

# Carta Tributaria

15 DE JULIO DE 1989

Nº 97

## MONOGRAFÍAS

### LA DISPOSICION ADICIONAL 4ª DE LA LEY DE TASAS Y PRECIOS PUBLICOS: LOS INCREMENTOS DE PATRIMONIO ESTIMADOS Y LAS ADQUISICIONES GRATUITAS FICTICIAS

por Antonio Francisco Delgado González(\*)

*En la presente MONOGRAFIA se analiza desde distintas perspectivas el tratamiento fiscal de las diferencias de valor resultantes de la comprobación administrativa, que recoge la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos. En este trabajo el autor examina el alcance de dicha disposición y sus repercusiones tributarias para el transmitente y el adquirente, así como los supuestos en los que no es de aplicación la referida Disposición Adicional Cuarta, deteniéndose en el estudio de los posibles motivos de ilegalidad de la misma.*

#### I. INTRODUCCION

El Boletín Oficial del Estado de 15 de Abril de 1989 publica la Ley 8/1989 de 13 de Abril, de Tasas y Precios Públicos. Pero no son ni las tasas ni los precios públicos, el objeto de atención del ciudadano, incluyendo, a los contribuyentes, profesionales, doctrina científica y a lo que parece al propio Ministerio de Economía y Hacienda.

Esta atención está centrada por el contrario en la Disposición Adicional Cuarta de la Ley, último ejemplo de lo que podemos llamar "legislación fiscal sorpresiva" tan practicada en estos últimos años y último hito en la tan cacareada batalla contra el fraude fiscal, en la que desde luego, y estamos ante una brillante representación, mucho más parecen importar los fines que los medios, incluso no parecen importar estos para nada, y tal vez más lo ges-

tos, cara a la galería, que la eficacia real de las medidas adoptadas. La disposición adicional cuarta señala:

"En las transmisiones onerosas por actos inter-vivos de bienes y derechos que se realicen a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, cuando el valor comprobado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales exceda del consignado por las partes en el correspondiente documento en más del 20 por 100 de éste y dicho exceso sea superior a 2.000.000 ptas., este último sin perjuicio de la tributación que corresponda por el impuesto citado, tendrá para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo.

La norma transcrita puede ser analizada desde diferentes perspectivas.

De ello nos ocuparemos en los apartados siguientes:

(\*) Abogado. Bufete Delgado, Lamet & Carmona.

## II. ¿QUE VIENE A ESTABLECER LA DISPOSICION ADICIONAL CUARTA?

Para contestar a este interrogante, es preciso desentrañar lo que la disposición, con mala técnica jurídica y probablemente, peor semántica, llama “**repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones lucrativas**”.

En principio la expresión “incrementos de patrimonio”, nos conduce al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El art. 3 de su ley reguladora, Ley 44/1978 de 8 de septiembre, contempla a los mismos como componente del hecho imponible del tributo. Y el art. 20 3º) del mismo cuerpo legal establece que “son incrementos o disminuciones de patrimonio, y como tales se computarán en la renta del transmitente las diferencias de valor que se pongan de manifiesto en cualquier transmisión gratuita.

Esta diferencia de valor vendrá determinada por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de enajenación. Tratándose de una transmisión gratuita, sea inter-vivos o mortis-causa, esos valores, serán los valores comprobados por la Administración a los efectos del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, bien en la adquisición, en la transmisión, o en ambos, según los distintos supuestos (atendiendo a la naturaleza, gratuita u onerosa, de los distintos negocios jurídicos).

Así pues, se viene a establecer que cuando se cumpla lo previsto en la Disposición Adicional Cuarta comentada (valor comprobado superior en un 20% al valor declarado siendo ese exceso superior a 2.000.000 ptas.) como **valor de enajenación** (estamos ante transmisiones onerosas) **se considera el valor comprobado por la Administración**, a los efectos del correspondiente incremento de patrimonio (o decremento en su caso), que se gravará como renta del transmitente en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicándose como tipo de gravamen el 20 por ciento previsto para los incrementos de patrimonio derivados de las transmisiones gratuitas inter-vivos por la Ley General de Presupuestos del Estado para 1989.

Bien entendido que habrá que distinguir si es el caso; el incremento de patrimonio determinado por diferencia entre el valor de adquisición y el valor declarado de enajenación y el determinado por diferencia entre este valor declarado y el valor comprobado.

A este último habrá de aplicarse el tipo mencionado del 20 por ciento.

Al primero, la tarifa general del impuesto, sin perjuicio de su tratamiento como renta irregular.

Desde luego esta distinción no procederá cuando quien transmita sea un sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades, pues en este tributo no existe tipo especial para los incrementos de patrimonio derivados de transmisiones gratuitas.

