



ANTECEDENTES

PRIMERO. Con fecha 2 de marzo de 2000, la Dirección General de Tributos remitió a la Secretaría General de la Consejería de Economía y Hacienda («La Consejería» en lo sucesivo) un borrador de «Decreto que desarrolla el artículo 2 de la Ley 9/1999, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias y de modificación de diversas Leyes Regionales», acompañando una memoria económica y el informe justificativo de su elaboración.

SEGUNDO. Con fecha 30 de mayo de 2000 el Secretario General de la Consejería declara la procedencia de la tramitación del referido proyecto en aplicación de lo establecido en el artículo 50.2, apartado h) de la Ley 1/1988, de 7 de enero, del Presidente, del Consejo de Gobierno y de la Administración de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia (Ley del Presidente).

TERCERO. El día 31 de mayo de 2000, el Servicio Jurídico de la Secretaría General de la Consejería evacuó un informe favorable sobre el Proyecto, tanto desde el punto de vista sustancial como formal, advirtiendo de la necesidad de solicitar preceptivamente el de la Dirección de los Servicios Jurídicos de la Consejería de Presidencia así como el Dictamen del Consejo Jurídico de la Región de Murcia, no estimando preciso requerir el del Consejo Económico y Social por la irrelevancia económica y social del mismo que se limita a la concreción de «... meros trámites procedimentales para dar cumplimiento al deber de justificación de los requisitos y condiciones a que se sujetta la aplicación del tipo impositivo en la transmisión de inmuebles...»

CUARTO. Remitido el 7 de julio de 2000 el expediente para informe a la Dirección de los Servicios Jurídicos lo evacuó en sentido favorable el 2 de octubre siguiente, si bien haciendo determinadas observaciones y sugerencias.

QUINTO. La Dirección General de Tributos, con fecha 4 de diciembre de 2000, tras el estudio de las observaciones formuladas por la Dirección de los Servicios Jurídicos, confeccionó un nuevo borrador que remitió para su tramitación a la Secretaría General, la que, incorporando el Extracto de Secretaría al expediente, lo elevó al titular de la Consejería, quien, a su vez, mediante escrito de 13 de diciembre de 2000, registrado el día 21 siguiente, solicitó el Dictamen de este Órgano Consultivo.

A la vista de los referidos antecedentes procede realizar las siguientes

CONSIDERACIONES

PRIMERA. Sobre el carácter del Dictamen.

El expediente sometido a consulta tiene por objeto la aprobación del desarrollo reglamentario del artículo 2 de la Ley 9/1999, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias y de Modificación de Diversas Leyes Regionales en materia de Tasas, Puertos, Educación, Juego y Apuestas y Construcción y Explotación de Infraestructuras (Ley 9/1999). El número 5 del artículo 12 de la Ley 2/1997, de 19 de mayo, del Consejo Jurídico de la Región de Murcia, determina que debe ser consultado respecto de los proyectos de reglamentos o disposiciones de carácter general que se dicten en desarrollo o ejecución de leyes de la Asamblea Regional o que constituyan desarrollo legislativo de legislación básica del Estado. En consecuencia, el presente dictamen

se emite con carácter preceptivo.

SEGUNDA. De la tramitación del procedimiento.

En la tramitación se han seguido básicamente los dictados del artículo 24 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno (LG). No obstante, el informe de la Dirección de los Servicios Jurídicos de la Consejería de Presidencia pone de manifiesto la conveniencia de que se hubiera consultado al sector inmobiliario, directamente afectado por la norma, a pesar de no considerarlo así el Servicio Jurídico de la Secretaría General de la Consejería de Economía y Hacienda, que lo estimó irrelevante social y económicamente al limitarse a disciplinar meros trámites procedimentales. Entiende el Consejo Jurídico que, ciertamente, su contenido primario no hacía necesaria la consulta, pero ello no significa que no hubiera sido conveniente contar con su parecer.

TERCERA. Sobre la finalidad de la habilitación normativa.

