

JURISPRUDENCIA

LA DOCTRINA DE LOS TRIBUNALES SOBRE LOS INCREMENTOS Y DISMINUCIONES DE PATRIMONIO

Selecciona y comenta:

Pedro BUJIDOS GARAY

Miembro del Gabinete de Estudios de la AEDAF

Sumario

I INTRODUCCION

II LOS INCREMENTOS Y DISMINUCIONES DE PATRIMONIO EN EL IRPF

A) Delimitación del hecho imponible.

- 1) Sujeción de determinadas indemnizaciones.
- 2) Rendimiento de capital mobiliario e incremento de patrimonio.
- 3) Reducciones de capital.

B) Valoración de los bienes transmitidos.

C) Devengo del incremento del impuesto en las permutas.

D) Las disminuciones patrimoniales.

E) Incrementos de patrimonio no justificados.

- 1) Efectos de la presunción aplicable en los incrementos no justificados.
- 2) La prueba a través de documentos públicos y privados.
- 3) El estado de origen y aplicación de fondos.
- 4) Actas de Inspección y procedencia de sanciones.

F) Los incrementos y disminuciones en las actividades empresariales.

- 1) Incrementos de patrimonio ajenos a la actividad empresarial.
- 2) Venta de activos empresariales.

JURISPRUDENCIA

III LOS INCREMENTOS DE PATRIMONIO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

- A) *No justificados.***
- B) *Justificados.***
- C) *Revalorizaciones contables.***

IV EL ART. 14.7 DEL TR DEL ITP (ANTIGUA DISP. ADIC. IV DE LA LEY DE TASAS)

I INTRODUCCION

Uno de los temas más polémicos del IRPF es el gravamen de los incrementos y las disminuciones de patrimonio. Las modificaciones más importantes introducidas en dicha institución por la ley 18/91 se refieren a la no sujeción de los que se ponen de manifiesto con ocasión de transmisiones por causa de muerte, inexistencia de variación patrimonial en las reducciones de capital, sustitución de los coeficientes de actualización por porcentajes de reducción para los bienes transmitidos, adquiridos con más de dos años de antelación, y la consideración de renta irregular de las variaciones patrimoniales superiores al año, sujetas a tributación con gravamen especial (tipo medio o tipo que corresponda a la mitad de renta irregular).

Estas importantes modificaciones afectan a alguno de los supuestos que recogemos, si bien la realidad cotidiana nos ofrece otros temas litigiosos que no han llegado a los Tribunales, lo que no desvirtúa el objetivo de esta Sección, limitada a presentar aquellas resoluciones de los Tribunales que tienen interés.

Los incrementos o disminuciones de patrimonio (art. 44 de la ley 18/91), como variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se ponen de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en su composición, no vienen condicionados por el destino asignado a la plusvalía obtenida, según reconoce la Resolución del TEAC (21.5.91) en la que se sujeta a tributación el incremento de patrimonio producido en la venta de una finca adquirida por herencia, aún en el caso de que el importe obtenido se destine al pago del Impuesto sobre Sucesiones que grava la herencia por la que se adquirió la citada finca.

II LOS INCREMENTOS DE PATRIMONIO EN EL IRPF

A) *Delimitación del hecho imponible*

1) Sujeción de determinadas indemnizaciones

El inciso final del art. 3.4 de la ley 44/78 del IRPF¹ originó múltiples problemas de interpretación si bien, al no figurar en la ley 18/91, se da por finalizada la polémica que tuvo su más cumplida manifestación en la Sentencia del TS (7.9.91) por la que la indemnización percibida por el inquilino de una vivienda a causa de la resolución voluntaria del contrato de alquiler, de la que era arrendatario, no constituye un incremento de patrimonio a efectos del gravamen por el IRPF.

Para la Dirección General de Tributos (31.1.92) dicha indemnización fue siempre calificada como una alteración patrimonial y la existencia de la sentencia del TS que hemos comentado, suponía un caso aislado que no impedía mantener el criterio expuesto, al no existir rei-

¹ Dicho apartado establecía que "no tendrán la consideración de renta las indemnizaciones que constituyan compensación o deterioro de los bienes o derechos que no sean susceptibles de integrar el hecho imponible en el Impuesto sobre el Patrimonio."

JURISPRUDENCIA

teración de doctrina por el Tribunal Supremo, ni tratarse de una sentencia en resolución de recurso de apelación extraordinario que fijara doctrina legal.

En la actualidad, al no encontrarse el supuesto de renuncia de los derechos otorgados por el contrato de arrendamiento dentro de las exenciones que contempla el art. 9 de la ley 18/91, el tema ha quedado resuelto, aunque con ello se ha perdido un precepto que era necesario para enmarcar la imposición sobre la renta de las personas físicas dentro del principio de capacidad de pago.

2) Rendimiento de capital mobiliario e incremento de patrimonio

Lo sorprendente del Libro Verde² es que se haya propuesto para los incrementos de patrimonio un régimen de privilegio frente a los rendimientos de capital cuando el Fondo Monetario Internacional, con mejor criterio, ha recomendado que el tratamiento de las plusvalías y de los rendimientos del capital debería ser común dada la similitud existente entre ambos.

El art. 37 de la ley 18/91 establece que las pérdidas o ganancias que se produzcan como consecuencia de la transmisión o amortización de los activos financieros con rendimiento implícito no son considerados, tras la promulgación de la ley 14/85 de Régimen Fiscal de determinados activos financieros, como incrementos o disminuciones de patrimonio sino como rendimientos de capital mobiliario.

Con frecuencia existen serias dificultades para distinguir entre rendimiento mobiliario e incremento de patrimonio, problema agravado como consecuencia de los nuevos productos que constantemente están apareciendo en el mercado. En el caso concreto de los contratos de seguros con incidencia fiscal, dichas discrepancias se acrecientan por la falta de claridad normativa a la hora de delimitar los hechos imponible.

El TS (17.11.93) se ha limitado a poner de manifiesto que el art. 48.1. i) de la ley 18/91 parte de la relación prima/cantidad percibida para determinar el incremento o disminución patrimonial que se produce cuando se cobra el seguro correspondiente,³ sin que tenga sentido que la variación patrimonial consista en la diferencia entre la cantidad que se percibe y el importe de las primas satisfechas, en tanto que el período de permanencia sea el comprendido entre el pago de la primera prima y el momento de percibir la cantidad asegurada, porque son tratamientos heterogéneos de una misma cuestión. Como se desprende de su contenido los párrafos segundo y tercero⁴ del art. 11 del Reglamento son normas aclaratorias del párrafo primero para simplificar el cálculo del incremento.

² Como señala Sanz Gadea -"Incrementos de patrimonio". EF n° 118- dicho libro fue elaborado por un conjunto de catedráticos, dirigidos por Fuentes Quintana, a efectos de evitar el problema de progresividad en las rentas irregulares.

³ En los contratos de seguros de vida o invalidez, con capital diferido, el incremento vendrá dado por la diferencia entre la cantidad que se percibe y las primas satisfechas.

⁴ Mientras el párrafo segundo obliga a desglosar la cantidades que corresponden a cada uno de los pagos realizados, el párrafo tercero admite la posibilidad de calcular de forma más rápida un período de permanencia.

Conviene recordar que no va a ser recogida en este apartado la doctrina sobre los seguros de prima única al haber considerado los Tribunales que los rendimientos obtenidos deben incluirse en la base imponible como de capital mobiliario, entendiéndose percibidos con deducción de la retención correspondiente. Sin perjuicio de las variedades existentes en los seguros de prima única, el plazo de la operación resulta, a juicio de los Tribunales, determinante para considerar que se trata de imposiciones a plazo fijo en las que no resulta procedente la calificación de incremento de patrimonio y, por tanto, no procede la aplicación de coeficiente actualizador alguno.