Hay que considerar también el supuesto en el que lo declarado sea un decremento de patrimonio.

Este desde luego no perderá su condición por una posible aplicación de la disposición que comentamos. Ahora bien, conforme al art. 27 7º) de la Ley del IRPF, no será compensable con el incremento de patrimonio por transmisión gratuita que se determine, sino con otros posibles incrementos de patrimonio de igual naturaleza.

Si que cabrá la compensación, por el contrario, en el Impuesto de Sociedades donde no hay ninguna restricción al respecto.

**¿Sólo esto viene a establecer la disposición que comentamos?**

Desde luego pensamos que no.

El término “**incremento de patrimonio**”, en nuestro sistema fiscal actual presenta una doble acepción.

Por un lado como mayor valor experimentado por bienes y derechos, normalmente gravado cuando se pone de manifiesto con motivo de una alteración, generalmente jurídica, del patrimonio.

A ella nos hemos referido anteriormente, y probablemente sería más adecuado, al menos semánticamente denominarla **plusvalía**.

Una segunda acepción nos lleva a identificar el incremento de patrimonio como el acrecentamiento que recibe una persona física o jurídica en su patrimonio por incorporación de nuevos bienes y derechos.

El incremento de patrimonio en esta acepción, es el que constituye el hecho imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones cuando se produce a título gratuito.

Así lo viene a establecer el art. 1 de la Ley del Impuesto mencionado, Ley 79/1987 de 18 de diciembre.

**En consecuencia, el adquirente, por el exceso ya referido deberá tributar por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, como si de una donación se tratara.**

¿Pero para cualquier adquirente o sólo para las personas físicas? .

En la primera consecuencia referida, no hay duda que tanto puede afectar a las personas físicas como a las entidades jurídicas (el art. 15. 6° de la Ley del Impuesto de Sociedades viene a establecer lo mismo que el art. 20 7°) ya referido de la Ley del IRPF), en tanto en cuanto las personas jurídicas también pueden realizar transmisión gratuita de bienes. Con la diferencia de que en este caso no está prevista la aplicación de un tipo especial y reducido de gravamen, aplicándose el tipo general. Es lo indicado anteriormente.

Ahora bien, con relación a la segunda hay que tener en cuenta que las personas jurídicas no vienen gravadas por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, siendo gravados los incrementos de patrimonio que obtengan a título gratuito por el Impuesto de Sociedades.

¿Quiere esto decir que la Disposición Adicional Cuarta, comentada no afecta en este punto a las entidades jurídicas? .

Entendemos que sí les afecta. Únicamente que a diferencia de las personas físicas el "exceso" de valoración vendrá gravado por el Impuesto de Sociedades y no por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Por tanto hay que concluir, que si bien no de igual manera, la Disposición Adicional Cuarta de la Ley 8/1989 de 13 de abril, afecta tanto a las personas físicas como a las entidades jurídicas.

**Y por supuesto en uno y otro caso, en las transmisiones onerosas que tributen por el Impuesto sobre**

**Transmisiones Patrimoniales y siempre que el valor de los bienes y derechos transmitidos sean objeto de comprobación de valor a efectos de este Impuesto.**

Por lo demás, para el adquirente, y en relación con futuras transmisiones, habrá que considerar que su "valor de adquisición" viene determinado por la suma del valor declarado y la diferencia entre ese valor y el comprobado, base imponible de la transmisión gratuita por la que ha de tributar.

En suma, por el valor comprobado.

Ello es lo que se desprende del art. 20 7°) de la Ley del IRPF, y 15 6°) de la Ley del I.S.

Por último, habrá que entender, tratándose de un adquirente, persona física que la diferencia entre el valor declarado y el comprobado cuando tribute como transmisión gratuita, no puede gravarse como incremento de patrimonio no justificado (art. 20 13°) Ley del IRPF), en base a lo dispuesto en el art. 20 2°) de la Ley del IRPF.

Fuera del marco de los Impuesto sobre la Renta, también cabe preguntarse si en estos casos, y por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, el adquirente será gravado por el valor comprobado o sólo por el declarado.

Atendiendo a la dicción literal de la disposición adicional cuarta parece que ha de tributar por el valor comprobado, pues se indica "sin perjuicio de la tributación por este tributo".

Pero sí consideramos que el legislador "crea" una transmisión gratuita, siendo consecuentes, hay que entender que tal transmisión no puede tributar por ITP, pues éste sólo grava las transmisiones onerosas.

### III. ¿LO ESTABLECIDO ES UNA NOVEDAD?

Desde luego, ante tanto revuelo, sería sorprendente que la disposición comentada no viniera a establecer ninguna novedad, en nuestra normativa tributaria.

Para contestar a este interrogante es preciso contemplar separadamente las dos consecuencias antes descritas de la disposición.

