrir una ampliación de capital.

A este respecto, debemos efectuar una única precisión, puesto que, a diferencia de lo que señala el TSJ de Navarra, la desmembración del dominio se produce el día del fallecimiento del causante (14 de abril de 1996) no en el que tiene lugar la aceptación de la herencia (14 de abril de 1997); puesto que tanto el art. 989 del CC¹² como el art. 51 del ADIS¹³ retrotraen los efectos de la aceptación de la herencia y del momento del devengo del ISD, respectivamente, al momento de la muerte del causante.

11. En efecto, el art. 178. 3 del A.D. de 10 de abril de 1970, que aprueba las Normas para la exacción del ISD, en su redacción originaria, decía así: "*Si se transmite el usufructo o la nuda propiedad, se girará una nueva liquidación evaluándolos con arreglo a las normas anteriores y teniendo en cuenta el vínculo jurídico entre el transmitente y el adquirente, con absoluta independencia de las liquidaciones procedentes con arreglo a los números anteriores.*"

Si el nudo propietario transmite su derecho al usufructuario y viceversa, o si ambos los transmiten a un tercero, sin perjuicio de pagar el adquirente lo que proceda por esta adquisición, se le exigirán a éste desde tal momento cuantas liquidaciones hubiese pendientes de ingreso por la desmembración del dominio y la procedente por la consolidación del mismo.

La renuncia aunque sea pura y simple de un usufructo ya aceptado, se considerará a los efectos fiscales como una donación del usufructuario a nudo propietario".

12. Que dispone: "Los efectos de la aceptación y repudiación de la herencia se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se herede".

13. Cuyo tenor es el siguiente: "la adquisición de bienes, acciones y derechos a título de herencias, legados y donaciones "mortis causa" y el consiguiente devengo del impuesto, se entienden verificados el día del fallecimiento del causante, aun cuando se trate de sucesión abintestato y sea cualquiera la fecha en que se haga la declaración de herederos y en la que se formalice el documento, o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al art. 196 del Código Civil, todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 17 referente al cumplimiento de las condiciones resolutorias y siempre que concurren las circunstancias determinadas en el art. 197 del Código Civil".

En segundo termino, la sentencia reproduce la interpretación del Tribunal Económico Administrativo Foral en relación con el art. 178. 3, según la cual esta norma "viene a aludir a una hipótesis de tributación, entre otros casos contemplados, consistente en que usufructuario o nudo propietario transmitan a un tercero sus respectivos derechos, en cuyo caso, el adquirente" –la sociedad actora– que estaría "obligado a pagar cuantas liquidaciones hubiere pendientes de pago por la desmembración del dominio y la procedente por la consolidación del mismo, sin perjuicio de su derecho a repetir contra quien proceda".

Ahora bien, dice el TSJ, la Resolución tras verter diversas críticas a este precepto –al que, en nuestra opinión, el Tribunal Económico Administrativo Foral dedica extensos e innecesarios comentarios en sus FD 3^o(14) y 4^o(15)– concluye con lo que a estos efectos es lo relevante, que "en lo atinente a la transmisión lucrativa, no procede la tributación, dada la exención prevista en el artículo 29.1" del ADIS, remitiéndonos a lo dispuesto en el artículo 191.2 del ADIS. Este precepto establece que los actos sujetos pero declarados exentos en el art. 29. 1, satisfarán el IAJD en la modalidad de "cuota gradual" al tipo del 0,8 por 100, aun cuando consten en documento privado (FD 2^o).

Puede apreciarse, una vez más, cómo el Tribunal Económico Administrativo Foral aplica su propia teoría sobre la "clara distinción ontológica entre ambos negocios", consolidación de dominio y ampliación de capital, y se centra en el primero de los negocios.

En tercer lugar, el TSJ, con base en las premisas anteriores, establece sus propias deducciones:

A) Que la ampliación de capital está gravada por el IOS y, por tanto, no tributa por IAJD, al ser ambos incompatibles [arts. 12. 1 y 22. 2 NPF de 17 de marzo de 1981⁽¹⁶⁾]

Ahora bien, continúa el Tribunal, el hecho de que exista una exención en el art. 36. I. B). 11^a de la NPF no permite interpretar que se recobra la posibilidad de aplicación del IAJD, pues la operación se encontraba sujeta al IOS, "si bien sobre esa sujeción genérica, integrada en el supuesto de hecho previsto en la norma, opera con posterioridad la norma de excepción que constituye la exención".

