

2. DERECHO MERCANTIL DERECHO DE CONTRATOS

Irretroactividad y Actos Jurídicos Documentados en el Real Decreto-ley 17/2018

*Non retroactivity and stamp duties in the
Spanish Royal Decree-law núm. 17/2018*

por

FRANCISCO REDONDO TRIGO

Académico Correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación
Profesor de Derecho Civil y Abogado

RESUMEN: Irretroactividad de la regulación del pago del impuesto de actos jurídicos documentados en el Real Decreto-ley 17/2018.

ABSTRACT: *Non retroactivity of the stamp duties regulation in the Spanish Royal Decree Law núm. 17/2018.*

PALABRAS CLAVE: Irretroactividad. Impuesto de actos jurídicos documentados.

KEY WORDS: *Non retroactivity. Stamp duties in the Spanish Royal Decree Law n.º 17/2018.*

SUMARIO: I. EFICACIA TEMPORAL DEL REAL DECRETO-LEY 17/2018, DE 8 DE NOVIEMBRE, POR EL QUE SE MODIFICA EL TRLITP-AJD. IMPOSIBILIDAD DE RECONOCER UNA RETROACTIVIDAD TÁCITA.—II. BIBLIOGRAFÍA.—III. ÍNDICE DE RESOLUCIONES CITADAS.

I. EFICACIA TEMPORAL DEL REAL DECRETO-LEY 17/2018, DE 8 DE NOVIEMBRE, POR EL QUE SE MODIFICA EL TRLITP-AJD. IMPOSIBILIDAD DE RECONOCER UNA RETROACTIVIDAD TÁCITA

La cuestión que se nos plantea acerca de la retroactividad tácita o no del Real Decreto-ley 17/2018 que modifica el sujeto pasivo del AJD para que la consideración del mismo recaiga en la entidad prestamista ha sido resuelta favorablemente por la sentencia núm. 942 de 12 de noviembre de 2018 del Juzgado de Primera Instancia núm. 18 bis de Málaga.

La Exposición de Motivos del Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre, por el que se modifica el Texto refundido de la Ley del impuesto sobre trans-

misiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, prevé lo siguiente:

«El Reglamento del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, disponía en el número 2 de su artículo 68 que el sujeto pasivo del impuesto de actos jurídicos documentados, en su modalidad de documentos notariales, era el prestatario, cuando se tratase de escrituras de constitución de préstamo con garantía.»

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en sus sentencias 1505/2018, de 16 de octubre, 1523/2018, de 22 de octubre, y 1531/2018, de 23 de octubre, ha anulado el número 2 del artículo 68 del citado reglamento. Los efectos anulatorios de esta sentencia han provocado una situación de incertidumbre, que ha dado lugar a una reducción sustancial de actos de formalización de préstamos con garantía hipotecaria.

Con posterioridad, el 6 de noviembre de 2018, el Pleno de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, ha acordado volver a hacer recaer sobre el prestatario la obligación del pago del impuesto.

Esta sucesión de acontecimientos ha generado una situación de inseguridad jurídica, que afecta al mercado hipotecario en su conjunto, y que es preciso abordar con carácter inmediato.

(...)

Se modifica el artículo 29 para determinar que el sujeto pasivo, cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, será el prestamista, estableciendo así una excepción a la regla general establecida en el párrafo primero del propio artículo 29».

Ante la redacción de la referida Exposición de Motivos, la sentencia núm. 942 de 12 de noviembre de 2018 del Juzgado de Primera Instancia núm. 18 bis de Málaga, razona lo siguiente para concluir con la aplicación del Real Decreto-ley 17/2018 a situaciones anteriores a su entrada en vigor, en virtud de:

i) La existencia de una retroactividad tácita del RDL 17/2018:

«Llegados a este punto, para este Juzgador no cabe duda que en la presente controversia, el impuesto de actos jurídicos documentados debe recaer su pago en la entidad prestamista, porque la disposición del gobierno que se acaba de dictar resuelve una laguna interpretativa y por tanto, y en cuanto tal, es tácitamente retroactiva, máxime cuando hablamos en nuestro campo de Derecho Civil, más concretamente de Derecho de Consumidores y cuando estamos ante un carácter tutitivo de tal rama jurídica, y cuando además el retorno o devolución del pago del impuesto en caso de nulidad, es consecuencia misma y directa de la nulidad decretada en esta sentencia.