3) Reducciones de capital

La ley 18/91 no considera disminuciones patrimoniales los supuestos de reducción de capital, modificando la normativa anterior en la que dicha reducción constituía una alteración patrimonial objeto de gravamen.

La redacción dada al art. 44.cuatro d) de la ley 18/91⁵ deja sin contenido la doctrina del TEAC (15.1.92) que considera una alteración patrimonial la entrega de cantidades procedentes de reservas acumuladas a los socios y no una entrega de dividendos, en el supuesto de reducción de capital mediante amortización de acciones. Actualmente, aunque tras la reducción de capital los títulos se canjeen por otros nuevos o se estampillen indicando su nuevo valor nominal, no se produce disminución patrimonial al reducirse el capital sino en el momento en que se transmiten los títulos.

Para el TEAC (8.5.91) no existe variación patrimonial en la reducción de capital previamente aportado a una sociedad, con devolución en metálico a los socios del importe de la reducción y con sustitución de los títulos anteriores, sin que se modifique el número de acciones por otros nuevos de diferente valor nominal y con los mismos derechos políticos y económicos.

B) Valoración de los bienes transmitidos

En la enajenación patrimonial, causa principal generadora del incremento de patrimonio, el valor que debe tomarse como justificativo de la transmisión no es un tema pacífico como vamos a pasar a ver.

Dadas las discrepancias que se plantean cuando los mismos bienes son valorados en la liquidación a efectuar en otros impuestos y ante la conflictiva aplicación del principio de unidad de valoraciones, el TEAC (4.5.94) estima que el valor de venta de un inmueble es el precio efectivamente pagado porque existe una diferencia fundamental entre el IRPF, que grava las rentas y, por tanto, los importes obtenidos o satisfechos, y el ITP y AJD que prescinde del precio para acudir a la noción de valor, no coincidente con el precio.⁶

⁵ Cuando la reducción de capital tenga por objeto la devolución de aportaciones a los socios, el importe de ésta minorará el valor de adquisición de los valores afectados hasta su anulación y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario.

⁶ En el núm. 23 de esta Revista "La doctrina de los Tribunales sobre valoración y comprobación" se hace referencia al principio de la unidad de valoraciones que "debe considerarse no como principio en sí, sino en tanto en cuanto su vulneración suponga un grave quebranto del principio de seguridad jurídica y del principio de actos propios realizados por las Administraciones".

JURISPRUDENCIA

El TEAC (26.1.94) estima que cuando se produce la enajenación de un inmueble, el importe del incremento patrimonial a efectos del IRPF no debe calcularse partiendo del valor escriturado de la operación⁷ si se demuestra la existencia de un incremento superior. Dicho extremo puede venir acreditado por informe del técnico de Hacienda, por datos resultantes de la contabilidad de la Sociedad compradora⁸ y, en el caso analizado, por la existencia de una serie de talones librados con cargo a la cuenta de la sociedad compradora en la misma fecha y por un importe coincidente con la venta. Tales circunstancias y documentos hacen mejor prueba en derecho que la escritura pública cuya eficacia se limita frente a terceros al hecho de la compraventa y a la fecha de la misma.⁹

En la transmisión de un piso a unos extranjeros, a los que les es de aplicación la LAU porque existe un contrato de arrendamiento sujeto a prórroga forzosa, el TSJ Granada (18.2.91) estima como valor de mercado a efectos de la determinación del incremento patrimonial el de capitalización que señala la parte actora, de acuerdo con el art. 53 de la LAU.

En la venta de las acciones resulta inaceptable para el TEAC (27.4.94) pretender que en las operaciones realizadas antes de la entrada en vigor de la ley 18/91 se aplique lo dispuesto en el art. 48, uno. a) cuando la venta de acciones se realice fuera de Bolsa a precio superior a cotización. Para el Tribunal la aplicación rígida del art. 20.8 de la ley 44/78¹⁰ conduciría a un resultado contrario al gravamen de la auténtica capacidad económica que la ley del Impuesto ha pretendido siempre y que se obtenía merced a la aplicación integradora de las normas generales y específicas que aquélla recogía.

No falta la discrepancia de quienes estiman que el IRPF puede tener presente el principio de capacidad económica (art. 31 de la CE), cuando no toma la renta real sino la configurada fiscalmente, sin que en modo alguno pueda afirmarse que la ley es arbitraria cuando así lo determina porque ello nos puede llevar a que, en aras de respetar dicho principio de la capacidad de pago, quede vulnerado el principio de seguridad. (art. 9.3 de la CE).¹¹

Por último cabe destacar que para acudir al valor teórico como valor de enajenación de las acciones no cotizadas en Bolsa, a juicio del TEAC (9.4.91) la Administración ha de probar previamente que el precio percibido no se corresponde con el precio normal de mercado.

C) Devengo del incremento del impuesto en la permuta

En el caso de permuta de solares por viviendas el TEAC (10.11.93) estima que el incremento gravable se origina en la fecha en que se celebra el contrato y no cuando se entrega

⁷ En el apartado II E 2) se recoge el valor de los medios de prueba de documentos públicos y privados y en el apartado IV los problemas que plantea la aplicación del art. 14.7 del TR del ITP y AJD.

⁸ El art. 31 del Código de Comercio señala que el valor probatorio de los libros de la empresa y demás documentos contables será apreciado por los Tribunales conforme a las reglas de Derecho.

⁹ En esta Resolución se hace constar que la base imponible fijada en el IIVT no es una prueba real al basarse en otros métodos y en otros datos objetivos.

¹⁰ Ordenaba la aplicación del valor de cotización en Bolsa con independencia del precio real de venta.

¹¹ Así lo entiende Luis Carballada en el comentario de Jurisprudencia que realiza en el núm. 26 de la "Revista de L'Associació Professional de Tècnics Tributaris de Catalunya".

la vivienda, produciéndose en aquel momento la obligación de tributar. En el caso enjuiciado al haber pasado cinco años desde la formalización del contrato ha prescrito el derecho de la Administración a exigir el pago por el citado incremento.¹²

El TEAC (25.5.94) reitera que el impuesto se devenga en el momento en que se perfecciona la permuta y concreta que el incremento es la diferencia entre el valor del solar y el del mercado de los metros edificables a entregar, sin perjuicio de gravar el aumento o disminución posterior que se produzca cuando se entreguen los pisos y locales.

Si bien ambas Resoluciones ponen de manifiesto que el devengo del impuesto se produce en el momento en que se perfecciona el contrato, fecha por tanto computable para ganar la prescripción y para la aplicación de los coeficientes correctores, es perfectamente posible en este caso aplicar el contenido de lo dispuesto el art. 26.4 de la ley 44/78, coincidente con el apartado cuatro del art. 56 de la ley 18/91 de 6 de junio¹³ ya que ninguna razón impide retrasar el pago del impuesto al momento en que se recibe la contraprestación en especie, como ocurre con la permuta.

D) Las disminuciones patrimoniales

La disminución patrimonial tiene desde el año 1985, un tratamiento especial que ha sido mantenido por la ley 18/91, por el que se permite deducir las disminuciones patrimoniales solamente con cargo a incrementos patrimoniales, ya sean regulares o irregulares. Este tratamiento ha sido objeto de duras críticas por la doctrina porque no cumple con los requisitos exigidos en el art. 31.1 de la Constitución, dado el carácter confiscatorio del impuesto cuando hace posible que algunas pérdidas nunca puedan ser compensadas en el IRPF.

