

Consideraciones en torno a la D. A. 4.^a de la Ley de Tasas y Precios Públicos, de 13-IV-1989. (*)

Tomás MARCOS SANCHEZ

Ldo. en Derecho y miembro de la A.E.A.F.

I. EL PROCESO PARLAMENTARIO DE LA DISPOSICION.

I.1. Aparición del texto en el proyecto de Ley. Ponencia de la Comisión de Economía y Hacienda del Senado.

El Proyecto de Ley enviado por el Gobierno a las Cortes Generales para la regulación de las tasas y precios públicos, en su redacción original, no contiene el texto de la disposición que comentamos.

El indicado Proyecto es aprobado por la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso de los Diputados, con competencia legislativa plena en la materia (conforme al art. 75.2 de la Constitución, y al art. 148 del Reglamento del Congreso). El resultado de las deliberaciones en Comisión, que se refleja en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Sección Con-

(*) Conferencia impartida en la reunión de la Delegación Territorial 1.^a. Madrid, 10 de julio de 1989.

estudios

greso de los Diputados, del día 27 de diciembre de 1988, Núm. 82-9, no incluye tampoco ninguna disposición semejante a la que nos ocupa.

El momento preciso de aparición en el debate parlamentario de esta disposición adicional cuarta, se concreta en la presentación, por el representante del Grupo Socialista en el Senado, el día 17 de febrero de 1989, de la enmienda núm. 95 a la disposición adicional:

ENMIENDA

“Cuarta. Tratamiento fiscal de las diferencias de valor resultantes de la comprobación administrativa.

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

MOTIVACION

La disposición adicional tiene por objeto conseguir la aproximación entre los valores reales y declarados de las transacciones sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, lo cual derivará en una *disminución del fraude*, como consecuencia de un mejor control administrativo de dichas transacciones. El sistema empleado para alcanzar dicho objetivo consiste en *agravar las consecuencias fiscales* que derivan de una declaración de valor distinto al real de la operación.”

Esta enmienda se presenta al amparo de lo dispuesto en el art. 107 del Reglamento del Senado, que expresamente prevé la presentación de enmiendas en dicha Cámara, si bien no las define, el último día del plazo ampliado para la presentación de enmiendas. Y queda incorporada al texto del informe de la ponencia designada en la Comisión de Economía y Hacienda del Senado con la denominación Disposición Adicional Tercera Bis.



estudios

1.2. El Dictamen de la Comisión de Economía y Hacienda del Senado.

En el texto recogido por el Dictamen de la Comisión, aparece ya la denominada disposición adicional cuarta, con el mismo texto que analizamos.

Unido a este dictamen, aparece el Voto Particular número tres, formulado por el Grupo parlamentario de Convergencia y Unió, al amparo de lo establecido en el art. 107, pfo. 2 del reglamento del Senado, en el sentido de mantener el Texto del Proyecto de Ley anterior a la formulación de la enmienda núm. 95 del Grupo parlamentario Socialista.

A esta particularidad hemos de agradecer la ilustración que en el análisis del sentido de la disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos, puede arrojar el contenido de los debates parlamentarios que son objeto de publicación.

1.3. La deliberación del Pleno del Senado.

En la sesión plenaria celebrada el martes, día 14 de marzo de 1989, tiene lugar la deliberación del pleno sobre esta disposición.

En representación del Grupo de Convergencia y Unió, para defender el voto particular (art. 120 del reglamento del Senado), el senador Oliveras y Terradas manifiesta: "...debo decir que mi Grupo parlamentario comparte totalmente la *motivación* que acompaña a la enmienda. Estamos de acuerdo en que se tomen medidas para conseguir la aproximación entre los valores reales y declarados en las transacciones sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, pero siempre, claro está, que estas medidas sean congruentes con el ordenamiento jurídico. Y nos tememos que la nueva disposición adicional está muy lejos de esta congruencia, que para nosotros, señorías, es una cuestión esencial.

Cada concepto contractual de cesión o transmisión de bienes o derechos tiene su regulación específica en las leyes civiles. La voluntad de las partes decide el tipo de contrato, y cuando hay dudas sobre cuál es realmente la voluntad de las partes que han configurado el contrato, los tribunales de justicia son los únicos competentes para calificarlos definitivamente. La Administración en un Estado de Derecho, no tiene competencia para calificar jurídicamente cualquier contrato. Si no está de acuerdo con los valores establecidos por los interesados en sus contratos o declaraciones fiscales, recurre a la comprobación de valores, regulada, con carácter general, por el artículo 52 de la Ley General Tributaria y, con carácter más

estudios

específico, por las respectivas leyes y demás disposiciones normativas de cada impuesto. Pero en ningún caso, señorías, la comprobación presupone, ni debe presuponer, el *cambio de la figura jurídica* del contrato. Puede significar, aumentar, en su caso, la base imponible, y en méritos de ello, girar una liquidación complementaria.