Procedamos por tanto a exponer más detalladamente lo que se acaba de adelantar; a saber:

1. *Debe precisarse que con carácter general las normas son irretroactivas salvo que se diga en las mismas lo contrario, pero no es menos cierto que por una interpretación a contrario sensu del artículo 9.3 de la Constitución, las normas favorables, que no restrictivas de derechos individuales, pueden ser retroactivas, retroactividad que puede ser expresa o tácita, cuestión en la que incidiremos más adelante. Pues bien es el propio Tribunal Supremo el que reconoce esta idea. Efecti-*

vamente el Tribunal Supremo en sentencia núm. 220/12, ya se pronunció sobre esta cuestión en el sentido de que “la doctrina jurisprudencial contenida entre otras en STS de 3 de junio de 1995 y 24 de noviembre de 2006, sienta como regla a seguir la de la irretroactividad de las normas, afirmando que el artículo 2.3 del Código civil establece el principio de irretroactividad de las leyes si no dispusieren lo contrario, inspirándose nuestro ordenamiento jurídico positivo en el principio ‘tempus regit actum’ o de irretroactividad, en cuya virtud cada relación jurídica se disciplina por las normas rectoras al tiempo de su creación, sin que venga permitido alterarla por preceptos ulteriores a menos que ofrezca inequívoco carácter retroactivo, todo ello en observancia al principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución Española), al criterio de confianza y certeza sobre el ordenamiento jurídico vigente, lo que implica el respeto a los derechos adquiridos y a las situaciones jurídicas beneficiosas o más favorables —TS 1.^a sentencias de 6 de abril de 1993, 25 de mayo de 1995, 3 de noviembre de 1997 y 19 de octubre de 1999, entre otras muchas—”. No obstante lo anterior, no es menos cierto que a raíz de ciertas instituciones jurídicas —como en materia de sociedades anónimas et aliae— el Tribunal Supremo ha venido admitiendo la llamada retroactividad tácita —TS 1.^a sentencias de 7 de julio de 1987, 16 de junio de 1993 y 29 de septiembre de 1997—. Pero debemos preguntarnos ¿cuándo podemos hablar de retroactividad tácita), y entendemos que procede —siguiendo al propio Tribunal Supremo— cuando estemos ante “las normas interpretativas, las complementarias, de desarrollo o ejecutivas, las que suplan lagunas, las procesales, y, en general, las que pretendan eliminar situaciones pasadas incompatibles con los fines jurídicos que persiguen las nuevas disposiciones, pues de otro modo no cumplirían su objetivo —TS 1.^a sentencias de 5 de julio de 1986 y 9 de abril de 1992—, que aunque se refiere a materia de sociedades y responsabilidad de los administradores, lo importante es que hacen hincapié en la idea de ‘penalidad o sanción’ —TS 1.^a sentencias de 15 de julio de 1997, 29 de abril, 12 de noviembre y 22 de diciembre de 1999, 30 de octubre y 20 de diciembre de 2000, 20 de julio de 2001, 18 de julio de 2002 y 26 de abril de 2005, 9 de enero de 2006 entre otras muchas—, —véase a tal efecto la interesante sentencia de la Audiencia Provincial de Málaga, Sección VI, de 3 de junio de 2013— 2.- Como puede fácilmente comprenderse y así se entiende por este juzgador a efectos prejudiciales para resolver la presente quaestio facti y quaestio iuris objeto de autos, en el presente caso con la nueva norma del gobierno dictada asistimos a una norma interpretativa porque además resuelve, al menos a efectos civiles, una importante duda interpretativa como han sido los actuales acontecimientos, y por tanto tácitamente retroactiva”».

[El énfasis es nuestro]

La Ley General Tributaria, en su artículo 10, dedicado al «Ámbito temporal de las normas tributarias», sí incluye una disposición en este sentido, con el siguiente tenor (art. 10, apartado 2, párrafo 1.º):

«2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento».