Dicho problema se recrudece cuando además se aplican los coeficientes correctores para reducir las minusvalías, norma que también ha sido tachada de inconstitucional por un importante sector de la doctrina,¹⁴ sin que hasta la fecha los Tribunales se hayan definido al respecto.¹⁵

Lo que sí ha sido enjuiciado por los Tribunales es el alcance de la disminución patrimonial cuando el TS (18.5.94) estima que no existe por la diferencia existente entre el valor actuali-

¹² En esta Resolución el Tribunal estima que, aunque en el documento privado en que se formaliza la permuta no concurre ninguna de las circunstancias establecidas en el art. 1227 del CC, la Inspección en su informe complementario no pone en duda la exactitud de su fecha, corroborada por la concesión de licencia a los constructores y, en consecuencia, el inmueble objeto de la permuta dejó de pertenecer a su antiguo propietario en la fecha del contrato privado.

¹³ Ambos preceptos establecen que en el caso de operaciones a plazo o con precio aplazado, las rentas se imputarán proporcionalmente a medida que se efectúen los cobros correspondientes, salvo que el sujeto pasivo decida imputarlos al nacimiento del derecho. Por su parte el Art. 14 del RIRPF establece que son operaciones a plazo aquellas cuyo precio se perciba total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último plazo sea superior al año.

¹⁴ Pedro Manuel Herrera - "Porcentajes reductores e inflación en el IRPF" EF nº 136- cita a M. Queral, J. Calero, E. Simon Costa e I. Perez Royo como defensores de la inconstitucionalidad de dicha norma.

¹⁵ La STC 214/94 que desestima el recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra diversos preceptos de la ley 18/91 no contempla los dos problemas indicados.

JURISPRUDENCIA

zado de las acciones de la que era titular el recurrente y el valor nominal de las acciones de la nueva sociedad que se le entregaron a cambio de aquellas.

Para el TS la variación patrimonial no existe al producirse una mutación de participaciones sociales donde las que se reciben, al pertenecer a una sociedad de nueva constitución, absorben el valor de las que se aportan y la obtención de renta del sujeto pasivo no supone un hecho imponible nacido de un acto jurídico o de un negocio jurídico puro sino de un concepto económico, como ciertamente es la obtención de la renta por el sujeto pasivo. Rara vez el hecho imponible para el TS está constituido por simples hechos o negocios jurídicos, de forma que la distinción que se contiene en el art. 25 de la LGT (exigencia del impuesto con arreglo a su verdadera naturaleza económica o jurídica) ha de predicarse del elemento fáctico del elemento jurídico que prevalezca en el hecho imponible para que, en ambos casos, pueda exigirse el impuesto con arreglo a la verdadera naturaleza que tenía uno u otro.

Esta Sentencia ha sido objeto de duras críticas, basadas en lo indefendible que resulta negar la variación patrimonial porque las participaciones sociales que se reciben absorben el valor de las que se aportan, olvidando que no es jurídicamente igual ser titular de las acciones de una sociedad o de otra, cuando el accionariado es distinto aunque la explotación económica subyacente sea la misma.

Cuando niega el propio concepto de variación patrimonial, en el caso de que exista una diferencia entre el valor originario de las acciones adquiridas por el sujeto y el valor en el momento de la aportación, lo que evidencia la Resolución es que las normas legales de valoración del IRPF pueden ser incorrectas, en cuyo caso debió plantearse su inconstitucionalidad o apreciar una conducta en fraude de ley que debería probarse en expediente oportuno,¹⁶ pero respetando siempre la autonomía de la voluntad que ofrece nuestro ordenamiento jurídico.

Para Victoria Eugenia Combarros¹⁷ no se trata de hacer prevalecer la naturaleza económica sobre la configuración jurídica del hecho imponible sino de precisar a través de la interpretación –y siempre desde el punto de vista de la ley correspondiente– cuál es el sentido que el legislador ha atribuido a los caracteres conformadores del hecho imponible. Es por ello que no se debe prescindir del presupuesto de hecho para hacer prevalecer la realidad económica, ni de ampliarlo para incluir dentro del mismo situaciones que la ley no contempla. Que el tratamiento tributario sea el mismo donde la realidad económica coincide es una máxima que puede y debe ser tenida en cuenta por el legislador al elaborar la norma, pero resulta inadmisibles como criterio de interpretación, y, en todo caso, hay otros instrumentos para luchar contra el fraude.

Más pacífica resulta la doctrina que hace referencia a la disminución patrimonial del avalista, como consecuencia de la ejecución de los avales, disminución que ha de imputarse para el TEAC (4.2.92) al ejercicio en el que se agotan las vías de reintegro y no en el que se produce el pago de la cantidad avalada. En parecidos términos otra Resolución (22.4.92) no per-

¹⁶ Para Alejandro Arráez debe considerarse vigente el expediente de fraude de ley y regularse de forma ágil y efectiva para evitar la ineficacia del sistema precedente, pero en modo alguno puede mantenerse la indefensión actual que está promoviendo la Administración Tributaria. -Expansión 21.2.94 "La inseguridad de Hacienda".

¹⁷ Citada por Ramón Falcón y Tella en Editorial de QF núm. 20/94.

mite considerar como disminución patrimonial la cantidad pagada por el avalista que debe hacerse constar en el Impuesto sobre el Patrimonio como derecho de crédito frente al avalado, al subrogarse aquél en todos los derechos que el acreedor tenía frente al deudor conforme a lo dispuesto en el art. 1839 del C.Civil.

Por su parte la AN (19.7.94) estima insuficiente la prueba, mediante declaraciones testificales o documentos, con la que se pretende acreditar la imposibilidad de recuperar por el avalista los importes avalados. No faltan quienes abogan por suavizar este rigor probatorio ya que en el cálculo de los rendimientos de capital inmobiliario, la reducción de los saldos de dudoso cobro cuenta con una normativa más flexible que debería ser de aplicación en casos como el que nos ocupa.¹⁸

Por último el TS (31.3.93) entiende que el descuento de una letra de cambio mediante endoso participa de una manera más natural y directa del concepto de enajenación que del de préstamo y, por tanto, ha de liquidarse como una disminución patrimonial.

E) Incrementos de patrimonio no justificados

Si bien la ley 18/91 perfecciona la regulación anterior sobre los incrementos no justificados de patrimonio, mantiene deficiencias que ya habían sido puestas de manifiesto por la doctrina.¹⁹ Para perseguir las rentas descubiertas por la Administración que han eludido su tributación en años anteriores la normativa actual ordena integrar los incrementos de patrimonio no justificados en la base imponible regular quedando por tanto sometidos a una tributación progresiva, que modifica sustancialmente el tratamiento de la ley 44/78 por el que se limitaba la progresividad del impuesto a la parte que se consideraba como renta del período.²⁰

1) Efectos de la presunción aplicable en los incrementos no justificados

Con la normativa anterior la Administración tenía que probar el período en que se había generado el incremento ya que en otro caso operaba el plazo de cinco años. Con la normativa vigente a la Administración le basta probar la existencia del incremento no justificado de patrimonio para imputarlo como renta regular del ejercicio en que se ha puesto de manifiesto, siendo el contribuyente el que tiene que probar de dónde proceden los bienes y derechos

¹⁸ Así se recoge en el comentario de la sentencia -QF núm. 14/94- poniendo de manifiesto que el art. 7 Uno A) e) del RIRPF admite como deducibles los saldos de dudoso cobro en suspensiones de pagos, quiebras y situaciones análogas en los casos de rendimientos inmobiliarios.

¹⁹ Para Antonio José Sánchez Pino -"Los incrementos no justificados de patrimonio en el IRPF" R.E.F núm. 142- es incomprensible que el legislador no acierte a enmendar el error de redacción, ya contemplado en la legislación anterior, de considerar incremento no justificado solamente la parte del valor que exceda del valor justificado. En el apartado V sobre los incrementos de patrimonio en el IS se pone de manifiesto el distinto tratamiento en ambos impuestos.

