

La norma tiene una evidente vocación sancionadora: castigar con la liquidación de una deuda tributaria ficticia la comisión de una infracción. Con la ventaja para la Administración de obviar las garantías implícitas en todo procedimiento sancionador

La disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos. Análisis crítico y propuesta alternativa

José Andrés Rozas Valdés ()*

SUMARIO: I. Planteamiento.—II. Delimitación del supuesto de hecho.—III. Efectos jurídicos. 1. El sentido de la Ley. 2. La interpretación administrativa.—IV. Adecuación constitucional del precepto. 1. La posible inconstitucionalidad formal. 2. El principio de igualdad. 3. Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad. 4. El principio de seguridad jurídica.—V. Propuesta alternativa.—VI. Conclusiones.

I — PLANTEAMIENTO

Pese a que se ha querido defender lo contrario (1), es incuestionable que la disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos (en adelante LTPP) establece nuevos hechos imponible. La técnica normativa que utiliza en su definición reviste una notable complejidad que aconseja escindir el estudio de la norma en tres partes para facilitar su comprensión. En un primer análisis es preciso descomponer el supuesto de hecho que recoge el precepto (punto II). Delimitado el ámbito de la norma, se pueden abordar los efectos jurídicos que de su aplicación se van a derivar (punto III). Una vez definido el alcance de la disposición, es posible examinar su conformidad constitucional (punto IV). Como cierre del estudio se formula una propuesta alternativa (punto V), y se exponen de modo sucinto las conclusiones obtenidas a lo largo del trabajo (punto VI).

II — DELIMITACION DEL SUPUESTO DE HECHO

El esquema de la disposición se reduce a lo siguiente. En determinadas transmisiones, cuando confluyan tres circunstancias se derivarán para las partes determinadas consecuencias

(*) Profesor Ayudante de Derecho Financiero y Tributario (UCM).

(1) Cfr. Boletín Oficial de las Cortes Generales, Diario de Sesiones del Congreso, III.ª Legislatura, núm. 182. Intervención de la diputada del Grupo Socialista, Sra. JUAN MILLET: «No hay en ningún caso, señorías, ni hechos imponible nuevos, ni doble imposición».

jurídicas. Corresponde ahora concretar a qué transmisiones se refiere y cuáles son las tres circunstancias que van a desencadenar la aplicación de la norma.

El conjunto de transmisiones a que va a afectar viene definido por tres límites, uno temporal, otro material, y un tercero de naturaleza formal.

La disposición objeto de estudio delimita expresamente su ámbito temporal: carece de efectos retroactivos y sólo afecta por tanto a las transmisiones realizadas a partir de la entrada en vigor de la LTPP, 16 de abril de 1989.

En cuanto al ámbito material, únicamente es aplicable a las transmisiones onerosas por actos *inter vivos*, lo que excluye de su órbita de acción a las transmisiones lucrativas. Si aparentemente no se plantean problemas en este sentido, el efecto reflejo que provoca el requisito formal que a continuación se analiza va a complicar sustancialmente la cuestión.

El supuesto se desenvuelve en el contorno de un procedimiento de comprobación de valores. Para que se produzcan las consecuencias en la norma recogidas es necesario que la Administración de que se trate, a efectos de la correspondiente liquidación del «Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales», dice la disposición. Tal extremo deja fuera del ámbito material del supuesto las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* en las que no medie comprobación de valores, por cualquier causa:

- i) por resultar la operación sujeta y no exenta al IVA;
- ii) por no estar sujeta a tributación la operación como «transmisión patrimonial onerosa»;
- iii) o porque el órgano competente para ello no haya comprobado los valores declarados por el contribuyente.

Se está pensando en el tráfico patrimonial civil, no en el mercantil, y se hace referencia en tal sentido al tributo que grava las primeras. Pero con una expresión técnicamente incorrecta: se menciona el «Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales», cuando la Ley que lo regula lo denomina «Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados» (en adelante ITPAJD). Es evidente —y así ha venido a interpretarlo la Circular 4/1989, de 29 de diciembre, de la Dirección General de Tributos— que al simplificar la denominación legal del tributo se ha querido decir que no será objeto de aplicación el precepto analizado respecto de las operaciones que tributen exclusivamente por «operaciones societarias» o «actos jurídicos documentados» (2). En definitiva, que la disposición se circunscribe a las operaciones sujetas a uno de los tributos que se engloban en el ITPAJD (3), el que grava las transmisiones patrimoniales onerosas. En cualquier caso, y sin duda, no es buena técnica legislativa denominar los tributos con nombres distintos de los que tienen (4).

Las transmisiones a que se refiere la disposición son por tanto las de carácter oneroso *inter vivos* realizadas a partir del 16 de abril de 1989 en las que se haya seguido un procedimiento de comprobación de valores a efectos del ITPAJD.