Nos tememos, aun cuando compartamos la finalidad perseguida por la disposición adicional nueva, que ésta atenta contra el *principio de seguridad jurídica* recogido en el artículo 9.3 de la Constitución, y por ello nos oponemos a la misma...”

Cabe destacar en esta intervención la referencia a la posible violación del principio de seguridad jurídica. Es evidente que en la práctica diaria se darán tantos valores como organismos de liquidación competentes: Estado, Administración autonómica, e incluso oficinas liquidadoras de partido.

La contestación corresponde al senador socialista Barthe Arias: “...en cuanto a la nueva disposición, se ha dicho que atenta contra el principio de la seguridad jurídica. Yo entiendo que no atenta contra el principio de seguridad jurídica establecido en la Constitución. Hay un acto que ambas partes deciden en una valoración. Desde luego, lo que aquí se está viendo es la posibilidad de introducir por ley que cuando exista un desfase cuantitativamente importante, esa diferencia también contribuya por medio de otra transmisión (la transmisión lucrativa), que tiene referencias para el vendedor y para el comprador, tanto en el Impuesto sobre Donaciones como en el I.R.P.F.

Por consiguiente, se está introduciendo una normativa en la nueva ley que va a afectar a todos los incluidos en este principio, el cual afecta a todas aquellas personas que al efectuar las transmisiones, a la hora de establecer los valores reales que tienen que poner, no fijan los valores reales y los deprecien en un veinte por ciento, y en más de dos millones de pesetas.

Por tanto, entendemos que es un caso excepcional previsto para aquellos intentos de *defraudación* importantes que la ley trata de perseguir...”

Parece claro que el legislador socialista acepta como definitivo que la disposición adicional contempla diferentes devengos, o diferentes hechos imposables en una misma operación: transmisiones patrimoniales, donaciones e I.R.P.F. Del mismo modo, parece entender la disposición por él gestada como una norma de carácter sancionatorio. Eso, al menos, parece indicar la referencia al carácter excepcional y para casos de *defraudación* que imputa a la misma.

En la posterior intervención en el turno de portavoces (art. 120.2 del reglamento del Senado), intervienen Convergencia y Unió, el Grupo Popu-

estudios

lar y el Grupo Socialista.

Por parte de Convergencia y Unió, el senador Oliveras y Terradas manifiesta: "... estamos de acuerdo en toda clase de medidas contra el fraude, lo que nos preguntamos es si la enmienda 95, introducida en el texto, es una medida adecuada para esa lucha contra el fraude, y si puede producir o no efectos contrarios, porque no habrá más que recursos, y a ustedes les consta que producirá mayores quebraderos que ventajas. Entre otras razones habrá recursos porque atenta contra el *principio de unicidad en las valoraciones*, que es doctrina del Tribunal Supremo, como por ejemplo la sentencia de 26 (27) de octubre de 1984."

Sobre el mencionado principio de unicidad de valoraciones vendremos posteriormente. Pueden citarse también las sentencias del Tribunal Supremo de 23 de abril de 1985, y 3 de marzo de 1986.

Por parte del Grupo Popular el senador García Royo dice: "...lamenta que se utilice reiteradamente al Grupo Socialista en el Senado, para introducir estas modificaciones de textos legislativos, sin el respeto debido a la Constitución en su artículo 9.3 que protege la *seguridad jurídica*. Ustedes están penalizando, y lo que han venido aquí a buscar, aparte de fines recaudatorios, es una penalización vía plusvalía para el que transmite, y vía donaciones para el adquirente... Esto es, ni más ni menos, que un tipo de miedo específico fiscal, digan ustedes lo que quieran. La manera de hacerlo, a través de una Ley que regula las tasas no tiene sentido... que esto se haga por vía de proposición de ley, pero nunca aprovechando un texto de tasas, que nada tiene que ver con el Impuesto de renta de las personas físicas, el Impuesto de Transmisiones patrimoniales y el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, alterando y trastocando lo exigido por la Ley General Tributaria."

Introduce en el debate el senador popular la consideración de una posible violación del procedimiento parlamentario de elaboración de las leyes, sobre el que volveremos posteriormente. Discutiendo la oportunidad de la enmienda frente a la mejor procedencia de una proposición de ley.