DE CASTRO¹ establece las siguientes categorías de normas retroactivas por la naturaleza de las mismas: *a) las disposiciones interpretativas; b) las disposiciones complementarias o ejecutivas; c) las leyes y disposiciones de estricto carácter procesal; d) las disposiciones de carácter prohibitivo, derogatorio, urgente y*

persecutorio de anteriores fraudes; y e) las disposiciones que tengan como objeto establecer un régimen general y uniforme.

Es decir, la sentencia del Juzgado de Primera Instancia núm. 18 bis de Málaga hace descansar su Fallo sobre la consideración de que el RDL goza de la naturaleza de una norma interpretativa del legislador y por tanto ha de ser aplicable retroactivamente con carácter tácito.

Como habíamos expuesto antes, la propia Exposición de Motivos del Real Decreto-ley se refiere como causa de su aprobación a la inseguridad jurídica. Dado que este RDL 17/2018 ha sido tratado como Proyecto de Ley para su convalidación, destaca sobre el particular la intervención de la ministra de Hacienda (Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados de 22 de noviembre de 2018) con el siguiente tenor:

«Por ello, señorías, como le interesa fundamentalmente al prestamista, porque a través de este documento es como se establecen las condiciones para que se pueda devolver el dinero que previamente se ha prestado, es por lo que entendemos que la principal interesada en esta operación es la entidad financiera, y por tanto es quien tiene que hacer frente a este impuesto.

Señorías, el Real Decreto-ley no establece más cambio que este, que no por concreto es menos importante para la seguridad jurídica de todas las partes a partir de ahora (...)

Sí me gustaría aclararles, señorías, aunque no se recoge en el Real Decreto-ley, pero ha sido objeto de discusión política o de opinión por parte de los grupos parlamentarios, ya que es una inquietud de una parte de este Pleno, que no fue posible establecer en el Real Decreto-ley la retroactividad de la norma, porque como ustedes bien saben el Código civil fija con carácter general que las normas no tienen efecto retroactivo, porque implicaría hacer frente a situaciones jurídicas ya pasadas que se regían por una norma entonces vigente, y eso afectaría al principio de seguridad jurídica que se recoge en la Constitución, en el artículo 9.3. Muy especialmente no se les escapa que la retroactividad en las leyes, que se aplica con carácter excepcional, no es posible hacerlo en este caso. Justamente en materia fiscal las sentencias del Tribunal Constitucional son especialmente claras: que no se puede aplicar esta retroactividad cuando hay un tercero obligado al pago o cuando hay un tercero que tiene que hacer frente, de forma retroactiva, al pago con el conjunto de la Administración pública, que es la que tiene que exigir ese impuesto. Por tanto, señorías, no siendo posible la aplicación de la retroactividad, el cambio legal solo puede tener efecto una vez que se publique en el Boletín Oficial del Estado».

MACHO PÉREZ², razona con acierto que «El fundamento de esta regla general de retroactividad de las disposiciones interpretativas o aclaratorias se encuentra en su carácter meramente *declarativo* del significado de una norma anterior, y no innovador (*«is qui declarat nihil novi dat»*)³. De ahí que se afirme que la norma interpretativa queda *incorporada* a la norma interpretada, formando ambas una *unidad*; de forma que el inicio de aplicabilidad de la primera debe hacerse en todo caso coincidir con el inicio de aplicabilidad de la norma interpretada. Por carecer de efectos innovadores o constitutivos, esta retroacción de la aplicabilidad de la disposición interpretativa se ha calificado como «retroactividad aparente». En la actualidad, en cambio, se mantiene simplemente que este efecto retroactivo es “natural”, consustancial al carácter o naturaleza de la disposición interpretativa».

El propio TJUE ha afirmado que las disposiciones interpretativas pueden aplicarse retroactivamente, si no modifican la «sustancia» del texto anterior (Vid. STJCE de 29 de enero de 1985, asunto *Gesamthochschule Duisburg*, apartado 21).