(2) En esta línea RIOJA NIETO, J.M.: «En suma, la propia dicción de la norma cita el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y excluye, por omisión, el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados», en «La Ley de Tasas y Precios Públicos y las adquisiciones de inmuebles con valores declarados por debajo de lo real (Ley 8/1989 de 13 de abril)», en *Tapia*, mayo-junio, pág. 19.

(3) Aunque no faltan autores que consideran que es un único impuesto que grava realidades distintas, parece más correcto entender que este impuesto «integra formalmente una pluralidad de tributos de distinta naturaleza» (VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: «Contribución al análisis de la imposición española sobre el tráfico patrimonial», en *REDF*, núm. 2, 1974, pág. 252).

(4) La Dirección General de Tributos ha sido en este sentido más cuidadosa y dice en la instrucción segunda de su Circular 4/1989: «... resultará de aplicación cuando el valor comprobado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados...».

Qué tres circunstancias deben concurrir para que a una de las transmisiones mencionadas le sea de aplicación la disposición. En primer lugar, el valor comprobado por la Administración debe exceder «del consignado por las partes en el correspondiente documento». Al interpretar a qué valor se refiere la expresión entrecomillada, la Administración entiende —en función de lo prescrito en la mencionada Circular 4/1989— que se alude a la cantidad fijada como precio de la transmisión en el documento (público o privado) en que la misma se recoja (5).

Pero no basta con que el valor comprobado exceda del consignado por las partes en el documento de transmisión, el exceso, o mejor, el defecto de valoración comprobado ha de ser superior al 20% del declarado, y en todo caso a dos millones de pesetas. Ambos requisitos deben por otra parte concurrir simultáneamente, de modo que faltando uno de ellos no se aplicará lo dispuesto en la disposición analizada. Estas cantidades no operan, por otra parte, como franquicia sino como límite, siendo así que superadas en una sola unidad monetaria se somete a gravamen el conjunto del exceso. No obstante lo cual se deberán corregir en su caso los errores de salto que se puedan producir de acuerdo con lo prescrito en el art. 56 de la Ley General Tributaria.

III — LOS EFECTOS JURIDICOS

Siguiendo con la estructura de la disposición analizada corresponde ahora afrontar el estudio de los efectos jurídicos que se prevé que se deriven del supuesto de hecho delimitado en los términos ante dichos. En las transmisiones onerosas *inter vivos* en que concurren las reseñadas circunstancias se producirán las consiguientes «repercusiones tributarias» (6).

Se llega así a una de las cuestiones fundamentales que plantea el contenido de la disposición. Se describe una determinada situación y a la misma se anudan unas consecuencias tributarias de entidad. El estudio detenido de las mismas nos dará las claves para entender el precepto.

1. El sentido de la Ley

El legislador dispone que, acreditado el supuesto de hecho que se define, se debe considerar realizada una transmisión lucrativa entre el cedente y el adquirente por el importe del defecto de valoración comprobado.

No se está por tanto ante un hecho imponible simple, con un presupuesto de hecho claro, exponente de una capacidad económica cuantificable. Se interpone en la configuración del hecho generador de la obligación tributaria una ficción. Al concurrir las circunstancias descritas, el legislador va a fingir que se ha producido una transmisión a título lucrativo de un importe equivalente al defecto de valor comprobado.

Al calificar el precepto es prácticamente igual el número de autores que se inclinan por entender que se trata de una presunción *iuris et de iure* (7), como el de aquellos que afirman estar

(5) No faltan agudas críticas a esta interpretación administrativa por entender que no se puede leer «precio» donde la ley dice «valor». Cfr. PALAO, C. y BANACLOCHE, J., en «La Circular 4/1989 de 29 de diciembre, sobre diferencias de valor en el ITP», *Impuestos*, tomo I/90, pág. 955.

(6) Se evidencia en esta desafortunada expresión la premura que presidió la elaboración del precepto objeto de estudio. Numerosos autores han puesto de relieve la incertidumbre que provoca el uso de un concepto confuso e indefinido como éste cuando su comprensión es básica para desentrañar el sentido de la norma. Valga por todos CASADO OLLERO, G., FALCON Y TELLA, R., LOZANO SERRANO, C. y SIMON ACOSTA, E., en *Cuestiones tributarias prácticas*, Ed. La Ley, Madrid, 1989, pág. 115.