**De un lado, el mayor incremento de patrimonio, como mayor plusvalía, para el transmitente.**

Tanto la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como la del Impuesto de Sociedades consideran como valor de enajenación en el caso de transmisiones onerosas el importe de la enajenación menos los gastos referidos en las disposicio-

nes correspondientes, ya citadas anteriormente, satisfechos por el vendedor.

Así pues el núcleo del valor de enajenación es el importe de la misma.

Este importe en principio, no es otro que el precio de la enajenación, precio que conste en el correspondiente documento público o privado de venta.

¿Este precio ha de ser aceptado necesariamente por la Administración? .

Entendemos desde luego que no.

Respecto de él, si la Administración presume que no es cierto, podrá hacer dos cosas.

Bien, comprobar el hecho imponible (art. 109 y concordantes de la L.G.T.), comprobando en suma si el precio satisfecho es el consignado documentalmente por las partes o es otro distinto.

Bien, comprobar el valor del bien transmitido (art. 52 y concordantes de la L.G.T.).

En relación a esta última actuación, aunque discutido en la doctrina científica, no dudamos que el art. 52 de la L.G.T. establece una facultad que no es privativa de determinados tributos, sino de aplicación general a todos los integrantes de nuestro sistema fiscal, siempre que el valor del bien o derecho sea un componente del hecho imponible, cual sucede con los incrementos de patrimonio en los Impuestos sobre la Renta.

A esta comprobación de valor se está refiriendo el art. 81 2 c) del Reglamento del IRPF cuando señala "que por importe de los valores de adquisición y de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no difiera del normal de mercado. Si la Administración estimara esa discrepancia lo lógico es que practicara comprobación de valor.

Por lo demás, si la Administración decidiera comprobar el valor, a los efectos del IRPF o del I.S., y para determinar posibles incrementos de patrimonio gravados por los mismos, y dicho valor hubiera sido ya comprobado a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, no cabe duda que conforme a la jurisprudencia actual sobre el llamado "principio de estanqueidad tributaria" la Administración no podría determinar un valor distinto, al menos superior a los efectos de los Impuestos sobre la Renta.

Así pues habrá que concluir que en este punto la disposición comentada no constituye realmente ninguna novedad.

Es más, las consecuencias que señala no únicamente se producen cuando el valor comprobado sea superior en un 20 por ciento al valor declarado y además sea superior a 2.000.000 ptas., sino en cualquier caso, siempre que el valor comprobado sea superior al declarado.

**No obstante esta conclusión no es del todo exacta.**

La comprobación de valor, ya lo hemos indicado, es una facultad de la Administración que ésta puede ejercitar o no. Y ciertamente, a los efectos de los Impuestos sobre la Renta y en relación con los incrementos de patrimonio, que sepamos no se ejerce.

Por el contrario la norma comentada es de aplicación necesaria y automática (otra cosa es que se controle o no su aplicación por los obligados tributarios, como ahora se dice).

Ahí, reside sin duda la diferencia. Y también, en el caso de que el transmitente sea una persona física, en la aplicación de un especial tipo de gravamen que puede ser superior o inferior al que se aplique al mismo (lo que no deja de resultar paradójico teniendo en cuenta el sentido de la norma, cuando resulte inferior).

La otra consecuencia referida, **el incremento de patrimonio gratuito para el adquirente**, si que constituye una auténtica novedad. Se trata de una ficción (a la que las normas tributarias son tan proclives) que se erige en un buen atajo para llegar hasta un presunto fraude fiscal, con aires auténticamente sancionadores, y desde nuestro punto de vista desmedidos y hasta, aunque la expresión puede resultar dura, **injusto**.

Pero de todo ello, ya nos ocuparemos posteriormente al analizar la legalidad de la disposición, especialmente desde la perspectiva de la Constitución y de los propios principios generales del derecho.

#### IV. SUPUESTOS NO INCLUIDOS

Conforme a la dicción literal de la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas, es patente que la misma se refiere sólo y exclusivamente a **las transmisiones patrimoniales inter-vivos de bienes y derechos con causa onerosa gravadas por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales**.

Es uno de los hechos imponibles, o mejor dicho de los grupos de hechos imponibles, gravados por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (art. 1 del Texto Refundido aprobado por R.D. Legislativo 3050/1980 de 30 de diciembre).

Transmisiones Patrimoniales onerosas que sean a su vez susceptibles de producir incrementos de patrimonio a los efectos de los Impuestos sobre la Renta.

En suma, y prácticamente, las comprendidas en el art. 7.1. A) del Texto Refundido del ITP y AJD, anteriormente citado.

Y además, siempre que se cumplan las condiciones que allí se establecen: que el valor comprobado exceda en un 20 por ciento el valor declarado y que el exceso sea además superior a 2.000.000 ptas.