No solo la cita de la anterior interpretación auténtica de la irretroactividad a la que alude la Sra. Ministra de Hacienda en su intervención citada resulta meritorio citar, sino también la idea que subyace en el razonamiento del Pleno de la Sala Tercera del Tribunal Supremo núm. 1669/2018 de 27 de noviembre de 2018, tras la interpretación de la norma tributaria, diciendo que era el sujeto pasivo el prestatario, al razonar lo siguiente:

«Porque nuestra sentencia va a hacer decir al Texto Refundido lo que este decía desde un principio, sin que pueda entenderse que las tres sentencias firmes de las que ahora nos apartamos, hayan alterado esas normas legales, o puedan imponerse para el futuro frente a lo que, correctamente entendidas, las mismas dicen».

De nuevo colacionamos la Exposición de Motivos del RDL 17/2018:

«Se modifica el artículo 29 para determinar que el sujeto pasivo, cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, será el prestatario, estableciendo así una excepción⁴ a la regla general establecida en el párrafo primero del propio artículo 29».

Por tanto, si el Legislador afirma la irretroactividad de la norma *modificándola* y estableciendo una *excepción*, si el Pleno del Tribunal Supremo razona que la sentencia lo que hace es afirmar lo que decía la norma tributaria (sujeto pasivo, el prestatario) y la nueva versión del artículo 29 del RDL 17/2018 recoge expresamente *cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, se considerará sujeto pasivo al prestatario*, el cambio legislativo supone pues y en nuestra opinión no un mera aclaración del significado de una norma anterior, sino una rectificación (excepción) del sujeto pasivo del AJD en los casos de préstamo con garantía hipotecaria, de ahí, que no nos encontremos en el caso del RDL 17/2018 ante una norma interpretativa que coexista con la norma anterior, sino que se produce una verdadera modificación (excepción) de la norma anterior, lo que ha de conllevar que no se pueda predicar la retroactividad tácita de la misma.

ii) La inexistencia de disposiciones de Derecho Transitorio en el RDL 17/2018:

Sin dejar de apreciar el considerable esfuerzo que se realiza en la sentencia de instancia analizada para aplicar retroactivamente el RDL 17/2018, no podemos por menos que no coincidir con la misma, cuando se afirma la inexistencia de disposiciones transitorias en el RDL 17/2018, al razonar lo siguiente:

«Debe precisarse que en el Decreto-ley no hay disposiciones del llamado “Derecho Transitorio” y si bien es cierto que el inicio del único artículo dice que la reforma se aplica “a los hechos imponibles devengados a partir de la entrada en vigor de este Real Decreto-ley”, ello no quiere decir que sea a modo de dogma irretroactivo, y no lo dice, entiende este juzgador, por la concurrencia de los siguientes factores: a) cuando el legislador enuncia una proposición normativa puede hacerlo en vía positiva o en vía negativa y ello es lo que se ha dado en llamar “supuesto de hecho”, y a partir de aquí fija una consecuencia jurídica; b) partiendo de lo expuesto en la letra inmediatamente anterior, lo cierto es que el legislador dice lo que dice porque no se puede enunciar de otro modo, ya que en las escrituras públicas otorgadas antes de la norma, y como quiera que el pago del impuesto en la praxis entra dentro

de la llamada provisión de fondos, lo cierto es que ya se ha devengado el impuesto y se ha pagado; dicho de otro modo, en dicho aspecto, se ha agotado o consumado; c) tampoco dice nada aseverativo de interpretación porque no es su función, la interpretación va dirigida al aplicador del Derecho que debe buscar la llamada voluntas o mens legis que no la voluntas legislatoris, por la sencilla razón de que una vez que la norma entra dentro del ordenamiento jurídico tiene vida propia y se desgaja de su emisor».

[El énfasis es nuestro]

Hemos de recordar a estos efectos que DE CASTRO⁵ cuando analizó el concepto de las normas de transición razonó lo siguiente: «El Derecho transitorio puede adoptar dos formas, el de las disposiciones especiales, que se adjuntan a cada nueva ley, para acomodar su aplicación a las circunstancias creadas por la legislación antes vigente, delimitando así su eficacia; son las específicamente llamadas *disposiciones transitorias*. El descuido o la desgana del legislador hace que, muchas veces, estas disposiciones no se dicten o sean incompletas; para suplir o prevenir tal falta se encuentran en la legislación reglas amplísimas que fijan el criterio del ordenamiento jurídico respecto al valor concedido, en general, a las situaciones que nacieron al amparo de una ley derogada (reglas sobre la retroactividad). El criterio legislativo, deducible de estas últimas reglas y del significado de las nuevas reglas materiales respecto a las antiguas, es lo que se ha llamado específicamente *Derecho transitorio*».