A tenor de lo dispuesto por el número 3 del artículo 2. Uno de la Ley 9/1999, su desarrollo reglamentario ha de alcanzar a la determinación de los medios de justificación de los requisitos y condiciones a que se sujetta la aplicación del tipo impositivo reducido. Es decir, la habilitación normativa es únicamente para regular la forma en que la Administración regional exigirá la prueba del cumplimiento de los requisitos y condiciones ya establecidos por dicha Ley 9/1999. Debe recordarse que la aprobación de reglamentos está condicionada por límites derivados del carácter subordinado de tales normas, cuya legitimidad ha de fundamentarse en el respeto al principio de reserva de ley y en su adaptación al particular mandato recibido de ésta para desarrollar o concretar preceptos de rango superior. Esta es la perspectiva desde la que enjuiciar el ejercicio de la potestad reglamentaria para dictaminar si acata los límites que le impone el ordenamiento.

CUARTA. Sobre el contenido del Proyecto.

Desde esta perspectiva entramos a examinar su adecuación respecto de la acreditación de los requisitos y condiciones a que se supedita la aplicación del tipo reducido.

I. El primero de los requisitos, a su vez, se desdobra en dos: a) que la adquisición constituya parte del pago de una vivienda de nueva construcción vendida por persona física o jurídica que ejerza la actividad empresarial a la que sean aplicables las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad del Sector Inmobiliario; b) que la vivienda sea adquirida por el transmitente del inmueble objeto del tipo impositivo reducido. La Ley exige que la permuta conste documentada en escritura pública.

1º. En el expediente se ha suscitado una controversia entre la Dirección General de Tributos y la Dirección de los Servicios Jurídicos por la introducción en el texto del Proyecto del concepto «obra nueva» (segundo inciso del párrafo segundo del artículo 2). La primera entiende que su invocación es acorde con la normativa vigente, tanto en materia tributaria como registral. La segunda, por el contrario, estima que su empleo puede suscitar dudas y, si no se aclara que la referencia a «escritura de obra nueva» debe ser omnicomprensiva complementándose con que, además de su otorgamiento, no hayan transcurrido tres años desde la terminación, llegado el caso, no se favorecería la consecución de fomento de desarrollo económico perseguido, a causa de la reducción del plazo «durante el que se puede ejercer el derecho de acogerse al tipo reducido».

En relación con esta cuestión conviene tener presente que el artículo 2 de la Ley 9/1999 -relativo al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados- se refiere a «vivienda de nueva construcción»; que la expresión «vivienda nueva» es empleada por el artículo 1 de la propia Ley 9/1999 en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para equipararla a la de nueva construcción; y que, por otra parte, «primera entrega» es la denominación propia del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Según la Exposición de Motivos del Proyecto, que se manifiesta en concordancia con lo que ya expuso la Ley 9/1999, lo que se pretende es «la renovación del parque de viviendas usadas de la Región de Murcia, facilitando el acceso a la vivienda nueva disminuyendo el coste fiscal de las operaciones mencionadas». Éste no puede ser otro que aquél que se deriva de la exacción del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales sobre el que incide la norma, por lo que la aclaración del concepto habría que hacerla acudiendo, en primer lugar, a su normativa o, más propiamente, a la reguladora de la imposición indirecta que grava la transmisión de la nueva vivienda. No obstante, ese intento de integración del precepto con el ordenamiento jurídico demanda el esfuerzo de examinar la correspondencia del requisito con otras figuras impositivas. Así, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la adquisición de vivienda, por sí sola, no es hecho imponible al no suponer la obtención de renta; todo lo contrario, la adquisición de una «vivienda nueva», según en qué supuestos, puede dar derecho a deducciones y es aquí donde se emplea el término «declaración de obra nueva» (art. 1. Uno, c) Ley 9/1999). En el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) se sujet a tributación la primera entrega de la vivienda, entendiendo por tal «la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada»; como excepción a esta regla general para sujetar la transmisión al impuesto, limita a dos años desde la terminación de la edificación el posible uso por un tercero, pudiendo sobrepasarse este plazo si el adquirente fuera quien ocupó ininterrumpidamente el inmueble durante un plazo superior al indicado.

El Proyecto parece inclinarse por una solución mixta dado que, por un lado, se inspira en la normativa del IRPF cuando condiciona la aplicación de la calificación de vivienda como «nueva construcción» a que no hayan transcurrido más de tres años desde la declaración de obra nueva -plazo coincidente con el que el artículo 1. Uno, c) de la Ley 9/1999 fija como máximo para tener derecho a la deducción por adquisición de «vivienda nueva»- y, por el otro, a continuación de la definición de lo que entiende por «nueva construcción», en el párrafo tercero de su artículo 2 reproduce el último inciso del párrafo segundo del número 22 del artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), lo cual no guarda, sistemáticamente, la armonía necesaria al ser disposiciones provenientes de textos impositivos diferentes.