Fuera de estos supuestos, no es de aplicación la disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas que comentamos.

¿Cuáles son? Cuando menos, como más relevantes hemos de relacionar los siguientes supuestos:

- **Transmisiones onerosas por actos inter-vivos, gravadas por el ITP, cuando el valor comprobado no exceda del 20 por ciento del valor declarado o bien cuando aún excediendo de dicho porcentaje, sea inferior en valores absolutos a 2.000.000 ptas.**

Ya indicamos que en cuanto al transmitente, como mayor valor de transmisión, es posible conforme a la legislación actual, anterior a la disposición que comentamos, considerar la diferencia entre el valor declarado y el comprobado por la Administración.

Por ello carece de justificación que en el supuesto que aquí reflejamos no se venga a considerar ese valor como valor de transmisión y sí en los demás casos. (Aún sería más contradictorio que se considerará el valor comprobado aplicando al incremento de patrimonio correspondiente el tipo general de gravamen, en lugar del tipo del 20%).

- **Transmisiones gratuitas por actos inter-vivos o mortis-causae.**

Este supuesto está excluido, obviamente, en la Disposición Adicional Cuarta.

Pero es bien cierto, que para nada resulta necesaria su inclusión.

Conforme tanto a la Ley del IRPF, como a la del I.S., en preceptos ya comentados, los valores de adquisición y transmisión serán los determinados por la Administración a los efectos del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Por tanto, en la determinación del posible incremento (o decremento de patrimonio), se va a considerar dicho valor comprobado. (Aunque eso normalmente no será así, en las transmisiones gratuitas "inter-vivos" o "mortis-causae" realizadas a favor de entidades jurídicas gravadas por el Impuesto de Sociedades, aunque puede haberla, atendiendo a las actuales hábitos de la Administración que circunscribe la comprobación de valor al Impuesto de Sucesiones y Donaciones y al de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados).

Por lo demás, respecto del adquirente, dicho valor comprobado, constituirá la base imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones o del Impuesto de Sociedades.

- **Transmisiones onerosas por actos inter-vivos, gravadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido.**

En general estarán gravadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes realizadas por empresarios y profesionales a título oneroso con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (art. 3 y 4 de la Ley 30/1985 de 2 de agosto).

No obstante se gravarán por ITP, las entregas de bienes inmuebles que estén exentas por I.V.A.

Los supuestos exentos, vienen recogidos en los números 20, 21 y 22 del art. 8 de la Ley antes referida.

En primer lugar (art. 8 20º) las **entregas de terrenos que no tengan la condición de edificables** (atendiendo a los supuestos que excluyen la exención, no será difícil excluir ésta. Bastará iniciar la urbanización del terreno, la construcción del alguna edificación en el mismo, o alegar que se encuentra en él alguna edificación que no resulta indispensable para el desarrollo de una explotación agraria).

En segundo lugar (art. 8. 21º) las entregas de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las Juntas de Compensación por los propietarios de terrenos comprendidos en polígonos de actuación urbanística y las adjudicaciones de terrenos que se efectúen a los propietarios citados por las propias juntas en proporción a sus aportaciones.

Realmente esta exención no tiene transcendencia a los efectos de lo que venimos comentando, pues también estas transmisiones está exentas por el ITP. (art. 48 B 7) T.R.).

En tercer lugar, (art. 8. 22º) *las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.*

Es de suponer atendiendo a los supuestos que se consideran como primera o no primera transmisión, que más de una segunda o ulterior transmisión pasará por primera.

Por otro lado, en el supuesto, no frecuente pero posible, en que quien transmita sea un promotor de edificaciones y se trate de segunda o ulterior transmisión, el mayor valor, respecto del de adquisición que pueda obtener en la transmisión, no será a los efectos del Impuesto sobre la Renta respectivo, un incremento de patrimonio, sino un rendimiento de la misma actividad empresarial.

Por ello surge la duda de si en este caso, será o no aplicable la disposición de la Ley de Tasas de la que nos ocupamos.

Desde nuestro punto de vista hay que entender que sí, porque la disposición no dice que en cualquier caso se trate para el transmitente de un incremento de patrimonio (como normalmente será), sino de que se aplicarán a la transmisión las consecuencias previstas para los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo.

En consecuencia, habrá que considerar como mayor ingreso la diferencia entre el precio de transmisión declarado y el valor comprobado, realizando los correspondientes ajustes extracontables a la hora de realizar la correspondiente declaración por el Impuesto sobre la Renta que resulte aplicable.

Surge, no obstante, la duda de si se aplicará la tarifa general del Impuesto o el tipo especial del 20 por ciento.