14. A modo de ejemplo, en relación con el art. 178 del ADIS dice el Tribunal: "Liquidación con deuda pendiente sólo podrá serlo, pues, la propia de la extinción del usufructo, a cuyo respecto el art. 178. 2 establece una suerte de liquidación caucional cuando dice que "la Oficina liquidadora, al desmembrarse el dominio, girará provisionalmente sobre la base y por el tipo aplicable en tal momento la liquidación a pagar en su día por la extinción del usufructo, haciendo constar que el nudo propietario o, en su caso, el tercer adquirente queda obligado al pago de la misma, sin perjuicio de su rectificación al extinguirse el usufructo, habida cuenta del valor de los bienes y derechos y de las tarifas que rijan en la fecha de la consolidación" Esa "caucionalidad" muestra que sólo por extinción de usufructo y consolidación del dominio y no por ningún otro concepto (como pudiera ser, por ejemplo, la desmembración) quepa la existencia de liquidaciones pendientes de pago. Por otra parte, extinción de usufructo y consolidación del dominio son dos formas de determinar una cosa o fenómeno, pues la extinción de aquél significa la consolidación de la propiedad por la propia elasticidad y fuerza expansiva del derecho de dominio, que hace que éste, al desaparecer el ajeno derecho de usufructo, que lo limitaba, recobre la integridad de las facultades que lo configuran" (El subrayado es nuestro).

15. En el que nos dice que: "en el presente caso la extinción del usufructo no se produjo, por ejemplo, como fenómeno previo o en virtud de acto previo a su transmisión (...). Con ello no se quiere negar esa individualización del hecho de la extinción del usufructo, pero sí poner de manifiesto que en todo caso esa extinción se produjo en unidad de acto formal con la transmisión. En definitiva, que se produjo no antes que por el otorgamiento de la escritura pública que recogió la transmisión".

16. El art. 12. 1 establece que "Son operaciones societarias sujetas, la constitución aumento y disminución de capital, fusión, transformación y disolución de sociedades" y el art. 22. 2 señala la incompatibilidad, entre otros, del IOS y del IAJD, en su modalidad de "cuota gradual". Dice así: "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 apartados 1^o y 2^o del número 1 del artículo 1 de la presente Norma, tributarán además, al tipo de gravamen del 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos".

B) Que la remisión que art. 191. 2 del ADIS efectúa al ITPOyAJD "no puede sino entenderse que se produce una remisión completa al texto de esta norma, de forma que al haberse producido una evolución posterior en el ordenamiento jurídico, y regularse de forma distinta la exacción del tributo, ha de ser esta última regulación la que sea de aplicación, pues de lo contrario se habría producido una petrificación del ordenamiento jurídico en el momento precedente".

C) Que es inadmisibles la teoría del Tribunal Económico Administrativo Foral en relación con la ficción que establece al señalar que "bien podía, por ejemplo, haberse procedido a una previa consolidación del dominio (...) en las personas de los nudos propietarios (...), así como lo que denota la clara distinción ontológica entre ambos negocios jurídicos"

Por último, tenemos que reconocer que no acertamos a comprender en todos sus términos qué ha querido decir el TSJ de Navarra en su FD 4^o(17), el más importante, por cuanto que en él nos adelanta que la demanda será "íntegramente estimada".

Las críticas que pueden realizarse de esta sentencia, acertada en su fallo, pero desafortunada en la descripción que efectúa de los antecedentes de hecho, así como en sus razonamientos y argumentos jurídicos, son las siguientes:

En primer lugar, adolece de la claridad deseada en la delimitación del problema que se le plantea, que no es otro que determinar cómo tributa la escritura que documenta una aportación de usufructo y nuda propiedad de una empresa a otra con ocasión de una ampliación de capital de ésta última.

En segundo término, rehuye contestar con precisión a la teoría de la dualidad de negocios jurídicos formulada por el Tribunal Económico Administrativo Foral.

Por el contrario, al TSJ le falta valentía para criticar la "raquílica" teoría del Tribunal Económico Administrativo Foral sobre la "distinción ontológica" basada -dice la sentencia- en "una hipótesis que no está acreditado que se haya producido" [vid. FD 3^o a)].