Concluye el debate parlamentario con la intervención del senador socialista Barthe Arias: "...¿Miedo en la persona que defrauda? Cualquier persona que defrauda, lógicamente, debe tener miedo a que le descubran esa defraudación. Desde luego nosotros haríamos bien en mantener que ese miedo le llevase a no defraudar. Es de alguna manera lícito también *guiar a las personas* a través de medidas que vayan intentando ajustar mucho más los precios de las transmisiones a la realidad, para que, de esa manera, vayan declarando más de acuerdo con lo real..."

Sometido a votación el voto particular del Grupo de Convergencia y

estudios

Unión, es rechazado por 60 votos a favor, 135 en contra y 2 abstenciones. Finalmente, el texto de la disposición adicional cuarta fue aprobado por 133 votos a favor, 62 en contra y 2 abstenciones.

1.4. La aprobación definitiva.

De conformidad con lo previsto en el párrafo segundo del artículo 90 de la Constitución, el texto de la Ley de Tasas enmendado por el Senado es aprobado por el Pleno del Congreso de los Diputados de fecha 6 de abril de 1989, tras el oportuno mensaje motivado remitido por el Senado. La Comisión de Economía y Hacienda no tendría ya, tras las enmiendas aprobadas en el Pleno del Senado, competencia legislativa plena (art. 149.2 del reglamento del Congreso de los Diputados).

Por el Grupo parlamentario de Convergencia y Unió se solicita la votación separada de la enmienda del Senado que introduce la disposición adicional cuarta. Interviene en contra de la misma el diputado Roca y Junyent: "...La disposición adicional cuarta... es inconstitucional porque supone un agravio comparativo, es improvisada, imprecisa, desnaturaliza el Código Civil y todo lo que ustedes quieran añadir.

En primer término, es *improvisada*... quiero que alguien me dé un solo argumento para que se pueda introducir una disposición de esta naturaleza en una Ley de Tasas y Precios Públicos..., si algún agarradero pudiera tener esta disposición cabría perfectamente, en todo caso, en la disposición que el Gobierno deberá dictar y traer a esta Cámara en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, porque esta disposición tiene una parte de repercusión en este impuesto.

Esta disposición es totalmente *inconstitucional*. No dudosamente constitucional, sino absolutamente inconstitucional. En primer lugar, porque atenta contra el principio de tutela efectiva de los jueces expresado en el artículo 24 de nuestra Constitución... Ustedes establecen una presunción 'iuris et de iure' contra la cual no cabe prueba alguna..., la simple discordancia entre el valor que se hace constar en los documentos y el valor comprobado, supone una presunción 'iuris et de iure' que evidentemente atenta contra este principio de tutela efectiva de los jueces. Atenta asimismo contra el principio de seguridad jurídica. No queramos disfrazar lo que es este precepto que no es otra cosa que una sanción indirecta. ¿Cómo puede establecerse esta sanción si no se sabe, al tiempo de otorgar el documento, cuál es el valor que se va a suponer? No hay garantía alguna. Atenta al principio de seguridad jurídica y al principio de capacidad econó-

estudios

mica. Nuestro sistema tributario grava las percepciones de unas cantidades, lo que representa gastar otras cantidades en algunos supuestos, siempre en relación con la capacidad económica. Sin embargo aquí no se está regulando esto. Se está gravando, pura y simplemente, la diferencia entre un valor que se hace constar en un documento y un valor comprobado, sin *intentar averiguar si la diferencia ha salido del patrimonio* del contribuyente...

Esta disposición... contiene un *agravio comparativo*... ¿Por qué se grava la diferencia en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, entre el valor que se hace constar en el documento y el valor comprobado, y no ocurre lo mismo en las primeras transmisiones de inmuebles y demás operaciones inmobiliarias cuya tramitación está sujeta al I.V.A.? En las que están sujetas a I.V.A., ¿no hay diferencia, no hay sanción?... ¿Las aportaciones a sociedades sujetas a operaciones societarias tampoco van a estar sujetas a esto?

...En las adjudicaciones judiciales procedentes de subasta, cuando se esté en la tercera subasta, el valor esté por debajo del tasado, y el juez vaya a escriturar ante notario, ¿a quién le van a imponer la sanción? ¿Al juez en su renta, o él, por un asunto en el que no ha intervenido, cargará con la responsabilidad del subastado?...

...Por último, aquí se produce una *desnaturalización total del Código Civil*..., por lo que hace referencia al contrato de compraventa es notorio..., que el precio justo no es un elemento determinante de la compraventa. El precio puede ser injusto; puede ser una contraprestación insuficiente, y el contrato es perfectamente válido. A partir de esto ustedes dicen pura y simplemente: si el valor comprobado sobrepasa en un 20 por ciento y 2 millones de pesetas más el valor que se ha hecho constar en el documento, ya no es una compraventa, sino una donación... Esto es absolutamente inviable. Es más, está en clara contradicción con los principios de mercado... El legislador ha querido proteger hasta tal punto la libertad de precios que ha tipificado un delito: ...las maquinaciones para alterar el precio de las cosas, son un delito."