Por otra parte y referido a todo este supuesto excluido, cabrá mantener que no lo está, si consideramos que la disposición comentada es aplicable cuando la comprobación de valor sea efectuada a los efectos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, compatible con el IVA.

Personalmente consideramos que la disposición sólo se refiere al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, y a uno de sus hechos imponible. En concreto el recogido en el art. 71 A) del T.R.

Ello es así, porque la naturaleza de la disposición exige una interpretación literal.

Pero es que además, tanto la doctrina científica más autorizada como la última jurisprudencia han venido a mantener que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, por más que vengan regulados en un texto común y tengan normas comunes, son conceptos tributarios distintos.

— **Aportaciones no dinerarias a sociedades y adjudicaciones de bienes y derechos realizados por éstas a los socios, al disolverse.**

Como valor de aportación, tanto la ley del IRPF art. 20 8º) d) e), como la del I.S. art. 15 7º) c) y d) establecen reglas específicas de valoración (no atendiendo a valores comprobados).

Por el contrario, como valor de adjudicación sí que se considera implícitamente el valor comprobado. En cualquier caso no se aplicará la disposición comentada, porque tanto uno como otro supuesto, no se gravan por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, sino como operaciones societarias, concepto distinto dentro de los hechos imponible gravados por ITP. Todo ello, conforme a lo indicado anteriormente.

— **Transmisión de valores mobiliarios.**

La transmisión de valores tanto estén o no admitidos a cotización en Bolsa, (mercado secundario oficial), conforme al art. 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio del Mercado de Valores, están en general exentas del ITP.

La consecuencia es que en estos casos no habrá comprobación de valor, y por tanto la disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos no será de aplicación (Realmente aunque no mediará exención tratándose de títulos con cotización nunca habría comprobación de valor porque el art. 10.1 g) del T.R. del I.T.P., contiene para este supuesto una regla de valoración: Valor de cotización, que excluye la comprobación de valor).

Así pues la disposición que comentamos sólo será aplicable en la práctica cuando no medie exención que son los supuestos recogidos en el art. 108 1º y 2º de la Ley del Mercado de Valores antes citados.

No obstante, aún en estos supuestos, si son títulos con cotización, no habrá comprobación de valor y no será aplicable la Ley de Tasas. (Como quiera que el art. 20 8 b) de la Ley del IRPF establece reglas de valoración con carácter mínimo para la determinación del valor de enajenación, si son aplicadas, habrá que atender por un lado al incremento determinado por diferencia entre el valor de adquisición y la aplicación de estas reglas. Y por otro al determinado por diferencia entre las mismas y el valor comprobado. Por lo demás la Ley del I.S. no contiene estas reglas).

— **Supuestos en los que no se efectúe la comprobación a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.**

Aunque pueda resultar sorprendente éste también es un supuesto, general además, en el que la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas no resulta aplicable.

Hay que tener en cuenta, en efecto, que conforme al art. 49 de la Ley del ITP la comprobación de valor se configura como una potestad de la Administración que ésta podrá ejercer discrecionalmente, pero no preceptivamente, a diferencia de lo que ocurría en el antiguo T.R. del I.T.P.

Además hay que tener en cuenta que el ITP, es un tributo cedido a las distintas Comunidades Autónomas, que por delegación de la Administración del Estado, asumen su gestión (salvo en la Comunidad Autónoma de Madrid).

Esta circunstancia, no hay duda de que imposibilita o por lo menos dificulta el que la Administración del Estado, de hecho haga preceptiva la comprobación de valor por el ITP, como podría ocurrir si también la misma gestionara este tributo.

## V. POSIBLES MOTIVOS DE ILEGALIDAD DE LA DISPOSICION ADICIONAL CUARTA DE LA LEY DE TASAS Y PRECIOS PUBLICOS

El análisis de la disposición desde la perspectiva de su conformidad o disconformidad con el Ordenamiento Jurídico, exige contemplar la misma por separado.

**Por un lado en relación a los efectos establecidos para el transmitente, entendemos que en principio la disposición no adolece de defectos de legalidad.**

Si bien, podría considerarse cierta quiebra del principio de igualdad, en tanto en cuanto la disposición conduce a que en unos supuestos, los previstos en la norma, se aplique como valor de transmisión para determinar un posible incremento de patrimonio y en otros no, (los no previstos en la norma), cuando también en estos casos puede comprobarse el valor por la Administración, tal como se ha indicado.

Igual razonamiento habrá que hacer en aquellos supuestos en que el valor comprobado, no exceda del 20 por ciento, del valor declarado o aún excediéndolo no exceda de 2.000.000 ptas. Incluso en este caso puede verse agravada la desigualdad por la aplicación de diferentes tipos impositivos.