(7) Cfr. RIOJA NIETO, J.M., op. cit., pág. 20; RECUERO ASTRAY, J.R.: «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», en *Císis Fiscal*, vol. VII, 1989, pág. 57; SANFRUTOS GAMBIN, E.: «La disposición adicional cuarta

ante una ficción (8). Si bien es cierto que tal disparidad viene provocada por los difusos límites que separan ambas figuras, parece más acertada la segunda postura por las siguientes razones:

i) La presunción es una institución de carácter procesal (9), que desenvuelve su eficacia en el ámbito de la prueba de las obligaciones y derechos, no en el de su constitución. Siendo así que la disposición adicional cuarta de la LTPP crea obligaciones tributarias al definir hechos imponible nuevos, no establece una presunción absoluta sino una ficción.

ii) Ahondando en la delimitación conceptual de ambas figuras, FALCON y TELLA (10) aporta un criterio de distinción clarificador. La presunción se separa de la ficción en tanto en cuanto su destinatario específico es la Administración, y su finalidad propia facilitar la prueba de los hechos. Ninguna de ambas notas definitivas concurren en el supuesto ahora examinado.

iii) No se puede hablar aquí de presunción sino en la acepción común de tal término. La presunción jurídica tiene unos perfiles que no se reconocen en lo regulado por la disposición objeto de estudio. En sentido vulgar no cabe duda que puede decirse que hay una presunción de capacidad económica, pero en el mismo sentido que se presume tal capacidad de quien obtiene unas rentas determinadas o adquiere un bien inmueble. Aquí lo que se está haciendo es definir hechos imponible, no regular las normas que habrán de regir la prueba de su realización.

No se está tampoco ante lo que la doctrina alemana ha denominado hechos imponible complementarios (*Ersatztatbestände*), que vienen a perfeccionar el hecho imponible típico extendiendo sus fronteras a comportamientos económicamente equiparables, con una finalidad básicamente antielusoria. Por una razón. El legislador no está pensando en que se haya realizado una transmisión a título lucrativo por una vía atípica, mediante una operación que si en apariencia es onerosa, en realidad es gratuita, pues el precio pactado es notoriamente reducido. Y no piensa tal cosa en tanto en cuanto reconoce encontrarse ante una verdadera transmisión onerosa, al gravarla como tal. Es decir, el hilo del razonamiento no es, como ocurre en los hechos imponible complementarios, que ante un comportamiento atípico del contribuyente el legislador reaccione ligando a su realización los efectos propios del hecho imponible original. No se establece que lo presentado como oneroso tribute como lucrativo en razón de las circunstancias que concurren, redefiniendo así el concepto jurídico tributario de transmisión lucrativa. Lo que se dispone es que además («sin perjuicio», dice la norma) de tributar la transmisión como onerosa que es, se grave una porción de la misma como lucrativa.

de la Ley 8/1989 de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos», en *Impuestos*, Tomo II/1990, pág. 82; MARCOS SANCHEZ, T.: «Consideraciones en torno a la disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos de 13-IV-1989», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 6/1990, pág. 105; y VALIENTE CALVO, P.: «Comentarios a la disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos», en *CaT*, núm. 119 y 120/1990, serie monografías, pág. 8.

(8) Cfr. LOPEZ BERENGUER, J.: *Manual de Derecho Tributario. Parte especial*, 2.ª ed., Dykinson, Madrid, 1989, pág. 459; DELGADO GONZALEZ, A.F.: «La disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos: los incrementos de patrimonio estimados y las adquisiciones gratuitas ficticias», en *CaT*, núm. 97/1989, serie monografías, pág. 4; PONT MESTRES, M.: «La nueva ficción jurídica de donación en las transmisiones onerosas de determinados bienes y derechos, en su conexión con la Constitución (Disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos)», en *Gaceta Fiscal*, núm. 68/1989, pág. 226; GONZALEZ GARCIA, E. y PEREZ DE AYALA, J.L.: «Presunciones y ficciones en materia tributaria», *Seminario hispano alemán de Derecho Tributario: problemas de interpretación y prueba*, IEF, Madrid, 1990, pág. 24.

(9) Cfr. en este sentido, por todos, SERRA DOMINGUEZ, M.: *Normas de presunción en el Código Civil y Ley de Arrendamientos Urbanos*, Ediciones Nauta, Barcelona, 1963, passim 47-63.

(10) FALCON Y TELLA, R.: «La prueba en el Derecho tributario. Distinción entre cuestiones normativas y cuestiones de prueba», *Seminario hispano alemán de Derecho tributario: problemas de interpretación y prueba*, IEF, Madrid, 1990, pág. 12.

Se finge que una parte de la transmisión es gratuita cuando se ha calificado el monto global de la misma como onerosa.

Radica aquí la mayor debilidad de la disposición analizada. No se puede calificar una misma realidad como blanca en su conjunto y negra en una porción. Tal contradicción nace de la finalidad que anima el precepto: sancionar una infracción (11). Se ha querido limitar la comisión de una irregularidad frecuente, valorar bienes inmuebles muy por debajo de su valor real a efectos de la liquidación del ITPAJD, ligando a su realización el nacimiento automático de dos obligaciones tributarias nuevas en virtud de una ficción consistente en considerar producida una transmisión lucrativa. Esta utilización del tributo como elemento sancionador de carácter objetivo es un motivo de inconstitucionalidad bastante claro.