Tímidamente se atreve a decirle que con esta teoría lo que pretende es salvar su interpretación sobre la aplicación del IAJD a esta operación: "expresando que existe una diferencia conceptual entre la ampliación de capital -que es el negocio jurídico producido y la realidad económica subyacente- estableciendo una hipótesis que en realidad constituye una ficción al expresar que "bien podía, por ejemplo, haberse procedido a una previa consolidación del dominio (es decir, anterior a la aportación del negocio o empresa al capital social de la recurrente) en las personas de los nudo propietarios (...) lo que denota la clara distinción ontológica entre ambos negocios jurídicos".

17. Antes el Tribunal dice en los Fundamentos de Derecho lo siguiente: "CUARTO. Debe, por lo demás, entenderse que desde el momento de la exención de las transmisiones lucrativas, entre padres e hijos, a tenor del artículo 29.1 citado, el supuesto analizado en el que se trata de una transmisión onerosa, en el que el sujeto pasivo es la propia sociedad a la que se amplía el capital, resulta conceptualmente difícil entender existente el supuesto de hecho previsto originariamente en el artículo 178.3, -por lo demás ya derogado en este concreto extremo-, que se basa en el pago diferido de las cantidades inicialmente no satisfechas por no haberse producido la transmisión plena del dominio, sino de forma desmembrada, usufructo y nuda propiedad, cuando tal sujeto pasivo no tuvo participación alguna en el hecho tributario originario, pues nos encontramos más bien en un supuesto de responsabilidad o pago por sustitución, que no se atempera con la realidad jurídica y económica que debe realmente gravarse, que no es otra que la ampliación de capital, con el régimen jurídico a ello inherente, de gravamen por el impuesto de Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de operaciones societarias. De esta forma el tributo solo es comprensible desde una óptica de pago diferido por la adquisición de una capacidad económica a título lucrativo, mas dada la hipótesis de exención con carácter general de las transmisiones lucrativas que nos ocupan en el Impuesto de Sucesiones, solo cabe la tributación por el Impuesto de Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, mas ya con arreglo al régimen previsto para estos Tributos".

Por el contrario, guarda absoluto silencio respecto de los motivos recaudatorios que planean sobre este razonamiento, puesto que sólo defendiendo la "*distinción ontológica entre ambos negocios*" puede someterse a gravamen la consolidación del dominio (al 0,8 por 100 en el IAJD, sobre una base imponible próxima a los 2.000 millones de pesetas).

En tercer lugar, no profundiza en el análisis del conjunto de la operación de acuerdo con las normas tributarias imbricadas ni afirma con rotundidad que no existen dos negocios jurídicos (consolidación del dominio y aportación) sino que se trata de una operación consistente en la aportación a la sociedad "Bodega, S.L.", por parte de los titulares de los derechos de usufructo y de nuda propiedad sobre otra empresa, "Herederos, S.L.," para cubrir un aumento de capital.

Elude de nuevo entrar en el fondo de la cuestión: consolidación de dominio en una ampliación de capital con aportación por separado de la nuda propiedad y del usufructo. Dicho de otro modo, la consecuencia que se deriva de esta aportación es la consolidación del dominio, al concurrir en la sociedad "Bodegas, S.L." los derechos de usufructo y nuda propiedad sobre "Herederos, S.L.". En definitiva, se extingue el usufructo y procede liquidar únicamente la operación por el ITPOyAJD en la modalidad de "Operaciones Societarias".

Sobre esta misma cuestión e identidad de hechos¹⁸, la Dirección General de Tributos ha tenido ocasión de pronunciarse en su Resolución núm. 88, de 9 de junio de 1992⁽¹⁹⁾, en la que se afirma que sólo procede tributar por el IOS y "*esta consolidación no daría lugar a la práctica de ninguna liquidación distinta de la ya indicada por aplicación de lo dispuesto en el párrafo último del artículo 51.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 noviembre, que para el supuesto de un pleno dominio desmembrado en usufructo y nuda propiedad por título lucrativo, (...) y en el caso a que se refiere el escrito la liquidación correspondiente a la adquisición que realiza la sociedad es la indicada por la modalidad de "operaciones societarias" sobre la base del valor nominal, más la prima exigida, en su caso, y por el tipo de gravamen del 1 por 100*".

En cuarto lugar, los argumentos que aduce para estimar íntegramente la demanda carecen de una coherente y ordenada construcción jurídico-tributaria (FD 4º), lo que impide entender con claridad el sentido de alguno sus motivos.