²⁰ Como también señala Antonio José Sánchez Pino en el artículo ya citado, no parece muy correcto utilizar la progresividad como criterio sancionador porque la integración en la base imponible regular no se adecúa en la generalidad de los casos a la realidad de los hechos, al tratarse de rentas que pueden tener su origen en distintos períodos impositivos.

JURISPRUDENCIA

para que se regularice su situación tributaria, de conformidad con la naturaleza del verdadero hecho imponible.²¹

Tendrán la consideración de incrementos de patrimonio no justificados las adquisiciones que se produzcan a título oneroso, cuya financiación no se corresponda con la renta y patrimonio declarados, sin que a juicio del TEAC (8.7.92) resulte suficiente para destruir la presunción el hecho de que los activos financieros fueran financiados con rentas preexistentes, ocultas en depósitos a nombre de testaferros, de las que no se aportan pruebas.

El (TEAC 4.6.92) estima que la consideración como incremento patrimonial del bien o derecho adquirido u ocultado tiene el alcance de una presunción "iuris tantum" cuya eficacia consiste en dispensar de toda prueba sobre el tema a la Administración e invertir la carga probatoria. El contribuyente, de no estar de acuerdo con la aplicación por el actuario de la presunción, deberá aportar prueba suficiente para destruirla.

En el caso analizado, cuando el recurrente declara que la compraventa de valores no es más que un negocio indirecto, cuyo fin perseguido es la donación que hace el padre al interesado al alcanzar la mayoría de edad, el TEAC no alcanza a esclarecer cuáles son los motivos perseguidos para no realizar la donación mediante documento público notarial, ya que si se trataba de una economía de opción, ello supondría haber declarado en el ISD, sin ocultar la operación.

Tampoco admite el TEAC en dicha Resolución la existencia de una transmisión lucrativa ya que la prueba aportada por la Inspección consistente en la Póliza de operaciones al contado, intervenida por Agente de Cambio y Bolsa en la que consta el pago en pesetas, precio convenido y efectiva entrega de los títulos, evidencia la existencia de un contrato de compraventa entre el reclamante y su progenitor.

El TSJ Castilla La Mancha (4.5.94) enjuicia la adquisición de un automóvil en la que los pagos se han realizado por el padre del adquirente y pone de manifiesto que la presunción de incremento de patrimonio imputado no es tal sino que se trata de un regalo o donación, realizado por el padre, cuyo proceder es frecuente en nuestra sociedad y que debe tener un tratamiento tributario distinto al que se ha dado en el expediente que se revisa. Es evidente que en este caso la ausencia de pruebas documentales impiden al TEAC utilizar los argumentos esgrimidos en la Resolución anterior.

Por falta de prueba documental tampoco cabe admitir para el TSJ de Canarias (15.1.93) la explicación que el sujeto pasivo da al incremento de patrimonio no justificado, consistente en la adquisición de la nuda propiedad crediticia de una operación de cesión de créditos con el dinero en metálico que el sujeto pasivo tenía en su domicilio particular y que correspondía a ejercicios anteriores, prescritos algunos, en los que no tenía obligación de realizar declaración por el IRPF al no alcanzar como ingresos los mínimos exigidos.

²¹ Para Diego Marín-Barnuevo Fabo con anterioridad a la entrada en vigor de la ley 18/91, la estructura de la norma reguladora de los incrementos de patrimonio no justificados no es la de las reglas de presunción sino la de ficciones que obran como normas de remisión, mientras que en la actualidad es idéntica a las normas materiales que establecen el tratamiento que corresponde a los restantes componentes de la renta del sujeto pasivo. -"Los incrementos de patrimonio no justificados y el régimen tributario sancionador" Crónica Tributaria núm. 71/94-.

En cuanto al incremento de patrimonio derivado de la declaración de obra nueva, a juicio del TEAC (21.7.93) debe tenerse en cuenta que el valor declarado no tiene necesariamente que coincidir con las cantidades realmente invertidas, sobre todo si, como ocurre en el caso presente la obra se ha realizado a lo largo de tres años, con una indudable elevación de los precios y el reclamante ha aportado al expediente una amplia documentación de los pagos realizados así como de las pólizas de préstamos personales suscritas en ese período que pudieran justificar la obtención de fondos para financiar la obra realizada.

La simple inclusión en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio, de un año anterior, de la titularidad de determinados activos financieros (en este caso se trata de contratos de seguros de prima única) no es suficiente para anular la consideración de incremento no justificado de patrimonio, si el contribuyente no prueba la realidad de tales activos. Para el TEAC (8.9.93) dicha prueba implica justificar o su adquisición en un momento anterior ya prescrito o el origen de los recursos financieros utilizados para su adquisición. Si no se prueba la existencia de recursos financieros la presunción de incremento de patrimonio no justificado no se destruye por la simple declaración en el Impuesto sobre el Patrimonio, sin que proceda en este caso aplicar los efectos de la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias previstas en el art. 116 de la LGT.

2) El valor probatorio de los documentos públicos y privados

La AN (29.6.93) estima que no está acreditada ante la Administración, en virtud de lo dispuesto en el art. 1.227 del Código Civil, la fecha de los préstamos obtenidos del padre del sujeto pasivo, formalizados en documentos privados. Tampoco es suficiente la declaración del padre como prestamista en el Impuesto sobre el Patrimonio en el apartado de "créditos a tercero en su favor" al no existir relación individualizada de los deudores ni del importe de las deudas.

Siendo el único soporte probatorio de la procedencia de la liquidación impugnada la existencia de documentos privados en los que se formalizan los contratos de cesión de créditos y no habiendo reconocido por parte del sujeto pasivo la firma en ellos consignada, a juicio del TEAC (5.10.93) se debió dar cumplimiento por la Inspección a lo dispuesto en los artículos 1226 del C.Civil y 604, 606 1430 y 1433 de la ley de Enjuiciamiento Civil, según los cuales, ante la falta de reconocimiento de las firmas por la interesada, se debió acudir al cotejo pericial de la letras (solicitado por la recurrente) para acreditar la veracidad de las firmas estampadas.

Para el TEAC (23.6.92) la suscripción y desembolso de títulos valores, formalizada en escritura pública, debe estar sometida al régimen jurídico de incrementos no justificados de patrimonio al haberse realizado la adquisición por el sujeto pasivo, no en nombre propio sino a título de mandatario, en virtud de documento privado. Para el Tribunal la aportación del documento privado conteniendo un contrato de mandato, por el que, de conformidad con lo dispuesto en el art. 1709 del CC., no se adquirió la titularidad de los valores que fueron financiados por el mandante, obliga a dar cumplimiento a lo dispuesto en el art. 1720 del CC. -todo mandatario esta obligado a dar cuenta de sus operaciones y abonar al mandante cuanto haya recibido en virtud de su mandato- sin que se haya aportado prueba alguna de que se hayan transferido al patrimonio del mandante las acciones adquiridas ni de que se entregara el efectivo necesario para adquirir aquéllas.

JURISPRUDENCIA

Para el TSJ de Canarias (2.11.93) la fe notarial y por ende la de los Corredores de Comercio sólo alcanza a los aspectos fácticos que el fedatario percibe *visa et audita suis sensibus*, pero no a la veracidad intrínseca de las manifestaciones que en su presencia hagan los otorgantes. En el caso que se enjuicia, el capital de la sociedad mercantil CSA de 100 acciones figuraban en el patrimonio de la sociedad ASL, cuyos administradores certificaron que el señor JSM actuó como mandatario de la Sociedad ASL en las operaciones de compra (año 80) y venta (año 82) de 33 acciones. La Inspección de Hacienda imputa los rendimientos al señor JSM, si bien certificado por los Administradores de la Sociedad ASL el carácter de mandatario y que en la declaración del Impuesto sobre Sociedades ASL incluyó el incremento patrimonial resultante de la operación, el verdadero sujeto pasivo del incremento es la Sociedad ASL y no el recurrente.