Y también por supuesto cuando el valor no resulte comprobado a los efectos del I.T.P.

Es cierto, no obstante que el principio constitucional de igualdad ha sido interpretado de manera muy laxa, podríamos decir por el Tribunal Constitucional, quien en síntesis ha venido a afirmar que no hay quiebra de la igualdad cuando el trato desigual o discriminatorio viene justificado aunque sea por razones puramente técnicas teniendo en cuenta los medios efectivos para la gestión de los tributos en manos de la Administración. (Por ejemplo en la revisión paulatina y no simultánea de los valores catastrales en el territorio nacional).

O bien, tratándose de desigualdades surgidas no ya de la gestión tributaria, sino de las mismas normas, cuando éstas contemplen supuestos que merecen un trato diferente, atendiendo a su distinta naturaleza, trascendencia, gravedad, etc...

Contemplado desde esta perspectiva el principio constitucional de igualdad, pueden justificarse determinadas desigualdades originadas por la disposición comentada (que se consideren determinados "excesos" y no otros, por razón de su cuantía, por ejemplo).

Pero desde luego, no todos (que se ejercite la potestad de comprobación en unos casos y no en otros,

cuando parece que no debe haber razones "técnicas" insalvables o aún difíciles, para que tal potestad, y no únicamente en el ámbito del ITP, pueda ser ejercitada).

Desde la perspectiva del adquirente, (ficción de transmisión gratuita), es donde a nuestro juicio, se acentúan los posibles vicios de ilegalidad de la disposición comentada.

Al margen de la posible quiebra del principio de igualdad, cuyos fundamentos son los mismos referidos en el caso anterior, nos encontramos aquí, desde nuestro punto de vista, con una quiebra del principio también constitucional de seguridad jurídica, (ambos consagrados en el art. 9 de la Constitución).

**¿Cómo puede derivar una consecuencia tan importante, cual es una transmisión gratuita y su tributación correspondiente bien por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones o por el de Sociedades, de algo tan incierto como es el valor comprobado por la Administración?**

Se nos podría contestar que declarando el precio realmente satisfecho no tendremos ningún problema.

¿Pero es que ello impide que el valor declarado pueda ser comprobado por la Administración? Desde luego que no.

En suma, estamos a nuestro juicio ante una auténtica sanción encubierta que en absoluto respeta los principios propios del derecho penal, aplicables conforme a la jurisprudencia al ámbito de las infracciones administrativas y en concreto tributarias, entre las cuales destaca el de seguridad jurídica plasmado en la tipificación de la infracción, tipificación que exige la predeterminación exacta e inequívoca de todos los elementos de la misma.

Precisamente ello es lo que refleja el art. 25 de la Constitución.

El contribuyente podrá pues alegar estos motivos de ilegalidad contra las liquidaciones que se le notifiquen por aplicación de la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas.

Sin perjuicio de poderlos alegar tanto en vía administrativa como en la vía contencioso-administrativa ordinaria, pues la Constitución obliga a todos los

poderes públicos, al ser precisamente de naturaleza constitucional y por afectar a los derechos y libertades públicas consagrados en ella (especialmente art. 14 y 25 de la Constitución) también podrá utilizar el medio extraordinario arbitrado por la Ley 62/1978 de 26 de diciembre de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales de la persona, y por supuesto, agotada la vía judicial en cualquier caso, el recurso de amparo que regula la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre del Tribunal Constitucional).

También, por lo demás, será preciso que los valores comprobados sean notificados no sólo al sujeto pa-

sivo del ITP, sino también al transmitente, porque ahora más que nunca, hay que entender que ostenta un interés personal, directo y legítimo que le habilita conforme a la Ley de Procedimiento Administrativo a ser parte en el procedimiento de comprobación de valores. (Curiosamente, a nuestro juicio también habrá de notificarse a los federatarios públicos que intervengan en las transmisiones conforme a la Disposición Adicional Tercera de la Ley de Tasas y Precios Públicos, núm. 2, federatarios a los que la Ley núm. 4), convierte de alguna manera en inspectores tributarios, y de manera bien conminatoria (núm. 6).

## VI. APLICACIONES EN LA PRACTICA DE LA DISPOSICION ADICIONAL CUARTA DE LA LEY DE TASAS Y PRECIOS PUBLICOS

Ocupémosnos de la aplicación práctica, en vía ya de gestión o inspección tributaria de la disposición comentada.

En primer lugar, desde la perspectiva del **transmitente**.

Hay que tener en cuenta que con toda probabilidad la comprobación de valor a efectos del ITP, se efectuará con posterioridad a la finalización del plazo correspondiente de declaración-autoliquidación del IRPF, en la que se deba declarar el posible incremento de patrimonio derivado de transmisión gratuita.

¿Qué ocurrirá cuando ésta se efectúe?