Al referirse a la parte actora y a la interpretación del art. 178. 3 del ADIS, señala lo siguiente:

"Debe, por lo demás, entenderse que desde el momento de la exención de las transmisiones lucrativas, entre padres e hijos, a tenor del artículo 29.1 citado, el supuesto analizado en el que se trata de una transmisión onerosa, en el que el sujeto pasivo es la propia sociedad a la que se amplía el capital, resulta conceptualmente difícil entender existente el supuesto de hecho previsto originariamente en el artículo 178.3, -por lo demás ya derogado en este concreto extremo-, que se basa en el pago diferido de las cantidades inicialmente no satisfechas por no haberse producido la transmisión plena del dominio, sino de forma desmembrada, usufructo y nuda propiedad, cuando tal sujeto pasivo no tuvo participación alguna en el hecho tributario originario, pues nos encontramos ante un supuesto de responsabilidad o pago por sustitui-

18. La cuestión que se plantea es la siguiente: aportación del usufructo vitalicio y la nuda propiedad de una madre y sus hijos sobre una finca rústica a una sociedad para cubrir un aumento de capital.

19. En este mismo sentido, la Resolución de la DGT de 29 de enero de 1993 declaró que del art. 1. 2 del TR del ITPOyAJD "*se desprende que, cuando se efectúen aportaciones no dinerarias de bienes o derechos como desembolsos de la suscripción de capital de las sociedades, la tributación de dicho acto, por la constitución de la sociedad o la ampliación de su capital social, como hecho imponible del concepto de Operaciones Societarias, excluye la tributación de la transmisión de los bienes o derechos por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas*".

ción que no se atempera con la realidad jurídica y económica que debe realmente gravarse, que no es otra que la ampliación de capital, con el régimen jurídico a ello inherente, de gravamen por el impuesto de Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de operaciones societarias. De esta forma el tributo solo es comprensible desde una óptica de pago diferido por la adquisición de una capacidad económica a título lucrativo, mas dada la hipótesis de exención con carácter general de las transmisiones lucrativas que nos ocupan en el Impuesto de Sucesiones, solo cabe la tributación por el Impuesto de Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, mas ya con arreglo al régimen previsto para estos Tributos" (El subrayado es nuestro)

Si bien es cierto que llega a la conclusión de que la operación debe tributar por el IOS, no lo es menos que el argumento utilizado no es el correcto. Debe tributar por el citado impuesto porque, teniendo en cuenta el carácter específico de las operaciones societarias, parece lógico pensar que la ampliación de capital y demás operaciones sujetas, cuando el aportante sea un particular sólo tributen por la modalidad de "Operaciones Societarias", prevaleciendo por tanto dicho impuesto²⁰.

Ahora bien, el legislador ha establecido un régimen fiscal especial a favor de determinados negocios jurídicos a través de los cuales se realizan habitualmente importantes operaciones económicas de concentración y reestructuración de empresas. En nuestro caso, las aportaciones de activos. Estas operaciones pueden producirse en el marco de algunas operaciones societarias gravadas por el impuesto, como la ampliación de capital que se produce en este caso.

Pues bien, en relación con el caso que nos ocupa, el art. 36. I. B). 11 de la NPF de 17 de marzo de 1981 establece que están exentas del IOS las operaciones a las que sea aplicable el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores establecido en la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades²¹ (LNA 1996, 440).

Por último, debemos referirnos a la delimitación entre el IAJD y el IOS, ya que las operaciones gravadas por este impuesto con carácter general se instrumentan en escritura pública, por lo que pueden entrar en colisión el IOS con la modalidad de "Documentos Notariales" del IAJD.

En efecto, dentro del gravamen que se exige por la formalización de los actos autorizados por los notarios hay que distinguir dos modalidades: un derecho de cuota fija, que se superpone al gravamen sobre el acto u operación reflejado en el documento y, por tanto, compatible con cualquiera de los impuestos recogidos en el ITPOyAJD; y el derecho de cuota variable.

Como es sabido, el gravamen gradual o cuota variable del IAJD es aplicable adicionalmente sobre ciertos documentos en la medida en que concurren todos y cada uno de los requisitos que señala el artículo 22. 2 del APF de 17 de marzo de 1981.

Aunque exigido formalmente en razón de la formalización del acto o contrato, recae sobre la operación en él reflejada y cumple una función de complemento de la tributación sobre el tráfico patrimonial²². Según el art. 22. 2 del TR, están sujetos a este derecho de cuota variable (instrumentum notarial) los documentos en los que concurren los siguientes requisitos: que se trate de primeras copias de escrituras y actas notariales

20. DE PABLO VARONA, C.: *El Impuesto sobre Operaciones Societarias*. Editorial Aranzadi, Pamplona, 1995, p 40; *Memento Práctico Fiscal*, Ediciones Francis Lefebvre, 2001, §5458.