Desde otro punto de vista, apuntando las relaciones entre el Derecho transitorio y la regla de la irretroactividad normativa, HERNÁNDEZ-GIL ÁLVAREZ CIENFUEGOS⁶ observa agudamente lo siguiente: «cuando se habla de la retroactividad e irretroactividad de una norma se parte de la certeza de la norma, que será la norma vigente al tiempo de cuestionarse sobre su aplicación; cuando se acude al derecho transitorio se parte de la certeza de la situación pero de la incertidumbre de cuál sea el derecho aplicable, que es lo que las disposiciones transitorias (contenidas eso sí, en el derecho vigente al tiempo del acto de aplicación normativa) determinan. De ahí, la precisa redacción del párrafo segundo del encabezamiento de las disposiciones transitorias del Código civil, que introduce el conjunto de reglas “para aplicar la legislación que corresponda”».

En cuanto al valor de las disposiciones transitorias del Código civil, señalamos a título de ejemplo, la sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) de 3 de junio de 1995 (RJ 1995, 4595), que razona que:

«Por otra parte y a mayor abundamiento pueden servir de criterio interpretativo las disposiciones transitorias del Código civil ya que si bien siendo centenarias su aplicación es mínima, pueden aplicarse analógicamente a disposiciones, como la discutida, que no resuelva expresamente el tema de la retroactividad».

Por su parte, la sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6.^a) de 29 de marzo de 1999 (RJ 1999, 3783), en términos análogos establece que:

«Esta la encontramos en las disposiciones transitorias del Código civil, cuyo fin inmediato fue solucionar las cuestiones concretas originadas por las innovaciones con que el nuevo Código modificaba el antiguo Derecho, pero de forma mediata sirve para desentrañar la “mens legislatoris” al redactar el artículo 3 del Código civil, cuyo precepto se ha recogido íntegramente, según hemos indicado, por

el artículo 2.3 vigente, y así descubrir el auténtico significado inmanente de la norma o “mens legis”, de manera que las disposiciones transitorias del Código civil representan la aplicación del principio de irretroactividad, tal y como lo entendió el legislador, moderándolo y graduándolo en una serie de reglas y casos particulares, que posibilita, cuando una ley no contenga disposición expresa y su finalidad no señale claramente el alcance de sus preceptos, *acudir a ellas para aplicarlas como aconseje la analogía de las situaciones, razón por la que estas disposiciones transitorias han sido consideradas desde la doctrina más tradicional hasta la más reciente como reglas interpretativas y complementarias del mandato contenido en el enunciado, que establece que “las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieren lo contrario”, recogido antes por el artículo 3 del Código civil y ahora en el artículo 2.3 del mismo.*

Llegados a este punto, el RDL 17/2018 establece sobre el particular que:

«Se introducen las siguientes modificaciones en 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, aplicándose a los hechos imponibles devengados a partir de la entrada en vigor de este Real Decreto-ley».

Es decir, no podemos compartir el razonamiento de la sentencia de instancia analizada. En nuestra opinión, sí que existe una regla de irretroactividad contenida en el propio RDL 17/2018, que como hemos visto, también forma parte del propio Derecho Transitorio y que nos ofrece la finalidad de la norma jurídica en cuanto a su aplicación temporal, por lo que no estimamos que a los efectos ahora analizados sea necesario acudir a las disposiciones transitorias del Código civil, las cuales se aplican solo en caso de falta expresa de regla transitoria en la nueva norma. Como se observa, de la lectura del RDL 17/2018 no solo tenemos certeza en la aplicación de la misma a partir de su entrada en vigor, al no existir una retroactividad reconocida en el texto del mismo (ex. art. 2. CC y 9 CE) sino por contar igualmente una delimitación temporal de su ámbito de aplicación a través de la regla de transitoriedad, o sea, por constar determinado el derecho aplicable a los hechos imponibles devengados tras su entrada en vigor.