El verdadero interés del presente recurso está en que el Tribunal establece la diferenciación entre negocio fiduciario (divergencia entre el fin económico perseguido y el medio jurídico empleado) y negocio simulado (voluntad no real con acuerdo entre las partes para producir un negocio inexistente o distinto del verdaderamente realizado). Mientras el negocio simulado es un negocio simple, ficticio y absolutamente nulo, el negocio fiduciario utilizado en la operación es complejo, serio y válido y por tanto surte los efectos fiscales derivados de las consecuencias jurídicas queridas.

En la misma línea el TS (20.2.91) estima que no se puede considerar la existencia de un incremento no justificado de patrimonio a una persona física que actúa como fiduciario de una sociedad, cuando ésta ha reconocido tal hecho y ser quien facilita los correspondientes recursos financieros.

Para el TEAC (29.9.93) la información procedente de un tercero (en este caso era de una entidad bancaria) cuando no aparece la firma del contribuyente no es suficiente para acreditar la cesión de crédito ni el correspondiente incremento de patrimonio que se le pretenden atribuir.

3) El estado de origen y aplicación de fondos

El punto de partida para establecer la existencia de un incremento de patrimonio no justificado es que se demuestre que el sujeto pasivo es titular de determinados elementos patrimoniales que no poseía. El TEAC (16.5.89) entiende que la figura del incremento no justificado de patrimonio somete a gravamen aquellas inversiones no justificadas que exceden de lo que debe entenderse como renta, resultado de sumar el consumo más el ahorro.

Para el TEAC (9.2.94) no se ha probado la ocultación fiscal de los bienes patrimoniales que pueda originar un incremento no justificado de patrimonio cuando basada la presunción en el estado de origen y aplicación de los fondos²² no hay justificación suficientemente, teniendo en cuenta que dicha presunción debe ser objeto de interpretación restrictiva.

²² Tanto la Resolución del TEAC de 21.3.93 como la de 23.11.93 hacen referencia a la presunción "iuris tantum" derivada del "estado de origen y aplicación de fondos" del interesado. En el informe núm. 34/94 de la AEDAF de José Arias se afirma que "A efectos estrictamente tributarios de la presunción, el derecho a la tutela efectiva impide exigir al contribuyente una probatio diabólica, de modo que en el caso de falta de correspondencia entre renta y patrimonio declarado, bastará demostrar el origen de los rendimientos no declarados, sin que sea necesario probar que el incremento no justificado se ha financiado precisamente con dichos rendimientos".

Para justificar los incrementos de patrimonio no parece muy acertado acudir a la técnica del "estado de origen y aplicación de fondos" porque la persona física puede enmascarar operaciones realizadas en un plazo de tiempo inferior al año, plazo en el que se formulan por la empresa dichos estados.

Asimismo existe otra razón más importante como es que la renta declarada no es igual a la renta disponible. Aunque la ley 18/91 habla en su art. 49 de renta declarada, como acertadamente señalan José Paniagua y Antonio Siles²³ dicha renta no es igual a la renta disponible porque la normativa del impuesto grava unas veces rentas presuntas (como es el caso de las retribuciones en especie, rendimientos inmobiliarios presuntos...) otras admite gastos presuntos (como ocurre con las operaciones vinculadas, coeficiente de gastos del rendimiento personal...) y, por último, también existen ingresos y gastos efectivos no computables fiscalmente (lo que se produce con dietas, disminuciones patrimoniales no computables, pago del impuesto y otros tributos...). Todo ello supone que para calcular los incrementos de patrimonio no justificados habrá que atender a la renta disponible y no a la renta formal resultante de la declaración, lo que obliga a presentar la justificación del origen y de la aplicación de los fondos teniendo en cuenta dichas circunstancias.

4) Actas de Inspección y procedencia de sanciones

Las consideraciones hechas en los dos apartados anteriores tienen su lógica incidencia en la incoación de las actas de inspección. Así concretamente son nulas para el T.S. (22.7.91) las actas de conformidad que se limitan a constatar que los incrementos de patrimonio se han producido, señalando el importe y el período de generación, pero sin especificar de donde proceden dichos incrementos ni el procedimiento llevado a cabo para su cuantificación.

Si como consecuencia de una actuación inspectora se ponen de manifiesto incrementos de patrimonio no justificados, dada su especial característica como elemento de cierre para la fijación de renta gravable, se exige que la comprobación de la situación tributaria del sujeto pasivo por el IRPF e IP tenga el carácter de definitiva y, en consecuencia, para el TEAC (21.7.93) no podrá documentarse en acta previa.

En la misma línea la Resolución de 26.1.94 establece la improcedencia de liquidar incrementos de patrimonio no justificados con base a un acta previa y de admitir la liquidación de estos elementos al faltar la comprobación de la situación patrimonial y suficiente concreción en la documentación de las actuaciones.

Un tema objeto de debate es si procede la sanción en los incrementos de patrimonio no justificados, dado que la sanción tiene como presupuesto una presunción legal y no una realidad acreditada. Para un sector de la doctrina²⁴ es dudoso que nos encontremos ante una verdadera presunción legal pero, aunque así fuera, las conclusiones sobre la aplicación del ordenamiento sancionador no serían muy distintas ya que existiría una prueba indiciaria que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional en la materia, bastaría para formar la convic-

²³ "Los incrementos de patrimonio no justificados en el IRPF, R. Impuestos núm. 9/94,

²⁴ Vid Diego Marín-Barnuevo Fabo en el artículo ya citado.

JURISPRUDENCIA

ción judicial en un proceso penal y por supuesto la de los órganos competentes en un procedimiento administrativo sancionador.

Así lo entiende el TS (1.12.93) cuando estima procedente la imposición de la sanción en el caso de incremento no justificado de patrimonio porque no se vulnera la presunción constitucional de inocencia, dado que si el contribuyente hubiera acreditado debidamente el origen del incremento patrimonial no se hubiera producido el supuesto legalmente configurado de incremento no justificado de patrimonio.

F) Los incrementos y disminuciones de patrimonio en las actividades empresariales

1) Incrementos de patrimonio al margen de la actividad empresarial

Ante la posibilidad de que determinados incrementos de patrimonio no justificados puedan ser blanqueados considerándose rendimientos de la actividad empresarial, el TEAC (28.10.92) analiza la contabilización de una partida de 129 millones como resultado extraordinario de la actividad empresarial,²⁵ rechaza la alegación del recurrente sobre la imposibilidad de presentar la prueba de unos hechos que tienen su origen en ventas por operaciones al contado de las que no existe factura que las justifique. Al haberse incumplido lo dispuesto en el RD 2401/85 de 18 de diciembre²⁶ el TEAC estima que no puede ampararse el contribuyente en una infracción legal para justificar la falta de aportación de prueba, porque resulta rechazable la presunción de certeza de la contabilidad y de las propias declaraciones del sujeto pasivo por ausencia de justificantes.

Siguiendo la doctrina de las Resoluciones de 26 de julio y 22 de septiembre de 1988, el TEAC (6.9.94) en un supuesto de ingresos detectados en cuentas bancarias cuyo origen no explica el contribuyente, entiende que si la Administración tributaria tiene constancia de que existen diferencias entre los rendimientos determinados por el sistema de estimación objetiva singular y los realmente obtenidos, se debe permitir que el sujeto pasivo demuestre el origen de tales rendimientos, así como el período en que pudieran haberse producido. No aportándose prueba alguna del origen de dichas rentas ni que proceden de rendimientos sometidos a gravamen, resulta evidente que la parte no justificada de la renta descubierta constituye a efectos del IRPF un incremento no justificado de Patrimonio.