Comprende el Consejo Jurídico la conveniencia de concretar lo que deba entenderse por vivienda de «nueva construcción», pero entiende que, en primer lugar, no es el reglamento el lugar más indicado para hacerlo a la vista del alcance de la habilitación y, en segundo, que la regulación que se hace puede constituir un exceso reglamentario al carecer de cobertura legal la modificación de las condiciones legales que, en cuanto al plazo de 3 años, se pretende introducir.

En efecto, la literalidad de la remisión al reglamento es explícita en cuanto a su alcance al indicar que comprende el establecimiento de los «medios de justificación» de los requisitos y condiciones legales para aplicar el tipo reducido. Queda patente que se ha querido dejar al reglamento marginado de incidir, siquiera sea secundariamente, en la determinación sustantiva de tales requisitos y condiciones. Esta comprensión de la llamada a norma inferior podría, no obstante, ser superada si la determinación del requisito de los 3 años recogido en el Proyecto constituyese una inexorable consecuencia del propio concepto de «nueva construcción», por tener éste un sentido único en el ordenamiento tributario o, dicho de otra manera, por no ser posible razonablemente integrarlo con elementos diferentes. Pero no se cumplen tales presupuestos porque, como ha quedado visto al considerar las distintas acepciones que los diversos impuestos contienen para fijar lo que deba entenderse por nueva construcción, se concluye que existe una profunda divergencia entre la consideración que ello merece en la

norma autonómica del IRPF, que lo refiere a la declaración de obra nueva unida a un plazo máximo de tres años desde la misma, y en la norma estatal del IVA, que simplemente se refiere a la primera transmisión posterior a la conclusión de la obra sin limitarlo a plazo alguno, sino más bien lo relaciona con el requisito material del uso, momento en el que sí fija un plazo de 2 años.

El juicio que merece optar por la acepción del IRPF no puede ser el más favorable, desde la óptica del adecuado ejercicio de la potestad reglamentaria, dado que el límite de tres años al que se acoge modifica sustancialmente la expresión legal de una de las condiciones para la aplicación del tipo reducido, para lo que el reglamento no está habilitado, siendo así calificable de excesivo por ausencia de cobertura legal, como en casos semejantes ha reconocido la jurisprudencia al enjuiciar reglamentos tributarios (SSTS, Sala 3^a, de 12 de febrero y 4 de noviembre de 1983; de 5 de diciembre de 1998 y de 19 de mayo de 2000).

Otros argumentos acompañan al principal expuesto, ya que la «nueva construcción» recogida en la Ley 9/1999 para la deducción en el IRPF está especialmente concebida para tal fin, sin que pueda entenderse implícitamente trasladable a otros fines, aunque sean tributarios autonómicos, porque si ésa fuese la voluntad de la Ley bastaría con que ésta así lo hubiese dispuesto, al igual que se ocupó de hacerlo para el indicado IRPF. En segundo lugar, no puede desconocerse la trascendencia que tienen, ya incluso desde la óptica constitucional, las limitaciones que al reglamento impone el principio de reserva de ley, tal como el Tribunal Constitucional lo ha desarrollado (por todas, S 185/1985, de 14 de diciembre).

De todo ello se desprende como conclusión que, por más que quepa una explicación racional de la opción elegida, la misma, en cuanto modifica de manera material y objetiva el ámbito de la deducción regulada por la Ley 9/1999, la infringe, porque la remisión reglamentaria no la ampara.

2º. Si se observa detenidamente el artículo 3 del Proyecto, titulado «justificación de los requisitos», amén de repetir la exigencia de escritura pública, lo cierto es que nada aporta sobre el particular, limitándose a añadir la necesidad de acompañar una comunicación ajustada al modelo que se incorpora como Anexo I.