iii) El tipo de gravamen como penalidad civil y la aplicación de la disposición transitoria tercera del Código civil:

«*lo cierto es que el pago de un impuesto y su exigibilidad como efecto de nulidad —el repercutirlo al consumidor cuando ni siquiera estaba claro— es un “gravamen” o “penalidad civil” por así decirlo, luego en consecuencia y además acudiendo a la disposición transitoria tercera del Código civil que dispone expresamente que “las disposiciones del Código que sancionan con penalidad civil o privación de derechos actos u omisiones que carecían de sanción en las leyes anteriores, no son aplicables al que, cuando estas se hallaban vigentes, hubiese incurrido en la omisión o ejecutado el acto prohibido por el Código”, especificando en su inciso segundo que “cuando la falta esté también penada por la legislación anterior, se aplicará la disposición más benigna”.*

El sentido de esta disposición transitoria tercera del Código civil ha sido también analizado por HERNÁNDEZ-GIL ÁLVAREZ CIENFUEGOS⁷ quien observa lo

siguiente: «La disposición de esta regla transitoria se asentaba sobre conceptos de “penalidad civil”, paradigmáticamente referida en otro tiempo a la interdicción civil como «sanción» relativa al estado civil; o a la privación de derechos, también excluida de nuestro ordenamiento en su significado sancionatorio (...) No obstante ni siquiera haría falta invocar el principio amplificante o generalizante de la disposición transitoria decimotercera para extender el ámbito de unos conceptos que han quedado sobrepasados en la propia evolución del derecho y hacerlo coincidir con el de las normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales de que habla del artículo 9.3 CE».

Pues bien, hemos de tener presente que: «*no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva que pueda hacerse derivar del principio de irretroactividad tal como está consagrado en el artículo 9.3 CE*». Como recoge MACHO PÉREZ (Vid. *op. cit.*), esta es una afirmación constante de nuestro Tribunal Constitucional (STC 27/1981, FJ 10; STC 6/1983, FJ 3; STC 126/1987, FJ 9; STC 150/1990, FJ 8; STC 173/1996, FJ 3; STC 182/1997, FJ 11).

Como acertadamente razona MACHO PÉREZ⁸, el Tribunal Constitucional ha entendido lo anterior con base, «en primer lugar, a un argumento de *interpretación histórica*, basado en la tramitación del artículo 9.3 CE: la inclusión de las normas fiscales en el principio de irretroactividad, inicialmente prevista en el Anteproyecto de Constitución, se eliminó en el Dictamen de la Comisión de Asuntos Constitucionales, por estimarse que la causa de la prohibición de la retroactividad ha de buscarse en todo caso en el *carácter sancionador o restrictivo de las leyes*, no en el objeto específico de las normas; y que la irretroactividad *absoluta* de las leyes fiscales podría *hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal*» (STC 126/1987, FJ 9, y STC 197/1992).

En segundo lugar, la exclusión de las normas tributarias, «*con carácter general*», del principio de irretroactividad expresamente recogido en el artículo 9.3 CE, se argumenta considerando que tales normas no tienen por objeto una restricción de derechos individuales, sino que cuentan con un fundamento autónomo en el deber de contribuir impuesto por el artículo 31.1 CE (STC 126/1987, FJ 9).

Todo ello ha llevado a afirmar que «*las normas tributarias no se hallan limitadas en cuanto tales por la prohibición de retroactividad establecida en el artículo 9.3 CE, en tanto que no son normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales*» (STC 173/1996, de 31 de octubre), con independencia de que tengan o no una finalidad extrafiscal.

Es decir, el propio Tribunal Constitucional se ha encargado de delimitar que las normas tributarias no son normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales y por tanto aunque no se hallan limitadas por el principio de irretroactividad del artículo 9.3 CE, no podemos ubicar a las normas tributarias en el ámbito de aplicación de la disposición transitoria tercera del Código civil, que se refiere solo a esas normas sancionadoras o restrictivas de derechos.