Concretadas las consecuencias del supuesto de hecho descrito en fingir que se ha realizado una transmisión a título lucrativo entre el cedente y el adquirente por el importe del defecto de valoración comprobado, las obligaciones tributarias que de tal ficción van a nacer parecen claras. En líneas generales puede decirse que toda transmisión lucrativa genera dos obligaciones tributarias: por un lado en el transmitente —en Renta de las Personas Físicas, si es persona física, o en Sociedades, si es jurídica— el incremento de patrimonio lucrativo puesto de manifiesto en la transmisión, calculado con arreglo a las normas propias de los referidos tributos, pasará a engrosar la base imponible de su impuesto personal sobre la renta. En lo que afecta al adquirente resultará sujeta la transmisión lucrativa como hecho imponible de Sucesiones y Donaciones, si éste es persona física, o de Sociedades, si jurídica.

Todo ello como efectos propios que se derivan de la ficción establecida, sin perjuicio de la liquidación complementaria por ITPAJD que el exceso de valoración provoca por sí solo.

2. La interpretación administrativa

La Circular 4/1989 de la Dirección General de Tributos ha querido, con buen criterio, salvar el sentido de la norma llevando a cabo una interpretación restrictiva de la expresión «sin perjuicio de la tributación que corresponda por el impuesto citado».

Dice así en la instrucción séptima que «el exceso comprobado recibirá, *exclusivamente*,...» el tratamiento que le corresponda como incremento patrimonial lucrativo. Modifica con tal adverbio la construcción que venía hasta aquí exponiéndose. Entiende la referida Circular que al concurrir las circunstancias examinadas en el anterior epígrafe la disposición varía la calificación de onerosidad recibida por la transmisión pasando a sujetar a gravamen como lucrativa, una parte de la misma. Pero, y aquí radica la variación, prescindiendo de hacer tributar el monto global como transmisión onerosa. Se escinde la transmisión en dos. El transmitente ha recibido una contraprestación por un importe equivalente al valor declarado en la autoliquidación. Por otra parte, al dejar de percibir la diferencia que separa lo consignado en el documento de lo comprobado por la Administración, ha realizado una transmisión lucrativa indirecta por dicha cantidad que tributará como tal.

Dos transmisiones pues. Una primera onerosa por el valor declarado, y una segunda lucrativa por el importe del exceso, cada una de las cuales dará lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias que le son propias: Renta o Sociedades, por el incremento patrimonial oneroso en el transmitente, e ITPAJD, por la transmisión en el adquirente, la primera; Renta o

(11) Así se reconoció implícitamente por los diputados y senadores del Grupo socialista, promotor de la enmienda, que defendieron su aprobación. Sirva de ejemplo este fragmento de la intervención del Sr. Barthe Arias en el Senado: «Por tanto, entendemos que es un caso excepcional previsto para aquellos intentos de defraudación que la ley trata de perseguir...» (reproducido por MARCOS SANCHEZ, T., «Consideraciones en tomo...», op. cit., pág. 96.

Sociedades, como incremento patrimonial lucrativo en el transmitente, y Sucesiones o Sociedades, por la adquisición en el adquirente, la segunda.

Qué sentido da la Circular a la expresión legal «sin perjuicio de la tributación que corresponda por el impuesto citado (ITPAJD)». Quiere entender que se está haciendo referencia con ello a la posible liquidación complementaria del mencionado tributo que, en su caso, correspondiese tramitar de diferir el valor consignado en el documento del empleado en la autoliquidación.

Esta interpretación, aunque un tanto forzada, es sin duda defendible y viene a resolver el principal problema que provoca el confuso sentido de la norma: calificar una misma transmisión como onerosa en su conjunto y lucrativa en uno de sus tramos. La técnica normativa que ha considerado la Administración que se viene a emplear no es entonces la de la ficción, sino la del hecho imponible complementario. Se incluye entre las transmisiones lucrativas una actividad de omisión: dejar de cobrar en una transmisión onerosa una parte determinada del valor del bien transferido. Se extiende el hecho imponible de Sucesiones —para personas físicas— y de Sociedades —para las jurídicas— a las diferencias de valor comprobadas a efectos de ITPAJD que reúnan una serie de características, con la finalidad de abarcar en su ámbito una realidad jurídica atípica que encubre riquezas imponibles gravadas por dichos tributos.

IV — ADECUACION CONSTITUCIONAL DEL PRECEPTO

1. La posible inconstitucionalidad formal

Puede defenderse con lógica más que correcta que «en la tramitación parlamentaria se ha cometido un fraude de ley, en el que la norma de cobertura es la que permite al Senado enmendar los proyectos aprobados por el Congreso, y la norma defraudada la que regula la tramitación de las proposiciones de ley del Senado» (12). El Senado ha utilizado la presentación de una enmienda para introducir una proposición de ley que debiera haber seguido otro procedimiento de tramitación parlamentaria.