En defensa de la enmienda intervino a continuación la diputada Juana Millet: "... Sólo se escritura, señorías, según la realidad... en el caso de las viviendas de protección oficial, o mayoritariamente, en las viviendas con primera transmisión sujetas a I.V.A...., cuesta mucho admitir que las ventas sujetas a I.V.A. no están más próximas a la realidad. En las transmisiones entre particulares es donde existe mayor opacidad fiscal...

¿Cuáles son las consecuencias de un documento público con un valor escritural de una transacción? ...La primera, los notarios van a cobrar sus

estudios

aranceles según los valores escriturados; ... Segunda, si se comprueba que el valor consignado por las partes es inferior al valor real, se deducirá que se ha vendido un bien por un valor inferior al real, y que por tanto, se ha producido una donación por la parte no cobrada... Tercera, que estas liberalidades económicas por transmisiones de bienes, ponen de manifiesto una capacidad económica gravada por el impuesto sobre donaciones de la que será sujeto pasivo el comprador. Cuarta, que esta liberalidad también debe ser tenida en cuenta en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas, como un incremento patrimonial lucrativo del que será sujeto pasivo el vendedor. No hay en ningún caso, señorías, ni hechos imponible nuevos, ni doble imposición.

No se nos diga que hay inseguridad jurídica, o que la administración tributaria es arbitraria... La nueva valoración que se asigne, tendrá que ser notificada..., frente a esta valoración cabe interponer recurso de reposición, y pedir la tasación pericial contradictoria...”

Interviene a continuación el señor Roca y Junyent: ¿Hay algún argumento jurídico que me pueda decir por qué si la diferencia es del 20 o 21 por ciento es una donación, y si es del 19 por ciento no es donación?... ¿Por qué es un concepto jurídico el 21 por ciento o el 19 por ciento? Hasta ahora no hay ninguna figura jurídica en nuestro derecho que se defina en función del valor de lo que se está contratando...”

Contesta la señora Juan Millet: “...efectivamente hay una presunción. Me pregunta por qué a partir del 20 por ciento o dos millones de pesetas. Pues, porque... como ya viene recogido un margen del 10 por ciento (en la tasación pericial contradictoria), parece razonable dejar un margen de discrepancia lógica por los precios de mercado, y aplicar la presunción a partir del 20 por ciento y de los dos millones de pesetas...”

Para fijar su posición, interviene a continuación en representación del CDS la diputada Yabar Sterling: “... Me parece que la primera manifestación que se ha hecho sobre que uno de los objetivos fundamentales de este proyecto de ley era la represión del fraude, merecería la pena que hubiera constado como uno de los argumentos fundamentales de la Exposición de Motivos, que se hubiera introducido también como una enmienda por el Grupo Socialista del Senado...”

Por el Grupo Popular interviene a continuación con el mismo fin el diputado Pont Mestres: “...Es claro que de la lectura de la disposición adicional cuarta se deducen nuevas perplejidades. Se dice que las diferencias entre el valor declarado y el valor comprobado, cuando éste supere el 20 por ciento, tendrá las repercusiones fiscales del incremento de valor en donaciones. ¿No tenemos otra terminología que utilizar?... Es claro que se

estudios

ha pretendido introducir una norma precipitadamente en una Ley, la de Tasas, que no encaja en absoluto...”

Todos los intervinientes anunciaron la intención de promover contra esta disposición recurso de inconstitucionalidad.

Sometida la enmienda del Senado a la pertinente votación, es aprobada por 160 votos a favor, 102 en contra y 8 abstenciones.

II. LA POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD FORMAL DE LA DISPOSICION ADICIONAL CUARTA DE LA LEY 8/1989.

En el proceso de elaboración parlamentaria, dicha disposición, como vemos, ha sido introducida a través de una enmienda del Grupo Socialista del Senado, en el debate de la Comisión de Economía y Hacienda del Senado, encargada de dictaminar el correspondiente proyecto de ley remitido por el Congreso de los Diputados.

Dos características evidentes de la mencionada enmienda pueden tener relevancia decisiva en este enfoque de constitucionalidad formal de la disposición. En primer lugar, se trata de una enmienda de “adición”, puesto que contiene un texto, introducido “ex novo”. Y en segundo lugar, es una enmienda que no guarda relación directa ni conexión material con el proyecto de ley al que se enmienda. A tal punto que la finalidad confesada por el Grupo Socialista creador e introductor de la misma, es la lucha contra el fraude fiscal, que no aparece en ningún caso como objetivo del proyecto de ley, ni en su Exposición de Motivos, ni en parte alguna de su texto articulado.