Si bien es cierto en cuanto a este caso que el art. 69.5 de la ley 18/91 impide el gravamen como incremento de patrimonio de las diferencias que puedan producirse entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados de la correcta aplicación de estos regímenes, tanto en el derogado sistema de estimación objetiva singular a que hace referencia la Reso-

²⁵ En el supuesto planteado el sujeto pasivo pretendía que el supuesto rendimiento de la actividad empresarial gozara de los beneficios del Fondo de Previsión para Inversiones, vigente en el momento en que hace lucir en cuentas los rendimientos extraempresariales.

²⁶ Establece la obligación de expedir facturas por las operaciones que se realicen y conservar copia o matriz de las mismas. En la actualidad dicho RD rige con las modificaciones introducidas por el RD 1624/92 de 29 de diciembre y el RD1811/94 de 2 de septiembre.

lución, como en el vigente régimen de estimación objetiva, ya sea por módulos o por coeficientes, existen obligaciones formales²⁷ que amparan la correcta aplicación de lo dispuesto en el art. citado.

Cuando, como ocurre en el caso examinado, no puede probarse con los medios referidos que los rendimientos proceden de la actividad empresarial, quedan sometidos a la tributación como incremento patrimonial, todo ello con independencia de los problemas derivados de la venta de activos empresariales a que se hace referencia en el siguiente apartado.

2) Venta de activos empresariales

Una de las polémicas doctrinales que ha despertado más interés es la que se refiere a la aplicación de los coeficientes de reducción del art. 45 de la ley 18/91 del IRPF en el caso de transmisiones de activos empresariales, dado que la interpretación de la norma resulta difícil, al no poderse esgrimir su espíritu y finalidad.

Frente al criterio administrativo al que haremos referencia posteriormente, se han levantado voces autorizadas²⁸ que muestran su perplejidad sobre la no aplicación de los citados coeficientes correctores cuando está acreditada por el sujeto pasivo la desafectación de bienes y derechos de la actividad empresarial. La realidad es que hasta el momento no existe doctrina de los Tribunales económicos ni contenciosos administrativos y por tanto parece oportuno dejar constancia al menos de lo que entiende la Administración, según se deduce de las contestaciones dadas a las consultas formuladas al respecto.

La DGT en 21.10.92 "no aprecia que existe cese en el ejercicio de la actividad por el simple hecho de cambio de titular en la actividad, cuando lo que se transmite es el negocio en su conjunto, que será explotado por el siguiente titular". También estima con fecha 29.12.92 "que en la transmisión de una oficina de farmacia (derecho a ejercer la actividad, inmuebles, existencias...) no se produce desafectación de los elementos porque es la última operación empresarial, cuyo resultado es un componente más del rendimiento neto de la actividad y no un incremento o disminución al margen de la misma".

Aunque la desafectación también se produce por el cese de la actividad, la aparente contradicción que parece existir entre el art. 41.2 de la ley (*la transmisión de la totalidad del patrimonio tributa como actividad empresarial*) y el citado párrafo tercero del art. 41.3 (*la desafectación se produce en los supuestos de cese en el ejercicio de la actividad*) se resuelve, si se establece la adecuada distinción entre la transmisión de la totalidad del patrimonio (art. 41.2) o algunas de sus partes (art. 41.3).

²⁷ En la Resolución se hace referencia a que no se aporta por el interesado el "libro de registro de ventas realizadas" y que se presentan determinadas facturas que no reúnen los requisitos establecidos en el RD2401/85. En la normativa actual subsisten determinadas obligaciones formales que en estimación por índices consiste en conservar copias de las facturas emitidas y en la modalidad de coeficientes, en confeccionar los libros de ventas e ingresos, compras y gastos y bienes e inversión.

²⁸ Ramón Drake Drake en "Temas polémicos en el IRPF" Diario 16 del 28.11.93 espera que "el criterio de los Tribunales arroje luz sobre la interpretación de un precepto que habla del cese en el ejercicio de la actividad, que afecta al que la ejerce, pero sin vincular dicho cese al comportamiento del adquirente."

JURISPRUDENCIA

Entendemos que ambos preceptos tienen sentido si se interpreta que sólo se concede por el art. 41 de la ley el beneficio de la desafectación (aplicación en el incremento obtenido de los coeficientes del art. 45 de la ley) en aquellos casos en los que se transmiten elementos patrimoniales aislados pero no cuando se enajena la totalidad del patrimonio, por lo que resulta lógico apelar a la continuidad de la actividad por el adquirente para denegar la aplicación de los coeficientes correctores al poner de manifiesto que se ha producido la transmisión del negocio en su totalidad.²⁹

III LOS INCREMENTOS DE PATRIMONIO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

A) Incrementos no justificados

En el ámbito del IS los art. 126 y 127 del RIS transforman el concepto de incremento de patrimonio no justificado en el descubrimiento de bienes ocultos simplemente no declarados, si bien el artículo 143 permite al contribuyente enervar la presunción de existencia de un incremento de patrimonio siempre que pruebe que el activo oculto ha sido financiado con deudas ocultas de terceros, aportaciones de capital no contabilizadas y beneficios no distribuidos que hayan formado parte con anterioridad de bases imponibles liquidadas en el IS.³⁰

Las anteriores consideraciones aparecen confirmadas por el TEAC (12.12.89) cuando entiende que, ante la probada existencia de un vehículo propiedad de una Sociedad que no está registrado en su contabilidad, debe gravarse como un incremento de patrimonio un importe igual al valor de adquisición de dicho vehículo, sin incluir el Impuesto de Lujo, no satisfecho por el sujeto pasivo por haberse invocado su exención, aunque ésta haya resultado ser improcedente.

En la Resolución se hace referencia al valor de adquisición y no al valor del bien en el momento que se descubre, como indebidamente exige el art. 143 del RIS, que por ello ha sido objeto de crítica al estar en abierta contradicción con las normas generales de valoración que rige en la normativa mercantil (precio de adquisición o coste de producción).

B) Incrementos y disminuciones justificados

Frente a la disminución contable pero no fiscal que opera cuando el precio de rescate de las acciones es superior al valor nominal de la acción -art. 130 1º c) del RIS- ya que en este caso no estamos ante una disminución patrimonial sino ante un reparto de reservas, para el TEAC (28.10.92) si se amortizan acciones y participaciones en el capital, previa adquisición por la Sociedad, existe incremento patrimonial, contable y fiscal, cuando el precio de rescate

²⁹ Hecha la transferencia de un elemento patrimonial aislado desde el patrimonio empresarial al patrimonio privado, se disfrutará de los beneficios derivados de la aplicación de los coeficientes correctores cuando se procede a su venta, si han transcurrido mas de tres años si bien, en el caso de que se haya producido el cese en el ejercicio de la actividad, no será necesario que haya transcurrido dicho plazo para disfrutar de los beneficios de la aplicación de los coeficientes correctores.

³⁰ Este último supuesto se refiere a casos especiales, como puede ser la tributación de determinados beneficios no declarados, que han sido descubiertos en virtud de actas de inspección.

resulte inferior al valor nominal de la acción o participación, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 140 1º del RIS .

Por su parte el TS (29.4.94) entiende que, en los supuestos de reducción de capital, con pago y devolución a los accionistas, la parte proporcional de las reservas que les correspondía y no han percibido acrece el beneficio de la sociedad que debe estimarse como un incremento de su patrimonio.

Es evidente que en ambos casos se producen beneficios para los accionistas que permanecen en la sociedad como consecuencia del incremento de valor de las acciones por la alícuota correspondiente que corresponde al importe que no ha sido percibido por los accionistas que se han ido de la Sociedad. En ambos casos aunque disminuya el neto patrimonial y no existan cantidades retiradas por los socios, existe un beneficio para la sociedad que lleva implícito el enriquecimiento de los socios.