Si bien esto es cierto, difícilmente prosperaría un recurso de inconstitucionalidad fundado en tal motivo. El Tribunal Constitucional se ha pronunciado ya sobre la cuestión en su Sentencia de 11 de junio de 1987, entendiendo que ante la inexistencia de un criterio legal de delimitación material entre enmienda y proposición de ley, la calificación de un escrito presentado a la Mesa del Congreso o del Senado no se rige por criterios claros, y un error en la misma no justificaría por sí misma un vicio de inconstitucionalidad estimable (13).

2. El principio de igualdad

Se ha querido entender que es inconstitucional el restringir la eficacia de la disposición a las transmisiones onerosas gravadas por el ITPAJD, excluyendo de su ámbito de aplicación aquellas otras que resultan sujetas al IVA (14). No hay que olvidar sin embargo que el IVA

(12) CASADO OLLERO, G., FALCON Y TELLA, R., LOZANO SERRANO, C. y SIMON ACOSTA, E., *Cuestiones tributarias prácticas*, op. cit., pág. 114.

(13) Sobre esta cuestión puede consultarse MARCOS SANCHEZ, T., «Consideraciones en torno...», op. cit., págs. 101-104.

y el ITPAJD someten a gravemen realidades distintas —el consumo y el tráfico patrimonial—, y que obedecen en su configuración a fundamentos diferentes. La disposición no se reduce a establecer que en el caso de que la transmisión la realice un empresario no será procedente su aplicación, y cuando la efectúe cualquier otro ciudadano sí, lo que —en términos tan simples— sí podría vulnerar el art. 14 de la Constitución. La norma está concebida para aplicarse en las transmisiones onerosas entre particulares, en el desarrollo del procedimiento de liquidación del ITPAJD, un impuesto que grava el tráfico patrimonial civil; y no en una transmisión patrimonial realizada en el ejercicio de una actividad empresarial, y que viene sujeta a tributación por el IVA, un impuesto que grava el consumo (15). Por lo tanto, y con todas las reservas que deben hacerse al abordar una cuestión tan etérea como la articulación del principio de igualdad, no parece que pueda considerarse discriminatorio que se disponga una regulación distinta para dos realidades diferentes (16). Al menos no es el motivo de inconstitucionalidad al que merezca prestarse mayor atención cuando confluyen otros más evidentes.

3. Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad

El contenido que ha venido dando el Tribunal Constitucional a este principio es en extremo amplio. (17). Recientemente ha vuelto a poner de relieve la concepción que del principio tiene considerándolo criterio adecuado para graduar las sanciones (18). Se ha considerado así que no contravienen el citado principio disposiciones normativas que graven meras potencialidades de riqueza imponible, o que tengan en cuenta consideraciones extrafiscales al configurar el hecho imponible (STC de 26 de marzo de 1987).

Habida cuenta de lo antedicho no parece objetable la disposición analizada a la luz del principio de capacidad económica tal y como éste se ha venido interpretando. Por otra parte, los escasos comentarios que en esta línea se han hecho en realidad han incluido bajo la rúbrica de vulneraciones del principio de capacidad económica aspectos de la norma que más bien contravienen el principio de seguridad jurídica.

Sí pueden plantearse más dudas de constitucionalidad cuando se conecta la exigencia de que cada contribuyente tribute con relación a su capacidad económica con la prohibición —recogida en el mismo artículo 31 de la Constitución— de que el sistema tributario tenga alcance confiscatorio. «A tenor de esta normativa, puede darse que, en determinados supuestos prácticos, el importe total de las cuotas tributarias del transmitente y del adquirente sea superior al importe de la transmisión efectuada, lo que indudablemente representa incidir en la prohibición del artículo 31 de la Constitución en cuanto que el sistema tributario no puede tener alcance confiscatorio» (19). Examinando someramente el supuesto se advierte que, de aplicarse la disposición, el transmitente va a tener que hacer frente a dos obligaciones tributarias

(14) Cfr. por todos SANFRUTOS GAMBIN, E., «La disposición adicional...», op. cit., pág. 84.

(15) Con independencia de las valoraciones doctrinales que ello comporte, el ordenamiento español delimita estos dos impuestos atendiendo a sus objetos imposables, el tráfico civil en un caso, y el consumo en otro. Así últimamente lo ha puesto de relieve una vez más VARAONA ALABERN, J.E.: «IVA e ITPAJD: Delimitación de los elementos subjetivo y objetivo del hecho imponible», en *REDF*, núm. 65, pág. 106.

(16) En igual sentido parece manifestarse DELGADO GONZALEZ, F., «La disposición adicional...», op. cit., pág. 7, recordando la doctrina del TC sobre el principio de igualdad entendiéndose 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 (...), 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.».

(17) Sobre esta materia puede consultarse HERRERA MOLINA, P.: *La exención tributaria*, Tecnos, Madrid, 1990, págs. 96-98, y bibliografía allí citada.