La cuestión a resolver se concreta en si el Senado, teniendo facultad de enmendar los proyectos remitidos por el Congreso (reconocida en el art. 90 de la C. E. y en los arts. 106, 107 y 114 del reglamento del Senado, y el art. 123 del reglamento del Congreso de los Diputados), puede presentar enmiendas de adición, o solamente enmiendas parciales al texto.

En el caso de que se concluyese que la presentación de enmiendas en el Senado adicionando un proyecto remitido por el Congreso no es posible, ello no implicaría la eliminación o limitación de la iniciativa legislativa del Senado prevista en la Constitución (art. 87 de la C.E.), sino que ésta debería ejercitarse a través de la formulación de una proposición de ley (art. 108 del reglamento del Senado), remitiéndose posteriormente al Congreso de los Diputados para su tramitación como tal proposición (art. 89.2 de la C.E., art. 125 del reglamento del Congreso de los Diputa-

estudios

dos y art. 108.5 del reglamento del Senado).

Desde el punto de vista conceptual, ni la Constitución, ni los reglamentos de las Cámaras contienen una definición del término enmienda, o del de proposición de ley. Hay que decir, sin embargo, que el art. 110 del reglamento del Congreso de los Diputados establece la distinción entre enmiendas de supresión, modificación o adición. Debiendo estas dos últimas modalidades contener el texto concreto que se proponga. Y siendo a estos efectos equivalente una disposición adicional, final, etc., a un artículo. En el reglamento del Senado no se establecen estas precisiones, ni se prohíbe taxativamente la existencia de enmiendas de adición en su esfera. Sin embargo, las enmiendas a presentar deben venir referidas al texto del proyecto de ley remitido por el Congreso. No parece haber, pues, diferencias conceptuales, en el derecho positivo, entre las enmiendas y las proposiciones de ley como modalidades del ejercicio de la iniciativa legislativa.

Pero las diferencias de tramitación de las enmiendas aprobadas por el Senado, y las proposiciones de ley aprobadas por el Senado son evidentes. Las primeras, incorporadas a los correspondientes proyectos de ley, son sometidas a consideración del Pleno del Congreso de los Diputados (art. 121 del reglamento del Congreso), quedando incorporadas al texto de la ley las que obtengan la mayoría simple de los votos emitidos (artículo 123 del reglamento del Congreso). Las segundas, una vez aprobadas en el Senado, se remiten al Congreso de los Diputados para que las tramite como tales proposiciones de Ley (art. 89.2 de la C.E., art. 125 del reglamento del Congreso y art. 108.5 del reglamento del Senado), y si el Congreso de los Diputados decide la toma en consideración de la proposición de ley, se seguirá el trámite previsto para los proyectos de ley (artículo 126.5 del reglamento del Congreso).

Ello nos lleva a concluir que aunque las diferencias de concepto no se precisen a nivel legal, éstas ciertamente existen, puesto que de otro modo, no pueden justificarse las diferencias de tramitación. Este esfuerzo de precisión es importante y ha de servir para fundamentar el juicio sobre la constitucionalidad de la disposición adicional que examinamos. A nosotros nos parece evidente que las enmiendas a introducir por el Senado han de guardar relación de conexión directa con la materia a que se refiere el proyecto de ley remitido por el Congreso, respondiendo a la iniciativa legislativa propia o del Gobierno de la Nación. Y para el caso de que se pretendiese la regulación de materia diferente, debería utilizarse el mecanismo de la proposición de ley, que implica el retorno de la misma al Congreso de los Diputados para su tramitación como proyecto de ley, si ha lugar.

estudios

Sin embargo, hay que decir a este respecto que una cuestión idéntica a la que planteamos ha sido solventada por el Tribunal Constitucional en el recurso interpuesto por determinados diputados contra la Ley 30/1984, de 2 de agosto, de Medidas para la Reforma de la Función Pública, en su sentencia de 11 de junio de 1987 (B.O.E. de 26 de junio de 1987). En dicho recurso se mantenía por la parte actora que la expresión enmienda contenida en el art. 123 del reglamento del Congreso (las presentadas por el Senado), está referida exclusivamente al concepto de enmienda parcial al articulado. Y que los proyectos y proposiciones de ley tienen previsto un procedimiento concreto de producción normativa en el que los Grupos y parlamentarios tienen la oportunidad de expresar su opinión, no resultando constitucionalmente admisible, que en ningún proyecto se omita alguno de los actos de procedimiento parlamentario. Y al haberse introducido determinadas enmiendas de adición por el Senado, se estaría produciendo una sustracción de las facultades de intervención de las Cámaras, en concreto del Congreso, provocando un supuesto de inconstitucionalidad con infracción de los artículos 87.1 y 89 de la Constitución Española en relación con el art. 125 del reglamento del Congreso y el art. 108 del reglamento del Senado.