Por otro lado, el Tribunal Supremo en su sentencia 47/2019 de 23 de enero de 2019 nuestro Alto Tribunal se pronuncia sobre la inexistencia de retroactividad alguna en relación con 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, razonar expresamente lo siguiente:

5. *Desde este punto de vista, este motivo de casación también debe ser desestimado, si bien la resolución recurrida debe ser matizada o aclarada conforme a lo resuelto por esta sala en las sentencias 147/2018 y 148/2018, de 15 de marzo, cuando dijimos:*

«En lo que afecta al pago del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados habrá que estar a las siguientes reglas:

»a) *Respecto de la constitución de la hipoteca en garantía de un préstamo, el sujeto pasivo del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados es el prestatario.*

»b) En lo que respecta al pago del impuesto de actos jurídicos documentados, en cuanto al derecho de cuota variable en función de la cuantía del acto o negocio jurídico que se documenta, será sujeto pasivo el prestatario.

»c) En cuanto al derecho de cuota fija, por los actos jurídicos documentados del timbre de los folios de papel exclusivo para uso notarial en los que se redactan la matriz y las copias autorizadas, habrá que distinguir entre el timbre de la matriz y el de las copias autorizadas. Respecto de la matriz, corresponde el abono del impuesto al prestatario, salvo en aquellos casos en que exista un pacto entre las partes sobre la distribución de los gastos notariales y registrales, en los que también se distribuirá el pago del impuesto por la matriz. Mientras que, respecto de las copias, habrá que considerar sujeto pasivo a quien las solicite.

»d) Las primeras copias de escrituras notariales que documenten la cancelación de hipotecas de cualquier clase están exentas en cuanto al gravamen gradual de la modalidad “Actos Jurídicos Documentados” que grava los documentos notariales».

Estas consideraciones han sido reafirmadas por las conclusiones de las sentencias del pleno de la Sala Tercera de este Tribunal Supremo 1669/2018, 1670/2018 y 1671/2018, de 27 de noviembre, que mantienen la anterior jurisprudencia de esa Sala, a la que nos habíamos remitido en nuestras citadas sentencias de 15 de marzo de 2018.

Y no quedan cuestionadas por 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 (convocado por el Congreso de los Diputados el 22 de noviembre siguiente), puesto que dicha norma, conforme a su propia previsión de entrada en vigor, solamente es aplicable a los contratos de préstamo hipotecario celebrados con posterioridad a su vigencia y no contiene regulación retroactiva alguna.

A nuestro juicio, acertada la conclusión final y acertada en su razonamiento es lo que podemos decir sobre la afirmación de irretroactividad del RDL 17/2018 que efectúa el Tribunal Supremo, ya que sí es cierto que en el propio texto sí que encontramos regla de irretroactividad.

Finalmente, el texto aprobado definitivamente por el Congreso de los Diputados del Proyecto de Ley reguladora de los contratos de crédito inmobiliario el día 7 de marzo de 2019 (BOCG. Congreso de los Diputados, serie A, núm. 12-8, de 7 de marzo de 2019 cve: BOCG-12-A-12-8), establece en su artículo 14 lo siguiente:

iv) El pago del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados se realizará de conformidad con lo establecido en la normativa tributaria aplicable.

Es decir, se produce una remisión a lo dispuesto en la legislación tributaria por lo que los argumentos expuestos con anterioridad no se ven afectados por la publicación y entrada en vigor de la Ley reguladora de los contratos de crédito inmobiliario.

En conclusión y como hemos dicho si el Legislador afirma la irretroactividad de la norma modificándola y estableciendo una excepción, si el Pleno del Tribunal Supremo razona que la sentencia lo que hace es decir lo que decía la

norma tributaria (sujeto pasivo, el prestatario) y la nueva versión del artículo 29 del RDL 17/2018 recoge expresamente cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, se considerará sujeto pasivo al prestamista, el cambio legislativo supone pues y en nuestra opinión no un mera aclaración del significado de una norma anterior, sino una rectificación (excepción) del sujeto pasivo del AJD en los casos de préstamo con garantía hipotecaria, de ahí, que no nos encontremos en el caso del RDL 17/2018 ante una norma interpretativa que co-exista con la norma anterior, sino que se produce una verdadera modificación (excepción) de la norma anterior, lo que ha de conllevar que no se pueda predicar la retroactividad tácita de la misma.