(18) Cfr. Sentencia del TC de 26 de abril de 1990, fundamento jurídico sexto.

(19) PONT MESTRES, M., «La nueva ficción...», op. cit., pág. 239.

y el adquirente a otras dos. Todo ello en el ámbito de una transmisión patrimonial entre particulares con las reservas que cabe hacer respecto de la capacidad económica que este género de operaciones implica. Si se profundiza algo más y se elabora un caso práctico se advierte que no será difícil que la suma de las distintas cuotas tributarias relacionadas con la transmisión supere el importe de la contraprestación acordada.

Esto no viene sino a realzar una vez más la vocación sancionadora del precepto. No está diseñado con la intención de articular un reparto de las cargas tributarias que conduzca a una imposición fundada en los criterios de capacidad económica y progresividad. Se está pensando en sancionar la comisión de una infracción ligando a la misma el devengo automático de unas obligaciones tributarias que se van a llevar por delante la mayor parte de lo obtenido en la transmisión o incluso algo más.

Todo lo anterior se difumina en buena medida de aceptarse la interpretación administrativa del precepto que más arriba se examinó, si bien es cierto que, incluso aplicando la norma en el sentido propuesto por la Administración, la carga tributaria global no deja de ser importante.

4. El principio de seguridad jurídica

Sí se plantean con respecto a este principio (recogido en el art. 9,3 de la Constitución) problemas más serios de constitucionalidad. Y ello en tres órdenes de ideas.

En un primer acercamiento a la materia es patente la confusa redacción de la disposición. Utiliza términos desconocidos en la ciencia jurídico tributaria como el de «repercusiones tributarias» (20). Se refiere por otra parte a conceptos de contenido equívoco sin aclarar suficientemente en cuál de sus diferentes acepciones los está usando. Es éste el caso de la expresión «incrementos patrimoniales», dotada de un sentido dispar en el ámbito de los impuestos sobre la Renta y sobre Sucesiones y Donaciones (21).

Por otra parte parece infringirse el principio de seguridad jurídica (22) cuando se deja al arbitrio de una actividad administrativa de carácter potestativo la realización del hecho imponible. El presupuesto de hecho del que va a originarse el nacimiento de las obligaciones tributarias que correspondan, está vinculado al resultado incierto de un aleatorio procedimiento de comprobación de valores, que no se sabe siquiera si se va a instar. No se dota al contribuyente de una garantía tan elemental como la de poder conocer con precisión los presupuestos a los que la norma ha ligado el nacimiento de obligaciones tributarias, lo que le sume en una situación de absoluta incertidumbre que difícilmente se compagina con la seguridad que debe presidir el desarrollo de las relaciones jurídicas.

(20) Al menos en el sentido que aquí se le atribuye que no es el que entiende el Derecho tributario como la traslación de la carga que se da en algunos impuestos como el IVA.

(21) «En efecto, si conforme acaba de afirmarse, la seguridad jurídica es básicamente certeza del Derecho que permita siempre saber a qué atenerse, acontece que no resulta claro, y menos fácil y sencillo precisar qué es lo que dicha norma ordena exactamente». PONT MESTRES, M., «La nueva ficción...», op. cit., pág. 241. Buena prueba de ello da el texto de la extensa Circular (4/1989) que, a falta de disposiciones reglamentarias al respecto, tuvo que dictar la Dirección General de Tributos para facilitar a los funcionarios de la Administración la comprensión del precepto, y orientarles sobre los criterios a seguir en su aplicación. Sin que con ello se quiera decir, claro está, pues entender lo contrario sería absurdo, que cada vez que se dictase una Circular interpretando el sentido de una norma habría de colegirse que tal norma viola el principio de seguridad jurídica por carecer de la claridad que el mismo impone.

(22) Y así lo han entendido, entre otros, CASADO OLLERO, G., FALCON Y TELLA, R., LOZANO SERRANO, C. y SIMON ACOSTA, E., *Cuestiones tributarias prácticas*, op. cit., pág. 115.

En tercer lugar y en conexión con los arts. 24 y 25,1 del texto constitucional (presunción de inocencia y principio de legalidad sancionadora) que «excluye(n) la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente» (23), cabría entenderlos vulnerados por la norma analizada. Es patente —y así se ha presentado por sus propios valedores, como se ha referido en otra parte de este trabajo—, que el precepto tiene por finalidad sancionar una conducta ilícita, utilizando para ello el expediente de unir a su comisión el establecimiento de una ficción que va a provocar automáticamente un acrecimiento cuantitativo de las obligaciones tributarias de las partes que al valorar la transmisión objeto de comprobación han cometido la supuesta infracción (24).