Ello no obstante, el Tribunal Constitucional, en el fundamento jurídico primero de la mencionada sentencia tiene establecido: "... la inobservancia de los preceptos que regulan el procedimiento legislativo, podría viciar de inconstitucionalidad la ley, cuando esta inobservancia altere de modo sustancial el proceso de formación de voluntad en el seno de las Cámaras... El problema que el recurso plantea no es por ello el de la inaplicación o interpretación errónea de las normas reglamentarias, sino el del supuesto error en que incurrió el Senado al calificar el escrito presentado como enmienda por el Grupo Socialista que, pese a esta presentación debió ser calificado como proposición de ley y tramitado en consecuencia... no ofrecen en su apoyo precepto reglamentario o constitucional alguno que haya sido quebrantado por esta calificación supuestamente errónea, pues, efectivamente, no existe, ni en la Constitución ni en los reglamentos de ambas Cámaras norma alguna que establezca una delimitación material entre enmienda y proposición de ley. Ni por su objeto ni por su contenido hay límite alguno a la facultad que los miembros de las Cámaras tienen para presentar enmiendas, exceptuados los que tanto para las enmiendas como para las proposiciones de ley, fijan los arts. 84 y 134 de la Constitución, para asegurar el ámbito de acción propia al Gobierno... Es cierto que tanto el reglamento del Congreso (art. 31.1.4 y 2), como el del Senado (art. 36.1.c y 2) atribuyen a las respectivas Mesas la facultad de calificar

estudios

con arreglo al reglamento, los escritos y documentos de índole parlamentaria, pero es claro que esta calificación sólo podría alterar la que el propio autor del escrito o documentos haya hecho, cuando efectivamente puede apoyar esta rectificación en algún precepto reglamentario, y sólo en esta medida podrá ser eventualmente impugnada ante este Tribunal Constitucional. No siendo este el caso aquí, es claro que este primer motivo del recurso ha de ser desestimado”.

No podemos sino lamentar que el Tribunal Constitucional, a falta de mayores precisiones en el derecho positivo, concluya sin esfuerzo que no existen diferencias conceptuales entre enmiendas y proposiciones de ley. Y que tal calificación depende en exclusiva de la voluntad del parlamentario correspondiente. Un mayor rigor en la precisión de estos conceptos parece necesario, dadas las diferencias constitucionales de tramitación, y teniendo además en cuenta el excesivo abuso de la fórmula enmendativa, para abreviar quizás, pero en progresivo perjuicio de la claridad y cohesión del ordenamiento, y tal vez, del proceso de formación de voluntad del legislador.

III. EXAMEN DE LA POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD MATERIAL.

Los principios constitucionalmente reconocidos que pueden verse afectados por la disposición adicional, han sido prácticamente aludidos en el debate parlamentario: seguridad jurídica, principio de capacidad económica, principio de igualdad, tutela efectiva de jueces y tribunales y reserva de ley.

III.1. La seguridad jurídica.

La intención declarada y plausible de combatir el fraude fiscal, no puede justificar todos los medios que puedan facilitar la consecución de esta finalidad.

En la disposición adicional se sustituye la parte por el todo, y tratando de penalizar al que defrauda se legisla también contra quien dice la verdad. Y puesto que esta verdad no se conoce objetivamente por la administración, se otorga a la misma la facultad de proclamar el dogma verdadero caiga quien caiga. Realmente parece poco admisible en el marco del respeto a la seguridad de las relaciones jurídicas, que se escamotee una fórmula de

estudios

castigo directo al defraudador detectado, por un mecanismo generalizado de modificación discrecional de los contratos y negocios jurídicos. Convirtiéndose una transmisión onerosa en parcialmente lucrativa, con grave perjuicio del principio de seguridad jurídica protegido en el artículo 9.3 de la Constitución.

En definitiva, la administración obligará al contribuyente a vender incondicionalmente al valor de mercado, y por tanto a conocer el importe que tal magnitud tiene en la opinión de la propia administración, so pena de ser gravemente perjudicado como presunto defraudador, sin posibilidad de probar su rectitud y buena fe.