Habría que distinguir si es o no notificada al transmitente.

Si no es notificada, éste no tiene porqué conocer el valor comprobado, y no tiene porqué declarar nada.

Si en este caso tuviera lugar una inspección, la Administración puede incoar el correspondiente Acta de Inspección.

Por supuesto que, antes de nada, la Inspección no podría aplicar sanción, pues no hay infracción alguna.

Por otra parte, podría incoarla por el correspondiente incremento de patrimonio, si aún no se ha producido la prescripción respecto al ejercicio del IRPF.

De otro lado, el transmitente la podrá impugnar bien impugnando el valor comprobado, incluso solicitando la tasación pericial contradictoria; o bien recurriendo contra la propia aplicación de la disposición adicional, conforme a lo indicado.

Si no se impugna, o la impugnación queda resuelta, tendrá en principio que presentar una declaración complementaria del IRPF por el ejercicio correspondiente.

¿Y si no la presenta? ¿Comete alguna infracción?

Entendemos que no, ya que, conforme lo indicado en el apartado anterior, puede haber motivos suficientes y razonables de ilegalidad.

Creemos que ello excluye la culpabilidad.

Además hay que tener en cuenta que la Administración conoce o puede conocer el hecho imponible.

Por ello no puede considerarse que haya ocultación del mismo.

Ocultación que aunque no esté presente en la tipificación actual de las infracciones graves, sigue teniendo un valor muy importante en la apreciación de la culpabilidad, conforme a un importante sector de la doctrina científica y a la incipiente jurisprudencia sobre ellas.

Por supuesto, que lo que sí puede la Administración, de oficio, es girar una liquidación complementaria por el IRPF.

Aunque antes siempre debe notificar el valor comprobado (art. 121 2º) LGT).

Por último hay que señalar que si el transmitente impugna la comprobación de valor, la prescripción respecto del IRPF queda interrumpida (art. 66 1 b) del IRPF).

Veamos ahora la posición del **adquirente**.

A éste si que con toda seguridad se le notificará el



valor comprobado, notificación que debe hacerse no sólo a los efectos del ITP, sino también del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, cuando sea aplicable la disposición comentada.

A partir de aquí, podemos referirnos en los mismos términos utilizados en el análisis de la posición del transmitente, a la impugnación tanto de la comprobación de valor, como de las liquidaciones en sí.

Sólo indicar por último, que en el caso del transmitente, la Administración que ha de actuar es la del Estado, ya que se trata del IRPF y del IS.

Respecto del adquirente serán las Administraciones Autónomas, ya que el ITP y el IS y D están cedidos en su gestión, a las mismas (salvo en la Comunidad Autónoma de Madrid).

En este sentido creemos que la Administración que ha de notificar los valores comprobados al transmitente es la del Estado, pues la notificación debe hacerse a los efectos del IRPF y del IS, y la Administración Autónoma respectiva, que compruebe el valor no tiene competencia alguna sobre estos tributos.

En suma, la Administración del Estado debe hacer "suyos" esos valores comprobados (Realmente, desde

un punto de vista jurídico lo son, en tanto en cuanto la misma sigue siendo "titular" de la gestión de los tributos cedidos y los actos dictados por delegación son imputables al delegante, conforme a la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado).

No obstante, hay una excepción al esquema señalado, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades, ya que en este caso la transmisión gratuita ficticia, no va a tributar por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, sino por el de Sociedades.

Valga en este punto todo lo indicado para el transmitente.

No hace falta señalar que es fundamental para la aplicación de lo señalado, la intercomunicación entre la Administración del Estado y las Administraciones Autónomas.

¿Se producirá? Si fuera así, sí que la disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos pasaría a la historia, se entiende tributaria.

En cualquier caso es una gestión con un alto grado de complejidad.

## VII. JUICIO FINAL

Llegados a este punto, creemos que es fácil comprender porque no nos merece un juicio favorable la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios que hemos venido comentando.

Estamos de acuerdo con que la inversión inmobiliaria (ahora y desde luego siempre) ha sido y es una importante vía para enmascarar rentas no declaradas fiscalmente. Entre otras cosas y sobre todo, por la escasa utilización de la comprobación de valor por la Administración y por la aún más ausente comprobación o investigación de los hechos imponibles.

Entendemos que es más fácil promulgar una disposición como la que hemos venido comentando, que incrementar la eficacia, el rigor y la seriedad de la Administración Pública.

Pero hay que recordar una vez más, y ello parece lamentable, que estamos ante un Estado de Derecho presidido por una Constitución.

En suma y recogemos la frase conocida del Profesor Sainz de Bujanda, lo injusto nunca puede ser camino para alcanzar lo justo ( y desde luego aunque lo injusto sea un caso entre mil).