V — UNA PROPUESTA ALTERNATIVA

Si en el ámbito de las transmisiones onerosas es novedoso un tratamiento específico de las diferencias de valor acreditadas en un procedimiento de comprobación, no cabe decir lo mismo del ámbito de las transmisiones a título lucrativo. Desde hace tiempo recoge el ordenamiento —en la actualidad en el art. 27 de la Ley 29/1987 reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones— una normativa particular sobre los excesos de adjudicación puestos de manifiesto en participaciones hereditarias, que se derivasen de diferencias entre los valores comprobados y declarados.

Comentando la regulación de estos excesos de adjudicación, RUIZ ARTACHO (25), al argumentar en contra de la liquidación de los mismos, aducía que si se admitía en las transmisiones lucrativas, el mismo sistema habría de seguirse en las onerosas. Así en la compraventa, la diferencia entre el valor comprobado del bien y el declarado debería liquidarse como donación.

El razonamiento no es desacertado. De un exceso de adjudicación cabe inducir la realización de una transmisión, puesto que quien se ve mejorado en su derecho al concretarlo es porque lo ha adquirido de aquel otro que resulta agraviado en la participación. Pues bien, en la liquidación de una transmisión onerosa cuando se advierte un «exceso de adjudicación» a favor del adquirente del bien, del que se ha beneficiado al satisfacer una contraprestación desigual, cabría entender que se ha producido una transmisión lucrativa encubierta, por el importe no satisfecho: la diferencia entre el valor declarado y el comprobado.

La regulación que se ha dado en Sucesiones y Donaciones (cfr. art. 27,3) a la liquidación de los excesos de adjudicación acreditados en un procedimiento de comprobación de valores está presidida por un principio de lógica cautela. Únicamente se liquidan cuando resulten patentes —al exceder en más del 50% del valor que le correspondería al adjudicatario en virtud de su título— y siempre que los valores declarados no sean iguales o superiores a los que resultarían de haber aplicado las reglas de Patrimonio.

Si el paralelismo entre los dos supuestos es claro —en ambos se liquidan diferencias de valoración surgidas de un procedimiento de comprobación de valores, en una transmisión lucrativa *mortis causa* en el primer caso, y en una transmisión onerosa *inter vivos* en el segundo—, la solución dada por el ordenamiento es radicalmente distinta:

(23) STC de 26 de abril de 1990, fundamento jurídico 4.º, letra A).

(24) «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». DELGADO GONZÁLEZ, F., «La disposición adicional...», op. cit., pág. 7.

(25) «El aumento de valor obtenido por la comprobación administrativa de valores a efectos de liquidación de dicho impuesto, ¿puede originar por sí solo un nuevo concepto contributivo?», en *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 311, 1954, págs. 521 y ss.

i) En lo excesos de adjudicación se considera que ha existido una transmisión onerosa —salvo que se evidencie *animus donandi*— y se liquida el ITPAJD correspondiente. En la disposición adicional cuarta de la LTPP se finge estar ante una transmisión lucrativa superpuesta a la onerosa, y se liquidan las obligaciones tributarias que de ambas transmisiones se originan. En el primer caso se establece una prevención frente a un posible fraude; en el segundo se sanciona una infracción de una forma anómala.

ii) El límite señalado en los excesos de adjudicación es elevado, y el contribuyente tiene la seguridad de que declarando los valores resultantes de aplicar las reglas de Patrimonio, no se van a liquidar los excesos de adjudicación que pudieran derivarse de una posible comprobación de valores. Atendida la incertidumbre que acompaña toda valoración, una diferencia de 2 millones o del 20% del valor declarado no parece una disparidad que justifique la aplicación de una normativa de este género, máxime cuando ni siquiera se asegura al contribuyente que declarando los valores resultantes de aplicar las reglas de Patrimonio puede obviar el rigor de la disposición adicional.

Si guiendo con este paralelismo se puede sugerir que quizás hubiera sido una solución técnicamente más correcta liquidar las diferencias de valor resultantes de la comprobación administrativa con los mismos criterios que los excesos de adjudicación derivados de una participación. Es decir, que se considerase realizada una transmisión lucrativa por el importe de la diferencia entre el valor comprobado y el declarado, que fuera superior al 50% del consignado por las partes, salvo en el supuesto de que los valores declarados fueran iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas de Patrimonio.

Si la realización del hecho imponible seguiría vinculada al resultado de un procedimiento de comprobación de valores, la seguridad jurídica que dimana de la salvaguarda que supone el declarar como valor real de los bienes el resultante de aplicar las reglas de Patrimonio, anula la trascendencia de esta cuestión.

No se liquidarían en este caso dos impuestos por la misma transmisión, sino que se liquidaría como transmisión onerosa el valor declarado y la diferencia hasta el límite del 50%, y como lucrativa el exceso a partir de esta cuantía, cuando los valores declarados fueran inferiores a los que resultarían de aplicar las reglas de Patrimonio.