C) Revalorizaciones contables

El proyecto de ley por el que va a ser objeto de modificación el Impuesto sobre Sociedades da solución a la polémica derivada de la falta de armonización entre lo dispuesto en el 126.2 del RIS, por el que se consideran incrementos patrimoniales todos lo que se pongan de manifiesto por simple anotación contable y lo dispuesto en la normativa mercantil y en el RD 1643/90 de 20 de diciembre, por el que se aprueba el PGC, que impiden las revalorizaciones contables.

En el citado anteproyecto se establece como norma general de valoración el precio de adquisición o coste de producción, en línea con lo previsto en el Código de Comercio lo que implica que serán ineficaces a efectos fiscales las revalorizaciones contables voluntarias.³¹

De aprobarse el anteproyecto en los términos expuestos quedaría sin contenido la doctrina del TEAC que hace referencia a la compensación de bases imponibles negativas con revalorizaciones contables voluntarias, compensaciones que han sido admitidas a efectos fiscales en las Resoluciones de 2.7.91 y 22.7.91, porque a juicio del TEAC la legislación fiscal se limita a atribuir las consecuencias fiscales correspondientes sin entrar a considerar su validez desde el punto vista jurídico mercantil, lo que ha originado fuertes discrepancias entre la doctrina.³²

IV EL ART. 14.7 DEL TR DEL ITP (ANTIGUA DISPOSICION ADICIONAL IV DE LA LEY DE TASAS Y PRECIOS PUBLICOS)

El art. 14.7 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, que recoge literalmente la disposición adicional cuarta de la ley de Tasas y Precios Públicos, somete

³¹ Hasta la fecha el citado anteproyecto no incluye ninguna norma que haga referencia a la tantas veces solicitada regularización de balances.

³² Para Alfonso Gota Losada la revalorización realizada por las sociedades exige que ninguno de los socios impugne tal decisión para que sea válida y tribute con todas sus consecuencias "Algunas ideas sobre el futuro del I.S".- XX Congreso de AEDAF.- "Adaptación del sistema tributario al Estado de Derecho".

JURISPRUDENCIA

a tributación, bajo ciertas circunstancias, la diferencia que se produce en una transmisión onerosa entre el valor comprobado y el declarado en el documento, como si se tratara de una transmisión lucrativa. Para la doctrina dicha disposición vulnera al unísono el derecho a la presunción de inocencia y a la tutela efectiva de los tribunales y el principio de capacidad económica recogidos en los art. 24.1 y 2 y 31.1 de la Constitución.³³

Son varios los autores que abogan por utilizar otros procedimientos para sancionar el falseamiento del precio, como puede ser el agravamiento específico de las sanciones penales o administrativas que resulten procedentes. Si la ley fiscal lo estima conveniente, debe ordenar el oportuno ajuste fiscal, pero considerar que la diferencia entre el precio y el valor comprobado constituyen un incremento de patrimonio resulta excesivo, sobre todo desde el punto de vista del vendedor. En todo caso no debe olvidarse que la libertad de pactos que inspira nuestro ordenamiento privado permite realizar operaciones a un precio inferior al del mercado.

A estas consideraciones previas, que evidencian lo desafortunada que resulta la existencia de dicha norma, hay que añadir las críticas sobre la interpretación del TEAC en su aplicación en la compraventa de bienes que se realiza pro indiviso con varias personas como compradores o vendedores.

Así, concretamente la venta realizada por dos cónyuges casados, en régimen de separación de bienes, de la participación indivisa que a cada uno corresponde en el inmueble vendido supone para el TEAC (13.1.94) la existencia de un único hecho imponible, por lo que la valoración a realizar será única, así como la apreciación de los supuestos objetivos del art. 14.7 del TR del ITP, sin perjuicio del prorrateo ulterior de la liquidación entre los copropietarios.³⁴

Antecedente de dicha Resolución es la de 23.9.93 que contempla el supuesto de una venta realizada por una comunidad de ocho propietarios. Como acertadamente se ha señalado, las comunidades de bienes solamente son sujetos pasivos, de conformidad con lo dispuesto en el art. 33 de la LGT, en aquellos impuestos que así se establezca, cosa que no ocurre ni en lo dispuesto en el RD 1/93 ni en el RD 3050/80, normas aprobatorias de los textos refundidos, actual y anterior, del ITP y AJD.

Asimismo, para el TEAC (2.2.94) la venta efectuada a dos adquirentes es una transmisión y por tanto un solo hecho imponible, debiendo computarse las diferencias entre el valor comprobado y el declarado por el contribuyente respecto del total del inmueble transmitido, sin perjuicio de su posterior reparto entre los diversos adquirentes en función de su cuota de participación en la cosa común.

Tanto la derogada D.A. Cuarta de la Ley de Tasas como el art. 14.7 del TR del ITP y AJD son de aplicación a diversos tributos, por lo que las normas relativas al ITP habrán de tomar-

³³ "Cuando el contribuyente efectúa una transmisión intervivos, los criterios de valoración que la Administración aplica le son desconocidos. Asimismo una norma que impone a las partes unos precios tasados con menosprecio de las leyes de oferta y demanda y de la libre voluntad de los contratantes no es la mejor defensa que de la libre empresa y del mercado puede hacerse desde el poder." (José Angel Abad ABC 7.2.94).

³⁴ Estamos ante un pronunciamiento del TEAC como consecuencia de la posición del Ministerio de Hacienda que ha recurrido múltiples Resoluciones de los TEAR en las que se sostenía que debía atenderse a la cuantía de participación de cada uno de los comuneros para aplicar lo ordenado por el citado precepto.

se en esencial consideración para discriminar luego la procedencia o no de la aplicación a otros impuestos. Es por ello que la doctrina del TEAC señalada no es probable que sea ratificada por los Tribunales contenciosos porque somete a tributación incrementos en los que, una vez efectuada la prorrata, el importe resultante puede ser inferior a los dos millones de pesetas señalados por el citado art. 14.7 del TR para considerar la existencia de incrementos patrimoniales sujetos a transmisiones a título lucrativo.

El criterio del Tribunal desconoce que cuando un bien se transmite pro indiviso a varios, aunque lo sean mediante un solo documento, existen varios negocios jurídicos, lo que supone desde la órbita fiscal que existan múltiples y diversos hechos imponibles con sujetos pasivos total y absolutamente diferenciados. Si la Administración teme la existencia de fraudes en operaciones como la discutida, tiene abierto a su favor el cauce procedente, sin la utilización forzada del precepto.

En cuanto al ámbito de aplicación de dicha norma, el TEAC (9.4.91 ya recogida) estima que no era de aplicación la entonces vigentes D.A. Cuarta de la Ley de Tasas en la venta de valores al estar exentas del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales de acuerdo con lo dispuesto en el art. 108 de la ley 24/88 de 28 de julio del Mercado de Valores.

Por último el TEAC (8.7.93) estima que la Disposición Cuarta de la ley de Tasas, (hoy art. 14.7 del TRITP y AJD) no afecta a las constituciones de usufructos³⁵ porque a tenor del número 3 de la Circular de 29 de diciembre de la DGT³⁶ el tratamiento tributario no procede cuando la diferencia entre el valor comprobado y el consignado por las partes afecte a transmisiones patrimoniales que tributen según lo dispuesto en el art. 7 por apartados distintos a 1 letra a) y los asimilados al apartado 2.

CONCLUSIONES

Algunas Sentencias de los Tribunales en relación con los incrementos y disminuciones patrimoniales prescinden del presupuesto de hecho y hacen prevalecer la naturaleza económica sobre la configuración jurídica. El tratamiento tributario debe ser el mismo donde la realidad económica coincide siempre que así lo disponga la norma correspondiente, pero dicha máxima no debe prosperar como simple criterio de interpretación.