De lo dicho se desprende, en primer lugar, que no hay previsión sobre la forma de acreditar el requisito de ser persona que «... ejerza la actividad empresarial a la que sean aplicables las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad del Sector Inmobiliario..», también exigido en el artículo 2 del Proyecto. Ahora bien, en este último además se concreta imponiendo la necesidad de que si es persona física esté dado de alta en el correspondiente epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y, si es persona jurídica, que su objeto social verse sobre actividades relacionadas con dicho sector. Pues bien, el desarrollo reglamentario autorizado lo es para «... establecer los medios de justificación...», cosa que no se hace si, como ocurre, se reitera el requisito legal pero no se concreta la forma de acreditar su concurrencia. Para ello sería preciso que el Proyecto explicitara el medio que permitirá comprobarlo, siendo el más indicado la presentación del documento de alta en el IAE, tanto para las personas físicas como para las jurídicas, pues también las de tal naturaleza son sujetos pasivos de este impuesto, a tenor del artículo 84 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (LHL).

Junto con esto encontramos, en segundo lugar, que el artículo 2 del Proyecto exige a las personas físicas que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF). El hecho en sí constituye una concreción reglamentaria no prevista -ni autorizado inicialmente- en la Ley 9/1999, pero no puede calificarse de extralimitación si tenemos en cuenta que es la LIRPF la que define quienes son los titulares de rendimientos de actividades económicas, sin que el

precepto ahora examinado la contradiga; además, puede considerarse un requisito implícitamente recogido en la propia Ley 9/1999 al exigir la presencia de una persona que ejerza la actividad empresarial con sujeción al Plan de Contabilidad del Sector Inmobiliario. Ahora bien, si se considera que este es un requisito que se ha de reunir para gozar de la aplicación del tipo reducido y el Proyecto debe concretar los medios de acreditación debería contemplarse tal circunstancia a cuyo fin se sugiere que se utilice la declaración contenida en el Anexo I, debidamente modificado pues, además de lo ya dicho, se observa que respecto a la primera transmisión -la del adquirente de la vivienda nueva al promotor-, la comunicación a cumplimentar en el Anexo, según el artículo 3 del Proyecto, no aporta, salvo el número de la autoliquidación, ningún dato que no obre ya en la escritura pública que se debe acompañar. Siendo así, no se justifica su presentación en ese momento convirtiéndose en una carga añadida para el contribuyente que no parece muy acorde con el mandato del artículo 20 de la Ley 1/1998, de 26 de enero, de Derechos y Garantías del Contribuyente (Estatuto del Contribuyente), según el cual las actuaciones de la Administración tributaria que requieran la intervención de los contribuyentes deberán llevarse a cabo de la forma que resulte menos gravosa para éstos, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo que es el caso puesto que, como hemos dicho, nada aporta en ese momento. Por eso, a la vista de la necesidad de justificar el cumplimiento del artículo 25.2 LIRPF debería rediseñarse el modelo para que sirviera como declaración de las personas físicas en tal sentido, originando, en consecuencia, el desglose de la segunda parte de este Anexo para crear un Anexo II en el que hacer constar los datos de la segunda transmisión del inmueble.

3º. El modo de acreditar esa primera transmisión es la escritura pública, pero ha sido objeto de discusión en el expediente, entre la Dirección General de Tributos y la de los Servicios Jurídicos, si el negocio jurídico que la sustente puede ser una compraventa o sólo la permuta, en cuanto que la Ley 9/1999 sólo se refiere de modo expreso a esta última. La redacción final del Proyecto viene a admitir ambas fórmulas a lo que el Consejo Jurídico formula las siguientes observaciones:

A) No hay contradicción entre ambos textos si se entiende que la Ley 9/1999 se refiere a la «permuta» como sinónimo de cambio, no al «contrato de permuta» como negocio jurídico con una esencia propia y distinta de la compraventa. Prueba de lo que decimos es que, de no entenderse así, habría una contradicción interna en la norma puesto que, el mismo número que emplea el término «permuta», comienza indicando que «esta adquisición constituya parte del pago de una vivienda de nueva construcción vendida por...»

B) La finalidad de la norma y su encuadramiento sistemático permite afirmarlo así también porque, si lo querido por el legislador hubiera sido referirse sólo a las transmisiones patrimoniales sujetas al impuesto del mismo nombre, el que transmite su vivienda para pagar parte del precio de la que en su día le entregará el promotor también sería sujeto pasivo del mismo impuesto por el valor de la que adquiere, según el artículo 23 del Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo. Pero no es así a la vista de que el número 2 del apartado uno del artículo 2 de la Ley 9/1999 se refiere a un único sujeto pasivo, no a dos, precisamente a aquél que ha de reunir los requisitos exigidos en el número 1 de tal apartado -el promotor-, con lo que, implícitamente, está confirmando el criterio sostenido.