En relación con este principio puede considerarse asimismo el grave perjuicio que la puesta en práctica de la disposición adicional puede acarrear a la unicidad de valoraciones requerida como un principio tributario fundamental por el Tribunal Supremo. Y no por capricho, sino por coherencia lógica del sistema tributario a que alude el artículo 31 de la Constitución. En definitiva los impuestos sobre el patrimonio, sobre la renta, sobre sociedades, sobre donaciones y sobre transmisiones patrimoniales, son impuestos de titularidad estatal, aunque en ocasiones se haya cedido la gestión de los mismos a otros entes territoriales, y parece elemental reclamar en todos ellos un principio de coordinación valorativa que, si era difícil de articular con anterioridad, mucho más difícil lo va a ser a partir de ahora.

III.2. El principio de capacidad económica.

El artículo 31 de la Constitución impone la adecuación de los tributos a la capacidad económica del contribuyente.

Es cierto que los modos de medir esta capacidad son casi ilimitados, y que la aplicación de ciertas presunciones es inevitable en materia tributaria. Pero en este caso se formula una presunción legal, *iuris et de iure*, y generalizada, de realización de un hecho imponible, que además no tiene como punto de partida un hecho o acto económico realizado por los ciudadanos, sino un acto administrativo de valoración estimativa, al que se le otorga fuerza probatoria indiscriminada.

Ello puede tener como consecuencia que en algún caso, en absoluto impensable, en que el valor consignado por las partes en el documento sea verdadero y real, se haga tributar al transmitente y adquirente por una capacidad económica inexistente.



estudios

III.3. El principio de igualdad.

Si todos los españoles, personas físicas y jurídicas, han de ser iguales ante la ley, no puede justificarse que a unas transmisiones onerosas se les aplique la disposición adicional, y a otras no.

Puesto que tal discriminación no se basa en causa alguna que haga constitucionalmente aceptable la diferencia de trato. Porque no parece razón suficiente para discriminar una transmisión de otras, el hecho de estar o no sujeta a liquidación por el I.V.A.

En definitiva, si no puede detectarse la existencia de circunstancias objetivas que apoyen una diferencia de trato legal, esta última, de producirse, ha de ser considerada inconstitucional. (Sentencia 20-2-89.)

III.4. La tutela efectiva de jueces y tribunales.

En principio, la razón por la que se puede argüir la violación de este derecho fundamental, es por el establecimiento de una presunción legal que no admite prueba en contrario en la disposición adicional.

Sin embargo, tal vez no pueda defenderse con éxito ante el Tribunal Constitucional este argumento, porque el acceso a los tribunales de justicia no está vedado en la disposición adicional, sino que puede, legítimamente, utilizarse el medio de impugnación procedente en cada caso, tanto frente a los actos de comprobación de valor como frente a las liquidaciones ulteriores.

Tal vez la única vía para fundamentar una alegación de violación constitucional en este sentido, esté en las limitaciones de los medios de prueba que un mecanismo de presunción iuris et de iure impone en la defensa en juicio. Porque el art. 24 de la Constitución protege el derecho de los ciudadanos a establecer los medios de prueba pertinentes y admisibles en derecho, en defensa de su interés. Y no se puede probar que no ha existido donación o transmisión lucrativa, si se presume incondicionalmente que la donación existe.

III.5. El principio de legalidad.

El artículo 133 de la Constitución impone que el establecimiento de los tributos ha de hacerse mediante ley, y el artículo 9 garantiza a los ciudadanos el respeto al principio de legalidad.

estudios

Es cierto que la disposición adicional tiene el rango de ley suficiente a estos efectos. Pero no queda claro que en la misma se establezca ningún tributo, sino que lo que se hace es autorizar a la autoridad administrativa correspondiente para su establecimiento en función de un determinado acto administrativo singular de comprobación de valor.

Y no puede decirse que se trata del ejercicio de la potestad administrativa de determinar la base imponible imputable a la realización de un hecho imponible característico de un tributo ya existente. Puesto que, aunque la propia disposición adicional remite a las repercusiones fiscales de las transmisiones lucrativas en las figuras tributarias conocidas, éstas sólo entran en aplicación una vez que se han dado las diferencias de valor comprobado administrativamente. Es, pues, a la administración a quien corresponde determinar cuándo se produce o no una donación, o lo que es lo mismo, el hecho sujeto a tributación. Sin que legalmente estén, ni mucho menos, prefijadas las condiciones en que los actos administrativos han de producirse, garantizando así la igualdad y generalidad en el trato a los ciudadanos.

IV. OPERACIONES AFECTADAS POR LA DISPOSICION.

IV.1. Las transmisiones a título oneroso inter vivos, sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

El propio tenor literal de la misma nos remite a las “transmisiones onerosas inter vivos”. Debe entenderse por tales, en principio, todas las transmisiones de titularidad de bienes o derechos realizadas mediante contraprestación e inter vivos, cualquiera que sea la causa que las motive y el negocio en que se formalicen.