El anteproyecto de ley del Impuesto sobre Sociedades armoniza la normativa fiscal y contable dejando sin contenido la doctrina de los Tribunales que ha admitido las revalorizaciones contables a efectos fiscales y su compensación con las pérdidas.

En contra de lo que se deduce de la doctrina del TEAC, en la aplicación del art. 17.4 del TR del ITP y AJD, cuando un bien se adquiere o transmite pro indiviso por varias personas,

³⁵ Aunque la Resolución del TEAC se refiere al TR de 30.12.80 el actual texto de 24.9.93 mantiene idéntica redacción.

³⁶ La Audiencia Nacional en la Sentencia de 12.4.93 declaró que la citada Circular no podía ser tachada de nulidad ya que su contenido no afecta a la interpretación de la Disposición Adicional directamente, modificando o aclarando su sentido, sino que simplemente interpreta su aplicación en la vía de gestión dando instrucciones para ello, lo que sí es competencia de la DGT.

JURISPRUDENCIA

aunque lo sean mediante un solo documento, existen varios negocios jurídicos. Ello implica que a efectos fiscales existen diversos hechos imponible con sujetos pasivos absolutamente diferenciados.

Los Tribunales no han aclarado en qué medida procede la no aplicación de los coeficientes correctores a que hace referencia el art. 45.dos de la ley 18/91, cuando está acreditada por el sujeto pasivo la desafectación de bienes y derechos que estuvieron afectos a una actividad empresarial.

Los incrementos no justificados de patrimonio que están sometidos a una imposición progresiva, las disminuciones patrimoniales compensables únicamente con cargo a incrementos, y las minusvalías a las que se aplican los coeficientes correctores se derivan de preceptos cuya constitucionalidad no ha sido admitida por un importante sector de la doctrina, sin que los Tribunales hayan tomado hasta la fecha ninguna postura al respecto.

EXTRACTO DE LAS RESOLUCIONES RECOGIDAS

Delimitación del hecho imponible

TEAC (21.5.91) queda sujeto a tributar el incremento producido en la venta de finca adquirida por herencia.

TS (7.9.91) indemnización percibida por el inquilino de una vivienda a causa de la resolución voluntaria del contrato de inquilinato.

TS (17.11.93) debe de partirse de la relación prima/cantidad percibida para determinar el incremento o disminución patrimonial que se produce cuando se cobra el seguro.

TEAC (8.5.91) no existe variación patrimonial en la reducción de capital con devolución a los socios del importe en metálico.

Valor de los bienes transmitidos

TEAC (4.5.94) el valor de venta de un inmueble, es el precio efectivamente pagado.

TEAC (26.1.94) el incremento patrimonial que se produce en la enajenación de un inmueble no es el que se deriva del valor escriturado.

TSJ Granada (18.2.91) en transmisión de un piso a extranjero, se estima el valor de mercado de acuerdo con el art. 53 de la LAU.

TEAC (27.4.94) criterio aplicable antes de su entrada en vigor de la ley 18/91 de venta de las acciones fuera de Bolsa.

Devengo del impuesto en la permuta

TEAC (10.11.93) el incremento gravable se originó en la fecha en que se celebró el contrato y no cuando se entrega la vivienda.

TEAC (25.5.94) en la permuta de un solar contra la entrega de pisos o locales, el impuesto se devenga cuando se perfecciona la permuta.

Disminución patrimonial

TS (18.5.94) no existe disminución patrimonial por la diferencia entre el valor actualizado de las acciones de la que era titular el recurrente y el valor nominal de las acciones de la nueva sociedad que se le entregaron a cambio de aquellas.

TEAC (4.2.92) ha de imputarse al ejercicio en el que se agotan las vías de ejecución para el reintegro de los avales.

AN 19.7.94 estima insuficiente las declaraciones testificales o documentos para acreditar la imposibilidad de recuperar los importes que han sido avalados.

TS (31.3.93) el descuento de una letra de cambio mediante endoso puede admitirse como una disminución patrimonial.

Incrementos de patrimonio no justificados

TEAC (16.5.89) inversiones no justificadas que exceden del resultado de sumar el consumo mas el ahorro.

TEAC (4.6.92) el bien o derecho ocultado tiene alcance de presunción "iuris tantum" con dispensa de prueba para la Administración e inversión de la carga probatoria.

TSJ Castilla la Mancha (4.5.94) adquisición de automóvil por el padre del adquirente es un regalo o donación.

TEAC (9.2.94) la ocultación fiscal de los bienes que pueden originar un incremento no justificado de patrimonio, se basa en presunción según el estado de origen y aplicación de los fondos.

TEAC (21.7.93) el valor declarado de la obra nueva no tiene necesariamente que coincidir con las cantidades realmente invertidas.

TEAC (8.7.92) la presunción del hecho de que los activos financieros fueran financiados destruida con rentas preexistentes.

TEAC (8.9.93) la prueba implica justificar, o su adquisición en un momento anterior ya prescrito o el origen de los recursos financieros utilizados para su adquisición.

AN (29.6.93) no está acreditada la fecha de formalizados documentos privados y tampoco es suficiente la declaración del prestamista en el Impuesto sobre el Patrimonio.

TEAC (5.10.93) documentos privados en los que se formalizan los contratos de cesión de créditos.

TEAC (23.6.92) la suscripción y desembolso de títulos valores formalizada en escritura pública a título de mandatario, en virtud de documento privado.

TSJ de Canarias (2.11.93) la fe notarial sólo alcanza a los aspectos fácticos que el fedatario percibe.

TS (20.2.91) incremento no justificado de patrimonio en persona física que actúa como fiduciario de una sociedad.

TEAC (29.9.93) información procedente de un tercero en la que no aparece la firma del contribuyente.

JURISPRUDENCIA

T.S. (22.7.91) las actas de conformidad nulas sin especificar el procedimiento llevado a cabo para su cuantificación del incremento

TEAC (21.7.93) no podrá documentarse en acta previa incrementos de patrimonio no justificados.

TEAC (26.1.94) improcedencia de acta previa al faltar comprobación de la situación patrimonial y concreción en la documentación de las actuaciones.

TS (1.12.93) estima procedente la imposición de la sanción en el caso de incremento no justificado de patrimonio

Los incrementos y disminuciones de patrimonio en las actividades empresariales

TEAC (28.10.92) no puede el contribuyente ampararse en una infracción legal para justificar la falta de aportación de prueba.

TEAC (6.9.94) en ingresos detectados en cuentas bancarias, no aportándose prueba, la parte no justificada de la renta descubierta constituye a efectos del IRPF un incremento no justificado de Patrimonio.

Los incrementos de patrimonio en el Impuesto sobre sociedades

TEAC (12.12.89) existencia de un vehículo propiedad de una Sociedad que no está registrado en su contabilidad.

TEAC (28.10.92) amortización de acciones y participaciones en el capital, previa adquisición por la Sociedad.

TS (29.4.94) reducción de capital con pago y devolución a los accionistas de dicho capital la parte proporcional de las reservas.

TEAC (2.7.91 y 22.7.91) legislación fiscal se limita a atribuir las consecuencias fiscales correspondientes sin entrar a considerar su validez.

El art. 14.7 del TR del ITP (antigua Disposición Adicional IV de la Ley de Tasas)

TEAC (13.1.94) existencia de un único hecho imponible, por lo que la valoración a realizar será única.

TEAC (23.9.93) que contempla el supuesto de una venta realizada por una comunidad de ocho propietarios.

TEAC (2.2.94) el TEAC venta efectuada a dos adquirentes que considera como una transmisión.

TEAC (9.4.91) D.A. cuarta de la Ley de Tasas en la venta de valores.

TEAC (8.7.93) estima que la Disposición Cuarta de la ley de Tasas, (hoy art. 17.4 del TRITP y AJD) no afecta a las constitución de usufructos.