Y añadiríamos nosotros que si bien las medidas represivas son necesarias para la aplicación efectiva de un sistema tributario, no puede pretenderse que éste esté basado de forma continua sobre medidas confusas, apresuradas, inseguras y por todo ello, más que de dudosa legalidad y eficacia en última instancia.

Pero además creemos que la disposición, en orden a conseguir los fines que se pretenden, es absolutamente innecesaria.

Parece como si el legislador (o en último término habrá que decir más exactamente el ejecutivo) se aburriera de las disposiciones dictadas por el mismo aún antes de haber sido aplicadas y estuviera inmerso en un frenético "estado de novedad".

Porque, como ya hemos indicado, la Administración puede siempre comprobar el valor de los bienes y derechos, a los efectos incluso de los Impuestos sobre la Renta, cuando se trate de determinar valores.

Si lo estimara necesario y cuando lo estime, utilice el art. 52 de la Ley General Tributaria (que es una Ley de 1963, Es decir con 26 años).

Si en virtud de la última jurisprudencia sobre el principio de estanciedad tributaria, ha de prevalecer el valor comprobado en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, mejórese la coordinación y la colaboración con las Comunidades Autónomas y la de éstas entre sí (la descoordinación de los valores entre y dentro de las propias Comunidades Autónomas es otra historia vieja, de la que no hemos hablado aquí, pero que hay que recordar, porque viene a añadir otra sombra más en el tema que nos ocupa).

O más que mejorarla que se establezca (algún día tendrá que ser).

Y una vez comprobado el valor cuando se estime necesario que duda cabe que puede, conforme al actual Ordenamiento Jurídico, tener efectos tanto para el transmitente como para el adquirente (y no sólo cuando la transmisión venga gravada por el ITP).

Para el transmitente será mayor valor de transmisión, con lo que se producirá un mayor incremento de patrimonio o un menor decremento de patrimonio en su caso, gravado por el tipo general del impuesto y no por un tipo especial y normalmente menor.

Para el adquirente, también ha de ser mayor valor. Pero de adquisición en este caso.

La consecuencia que ello puede tener (no es precisa otra, porque además es lo que se puede producir al poner de manifiesto renta no declarada fiscalmente mediante la inversión inmobiliaria) es la de originarse un **incremento de patrimonio no justificado** (art. 30 13<sup>o</sup>) Ley IRPF).

Y si la Administración, quiera llegar a una determinación más exacta de la base imponible, pues compruebe e investigue las mismas, conforme a la L.G.T. y al Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

## VIII. ALGUNAS CONSECUENCIAS PREVISIBLES

No sabemos si como ocurre con tantas de estas medidas, todo va a quedar en juegos de artificio o no. Dependerá obviamente de la voluntad de la Administración en primer lugar, de la de los sujetos pasivos para aceptar o no su aplicación y en último término de los Tribunales, terminando por el Constitucional, que habrán de pronunciarse, sobre la legalidad de esta disposición.

Por lo pronto, no obstante, ruido se ha producido. (Un Delegado Provincial de una Hacienda Autónoma nos indicaba no hace mucho que llevaba varios días casi exclusivamente dedicado a recibir a ciudadanos que venían a interesarse sobre el valor comprobado o mejor comprobable de sus bienes).

Y desde luego lo que parece claro es que se van a producir determinados efectos "cantados".

En primer lugar habrá una desviación de las transmisiones de bienes y derechos hacia fórmulas que eviten la aplicación de la disposición adicional Cuarta de la Ley de Tasas (Tributación por IVA en lugar de por ITP, etc...), cuando no convenga su aplicación.

En segundo lugar, habrá un cálculo más exacto por los contribuyentes de los valores que se han de declarar teniendo en cuenta los que previsiblemente se

van a comprobar y los límites que establece la disposición comentada (habrá más trabajo, por lo menos de resolución de consultas verbales, para las Oficinas Gestoras del ITP).

En tercer lugar, aumentarán previsiblemente las reclamaciones contra las comprobaciones de valor (siquiera sea como medida dilatoria) y también las peticiones de tasación pericial contradictoria.

En suma, que las Comunidades Autónomas tampoco han de estar, nos imaginamos, excesivamente satisfechas con la disposición porque está claro que con ella aumenta el trabajo y se complica la gestión.

Aunque desde luego los duelos con pan son menos dolorosos.

Evidentemente "el pan" puede venir por las transmisiones gratuitas ficticias que el legislador ha tenido a bien inventar y además de un modo tan singular.

No obstante, habrá que restar lo que se deje de tributar por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, conforme a lo dicho.

Salvo, claro está, que las Comunidades Autónomas tengan a bien considerar que no hay por qué restar nada y sí sólo, sumar.