En nuestra opinión, sí que existe una regla de irretroactividad contenida en el propio RDL 17/2018, que como hemos visto, también forma parte del propio Derecho Transitorio y que nos ofrece la finalidad de la norma jurídica en cuanto a su aplicación temporal, por lo que no estimamos que a los efectos ahora analizados sea necesario acudir a las disposiciones transitorias del Código civil, las cuales se aplican solo en caso de falta expresa de regla transitoria en la nueva norma. Como se observa, de la lectura del RDL 17/2018 no solo tenemos certeza en la aplicación de la misma a partir de su entrada en vigor, al no existir una retroactividad reconocida en el texto del mismo (*ex. art. 2. CC y 9 CE*) sino por contar igualmente una delimitación temporal de su ámbito de aplicación a través de la regla de transitoriedad, o sea, por constar determinado el derecho aplicable a los hechos imponibles devengados tras su entrada en vigor.

Es el propio Tribunal Constitucional quien se ha encargado de delimitar que las normas tributarias no son normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales y por tanto aunque no se hallan limitadas por el principio de irretroactividad del artículo 9.3 CE, no podemos ubicar a las normas tributarias en el ámbito de aplicación de la disposición transitoria tercera del Código civil, que se refiere solo a esas normas sancionadoras o restrictivas de derechos.

II. BIBLIOGRAFÍA

- DE CASTRO. *Derecho Civil de España*, Civitas, 1985.
HERNÁNDEZ GIL ÁLVAREZ-CIENFUEGOS. *Comentarios del Código civil*. Ministerio de Justicia, 1991, Vol. II.
MACHO PÉREZ. *El principio de irretroactividad en el Derecho Tributario*. Facultad de Derecho Pompeu Fabra, 2005 (tesis doctoral).

III. ÍNDICE DE RESOLUCIONES CITADAS

- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 29 de enero de 1985.
- Sentencia del Pleno del Tribunal Supremo núm. 1669/2018 de 27 de noviembre de 2018.
- Sentencia del Tribunal Supremo núm. 47/2019 de 23 de enero de 2019.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de junio de 1995.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 1999.
- Sentencia del Juzgado de Primera Instancia núm. 18 bis de Málaga, núm. 942 de 12 de noviembre de 2018.

NOTAS

¹ DE CASTRO. *Derecho Civil de España*, Civitas, 1985, 632. Conviene precisar que DE CASTRO, cuando se refiere a las disposiciones interpretativas y la retroactividad de las mismas, dice lo siguiente: «que se consideran vigentes desde la misma fecha que la ley interpretada por ella».

² MACHO PÉREZ. *El principio de irretroactividad en el Derecho Tributario*. Facultad de Derecho Pompeu Fabra, 2005 (tesis doctoral), 203 y siguientes.

³ Ello concuerda con el origen del carácter retroactivo de las disposiciones interpretativas. En esta forma, DE CASTRO (*Derecho Civil...*, 633 y 634) se refiere sobre ello diciendo lo siguiente: «Justiniando encontró, además, un nuevo medio de aplicar retroactivamente las nuevas disposiciones, evitando todo escándalo, con el sistema de leyes interpretativas; no era necesario derogar la antigua Ley ni que la nueva apareciese regulando los hechos antiguos, bastaba con que la nueva ley interpretase la vieja ley, dándole un nuevo sentido». Novela 19 del año 536 d.C: «*novum ius non dat datum significat*».

⁴ Según el Diccionario de la RAE, «excepción» es: «Cosa que se aparta de la regla o condición general de las demás de su especie».

⁵ DE CASTRO. *Derecho Civil de España*, Civitas, 1985, 632.

⁶ HERNÁNDEZ GIL ÁLVAREZ-CIENFUEGOS. *Comentarios del Código civil*. Ministerio de Justicia, 1991, Vol. II, 2186.

⁷ *Vid. op. cit.* 2200.

⁸ MACHO PÉREZ. *El principio de irretroactividad en el Derecho Tributario*. Facultad de Derecho Pompeu Fabra, 2005 (tesis doctoral), 368 y 369.