En consecuencia, si la habilitación normativa se ha hecho con la limitada finalidad de concretar la forma de acreditación de los requisitos y condiciones en la Ley establecidos, y ésta no ha cerrado el disfrute del beneficio a la calificación civil del negocio sino a su fin, debieran ser admitidas ambas fórmulas, lo que tiene fundamento suficiente en el artículo 1.446 del Código Civil.

II. El segundo de los requisitos exigidos por la Ley 9/1999 es que la persona física o jurídica adquirente incorpore este inmueble a su activo circulante. La forma de justificación de dicho requisito, sin embargo, es algo que ha quedado sin concretar en el Proyecto. No hay previsión en él que lo pretenda. Una posibilidad que se sugiere sería que se incorporara a la escritura pública el documento que acredite el asiento contable del diario en que así se produzca, bien sea mediante certificación del responsable de la administración de la sociedad en el caso de que tuviera esta forma, bien del propio empresario individual, en este segundo supuesto.

III. Por último la Ley 9/1999 impone la obligación de justificar la venta posterior del inmueble dentro del plazo de los dos años posteriores a la adquisición, con entrega de la posesión. Lo verdaderamente determinante para el mantenimiento de la aplicación del tipo reducido es que la justificación de la segunda transmisión, no ya su consumación, se produzca en el plazo de dos años a contar desde la primera, no desde la declaración de obra nueva, por lo que, a estos efectos, la fecha de la misma es irrelevante. Así como la transmisión se acreditará con la escritura de compraventa, según establece el artículo 3.2 del Proyecto, no hay previsión respecto de la forma acreditativa de la entrega de la posesión lo que, por otra parte, no es preciso a la vista de lo establecido en el párrafo segundo del artículo 1.462 del Código Civil según el cual «cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma no resultare o se dedujere lo contrario». La aplicación de tal presunción permitirá tener por acreditado el requisito exigido por la Ley 9/1999 y, a su vez, su incumplimiento derivado del contenido de la escritura habilitará a la Administración a actuar de oficio para regularizar la situación.

QUINTA. Mejoras de estilo.

Al margen de las anteriores consideraciones el Consejo Jurídico pone de manifiesto que el texto consultado mejoraría si, además, se procediera a una depuración de ciertas expresiones, remisiones o alusiones que realiza. Se observa, por ejemplo, que la denominación empleada para la Ley que se pretende desarrollar está incompleta las 6 veces que se utiliza, observación que cabe extender también a la denominación del Proyecto. Dado el amplio título de la Ley 9/1999, entiende razonable el Consejo Jurídico que se emplee una fórmula reducida, pero más que por un título mutilado debiera referenciarse, simplemente, por su número y fecha (Ley 9/1999, de 27 de diciembre), evitando así la farragosidad que de otro modo se produce.

El artículo 3.2 del proyecto cita al 2.dos,a) de la Ley 9/1999, que no existe; el apartado 1 de este mismo artículo utiliza la copulativa «y» entre compraventa y permuta, mientras que el sentido de lo que conforme a su contenido y finalidad debiera expresar es más ajustado si se sustituyese por «o».

La cita del artículo 2.3 de la Ley 9/1999, contenida en el 1 del Proyecto, es inexacta; la realizada por el artículo 4 del proyecto (al apartado uno del artículo 2) probablemente se refiera a la Ley 9/1999, pero debiera así expresarse.

La instrumentación en escritura pública a que se refiere el artículo 3.1 es redundante con lo ya señalado por ese mismo precepto respecto a la presentación de copia de escritura.

En atención a todo lo expuesto, el Consejo Jurídico formula las siguientes

CONCLUSIONES

PRIMERA. El Proyecto dictaminado incurre en exceso reglamentario en cuanto a la adición que el artículo 2, párrafo segundo realiza del plazo de 3 años.

SEGUNDA. Para que su aprobación puede entenderse realizada de acuerdo con el Consejo Jurídico se formulan con el carácter de esenciales, además de la recogida en la anterior conclusión, las siguientes observaciones:

1º Consideración Cuarta I, 2º, sobre la forma de acreditación del requisito de ser persona que

ejerza la actividad empresarial a la que sean aplicables las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad del Sector Inmobiliario.

2ª) Consideración Cuarta I, 2º, respecto de los cambios a introducir en el Anexo I del Proyecto. No obstante, V.E. resolverá.