21. Con anterioridad, véase la Ley Foral 8/1992, de 3 de junio, por la que se regula el régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canjes de valores y relaciones sociedades matriz-filial (BON nº 72/1992, de 15 de junio).

22. Por todos, MARTÍN GONZÁLEZ, F.: "Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Aspectos litigiosos" en *Cuadernos de Derecho Judicial. Aspectos sustantivos del Derecho Tributario*. Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1995, p. 199.

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.

La doctrina²³ y la jurisprudencia son unánimes a la hora de reconocer el carácter concurrente –que no alterativo– de los requisitos que enumera el art. 22. 2 del TR [SSTS de 22 abril 1988, de 2 de octubre de 1989, de 3 enero 1991 y de 8 abril 1995 (RJ 1995, 3650) y STSJ de Madrid de 15 junio 1995 (JT 1995, 808)]. Con otras palabras, la ausencia de uno de ellos implicaría la inaplicación de esta modalidad de gravamen.

Por todo lo anterior, podemos afirmar que el IAJD, en cuanto al gravamen gradual de los "Documentos Notariales" es incompatible con el concepto de "Operaciones Societarias" del ITPOyAJD, pues una operación de ampliación de capital elevada a escritura pública sólo podrá ser liquidada por el IOS. Lo determinante, a estos efectos, para que la operación societaria no tribute por el gravamen proporcional de IAJD es que esté sujeta al IOS, de ahí que si una operación está sujeta –la ampliación de capital (art. 12. 1 NPF)– y exenta –[art. 36. I. B). 11 NPF]– no tributa por IAJD

Por todo lo expuesto, la escritura de aportación de rama de actividad realizada con acogimiento al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canjes de valores y aportaciones de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas está exento del ITPOyAJD tanto en el IOS como en el IAJD ("Documentos Notariales", modalidad de cuota variable).

No obstante nuestro acuerdo con el fallo de la sentencia, antes de concluir, queremos referirnos a los aspectos formales de la misma, puesto que, en nuestra modesta opinión, constituyen un claro e inequívoco ejemplo de cómo no debe redactarse una resolución judicial.

Los hechos se describen de una manera farragosa, parcial y desordenada que impide la correcta comprensión de los antecedentes de hecho: en ocasiones no concuerdan los géneros y tiempos verbales; los signos de puntuación se utilizan sin orden ni concierto, por no hablar del uso de los guiones para intercalar frases de imposible lectura²⁴. No dudamos de los esfuerzos de este Tribunal por elaborar una sentencia clara e inteligible pero ésta no es, desde luego, ejemplo de ello.

23. Por todos, MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, J.: *Nueva fiscalidad de los Actos Jurídicos Documentados*. Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, Centro de Estudios Registrales, 1994, p. 22-23; IGLESIAS CANLE, S.: *El Impuesto de Actos Jurídicos Documentados*. Marcial Pons, Barcelona, 1999, p. 55; VILLARÍN LAGOS M.: *La tributación de los Documentos Notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*. Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 103.

24. Como botón de muestra reproducimos uno de los párrafos de los Fundamentos de Derecho: "SEGUNDO. El supuesto fáctico contemplado hace referencia a una ampliación de capital de la entidad recurrente, ampliación esta en la que los accionistas aportan, sin entrar en el análisis del planteamiento efectuado por la actora de que los derechos de marca correspondía no a los herederos de D., sino que habrían sido aportados por la Sociedad "Herederos de JC, S.L., y otros bienes que no formando parte de la herencia no fueron aportados a entidad actora, BJC, S.L." entre otros, derechos de nuda propiedad de Dña. , y el usufructo sobre los mismos bienes pertenecientes a sus cuatro hijos. El fallecimiento del causante se produjo en fecha 15 de octubre de 1.996, y la herencia fue aceptada en fecha 14 de abril de 1.997, momento en que se produce la desmembración del dominio, que vuelve a consolidarse -o al menos este es el tratamiento que dan los actos recurridos al negocio jurídico subyacente- con la ampliación de capital que se produce el 10 de noviembre de 1.997, dando lugar al supuesto de tributación por consolidación del dominio, del artículo 178.3 de las Normas del Impuesto sobre Sucesiones, aprobado por acuerdo de la Diputación Foral de 10 de abril de 1.970" (El subrayado es nuestro).