Se estaría entonces ante un hecho imponible complementario destinado a luchar contra el fraude apoyado en una presunción, perfectamente legítima. Cuando la diferencia entre el valor comprobado y el declarado es de una cuantía considerable, es razonable estimar que se dona lo que se da sin estar obligado por algún derecho. El vendedor debe transmitir lo equivalente a la contraprestación, y lo que pase de ese límite es atribuible a su liberalidad, y a efectos tributarios se entiende que se ha transmitido a título lucrativo. Como es indudable que la valoración de un bien es siempre complicada y discutible, el límite a partir del cual opera la norma es elevado, y siempre se asegura al contribuyente su no aplicación, calculando el valor a declarar conforme a las reglas de Patrimonio.

El precepto podría quedar redactado así: 1. En las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de bienes y derechos, cuando la diferencia entre el valor comprobado y el declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, fuera superior al 50% del consignado por las partes en el correspondiente documento, se entenderá realizada una transmisión lucrativa *inter vivos* por el importe de lo que exceda del límite señalado; quedando sujetas a tributación, en consecuencia, la adquisición lucrativa que origine en el adquirente, y el incremento patrimonial que provoque en el transmitente.

2. La presente disposición no será aplicable cuando el valor declarado por las partes sea igual o superior al que resultaría de la aplicación de las reglas del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.»

La ubicación más apropiada del precepto probablemente sería el ITPAJD por cuanto en el procedimiento de comprobación de valores desarrollado con motivo de su liquidación es donde se plantea la cuestión. Aunque evidentemente la tributación de una transmisión lucrativa *inter vivos* tiene consecuencias en Sucesiones y Donaciones, en Renta de las Personas Físicas, y en Sociedades —si de personas jurídicas se trata—. En el Reglamento del ITPAJD, en otro sentido, se podría regular un procedimiento específico para la gestión de la tributación de las transmisiones lucrativas de este género que incluyese la audiencia de las dos partes implicadas en la transmisión.

Qué duda cabe, con todo, que se formula esta propuesta con las limitaciones inherentes a todo planteamiento que aspira a ser exclusivamente científico. Las indudables correcciones que incluiría en su redacción la consideración de otras visiones —de política tributaria, económica o de gestión administrativa— vendría a enriquecerla o incluso a desacreditarla. No obstante lo cual se muestra interesante su consideración siquiera como elemento de referencia que, en todo caso —al negar su validez o corroborar su oportunidad—, puede aportar nuevos elementos de comprensión al estudio del particular.

VI — CONCLUSIONES

Primera: El esquema de la disposición adicional cuarta de la LTPP obedece al siguiente planteamiento: se delimita un supuesto de hecho al que se ligan determinadas consecuencias. En lo que afecta al supuesto de hecho cabe decir que se refiere a las transmisiones patrimoniales onerosas *inter vivos* en las que el valor comprobado a efectos del ITPAJD supere en un 20% y en dos millones el consignado por las partes en el documento. Concurrentes tales circunstancias, la norma establece una ficción en función de la cual considera que se ha realizado una transmisión lucrativa por el importe del defecto de valoración comprobado, con las consecuencias tributarias para el transmitente y el adquirente que ello comporta.

Segunda: La disposición adicional cuarta de la LTPP establece por tanto una ficción legal —que no una presunción *iuris et de iure*— consistente en entender producida una transmisión lucrativa —por el importe de la diferencia de valor resultante del acto de comprobación de valores—, que debe tributar como tal. Con la peculiaridad de que el propio legislador reconoce, al gravarla con el correspondiente ITPAJD, que se está en presencia de una transmisión onerosa. La contradicción es patente, pues se grava una misma transmisión, entre los mismos sujetos, como transmisión onerosa y como transmisión lucrativa.

Tercera: No es ésta la interpretación que ha dado al precepto examinado la Circular 4/1989 de la Dirección General de Tributos. Se ha entendido por la Administración que esta norma escinde la transmisión en dos partes diferenciadas, cada una de las cuales da lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias que le son propias. Una primera por el valor declarado, onerosa. Una segunda por la diferencia entre éste y el comprobado, lucrativa. Dicha interpretación es forzada aunque plausible, y en todo caso viene a modificar la naturaleza jurídica del supuesto y a reconducirlo hacia un sentido más acorde con los principios propios del sistema tributario y de la lógica jurídica.

Cuarta: La norma tiene una evidente vocación sancionadora: castigar con la liquidación de una deuda tributaria ficticia la comisión de una infracción —declarar valores irreales—. Con la ventaja para la Administración de obviar las garantías implícitas en todo procedimiento sancionador. Ello supone una vulneración flagrante de los principios constitucionales de seguridad jurídica y tipificación de las infracciones. De igual modo podría entrar en colisión el precepto examinado con el principio de no confiscatoriedad que debe regir el sistema tributario.

Quinta: Por la semejanza de fundamentos parece razonable que se hubiera otorgado al supuesto un tratamiento parejo al que se establece respecto de los excesos de adjudicación —producidos en una participación sucesoria— derivados de diferencias entre los valores comprobados y los declarados.