En cuanto a la calificación de los bienes y derechos afectados por estas transmisiones debe estarse a lo dispuesto en los artículos 333 a 337 del Código Civil.

De manera igualmente inmediata, el texto nos remite a las transmisiones onerosas inter vivos afectadas por el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales, puesto que sus efectos se vinculan al proceso de gestión de este impuesto, y más concretamente al resultado de la comprobación administrativa de valores (art. 49 del T.R. y 61 del reglamento del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales).

Ahora bien, el concepto impositivo que grava en el I.T.P. y A.J.D. las

estudios

transmisiones patrimoniales comprende tanto las transmisiones patrimoniales onerosas por actos inter vivos que integren el patrimonio de las personas físicas y jurídicas, como la constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, incluyendo la ampliación posterior del contenido de estos derechos (artículo 7 del T.R. del impuesto y de su reglamento). Circunscribiéndonos al texto literal de la disposición, ésta no puede afectar a este segundo aspecto del gravamen referido a la constitución de derechos reales, préstamos, etc. Pues parece evidente que tratándose de una presunción *iuris et de iure*, su interpretación debe hacerse con criterios restrictivos, y no extensivos ni analógicos.

Hay otros conceptos que el Texto del impuesto asimila a las transmisiones patrimoniales sujetas, como son las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, los excesos de adjudicación declarados, las actas de notoriedad, los expedientes de dominio y las actas complementarias de documentos públicos a que se refieren el Título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones del art. 206 de la misma ley, que no entran dentro del ámbito de aplicación de la disposición, salvo que pudieran calificarse como auténticas transmisiones onerosas inter vivos, lo que únicamente puede suceder con claridad en el caso de las adjudicaciones en pago de deudas.

Por otra parte, de conformidad con las reglas de aplicación espacial en Impuesto sobre transmisiones patrimoniales, éstas han de referirse a bienes o derechos de cualquier naturaleza que estuvieren situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, o en territorio extranjero cuando, en este último supuesto, el obligado al pago del impuesto tenga su residencia en España. Se prevé, pues, la aplicación del principio de territorialidad, con una referencia al principio de residencia, a pesar de tratarse de un impuesto indirecto (art. 21 de la L.G.T.).

Las consecuencias en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas, o en el Impuesto sobre sociedades, de las previsiones de la disposición adicional que comentamos, no pueden tener en cuenta de forma exclusiva este principio de aplicación, puesto que en ellos prevalece el principio de residencia, aparte de la notable incidencia que en este aspecto pueden tener los Convenios de doble imposición.

Aunque esta materia concreta excede del ámbito de este comentario, podemos decir que en el modelo de Convenio de los países integrados en la OCDE (art. 13), se establecen los siguientes principios orientadores:

- a) Las ganancias de capital obtenidas por un residente en un Estado,

estudios

por las enajenaciones de bienes inmuebles situados en otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

- b) Las ganancias de capital obtenidas en la enajenación de bienes muebles pertenecientes a un establecimiento permanente, o base fija que un residente de un Estado contratante obtenga en otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado.
- c) Las ganancias de capital derivadas de la enajenación de buques y aeronaves destinados al tráfico internacional, de embarcaciones utilizadas en la navegación interior, o de bienes muebles afectos a la explotación de estos buques, sólo pueden someterse a imposición en el Estado en que radique la sede de la dirección efectiva de la empresa.
- d) Las ganancias de capital obtenidas en la enajenación de cualquier otro bien, sólo pueden someterse a tributación en el Estado contratante en que resida el transmitente.

De todo ello se deduce que no siempre podrán aplicarse las consecuencias previstas en la disposición adicional, aun cuando resulten acreditadas las circunstancias de cuantía y porcentaje derivadas de una determinada comprobación administrativa de valores en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

IV.2. La relación con las restantes modalidades del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Tal vez sea uno de los principales problemas que la primera lectura de la disposición adicional plantea, el determinar si es aplicable en el seno del impuesto sobre operaciones societarias, y el de actos jurídicos documentados. Puesto que se trata de figuras integradas en el mismo cuerpo legal que el impuesto sobre transmisiones, y en las que se da el proceso de comprobación administrativa de valores, en idéntica forma que en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

Parece imponerse la solución restrictiva en la interpretación en base a las siguientes razones:

- a) Esta parece ser la voluntad del legislador, si se tienen en cuenta los debates de las sesiones del Senado y del Congreso, tal y como aparecen publicados, y que hemos resumido anteriormente. Los representantes del Grupo Socialista incluso justifican la diferencia

estudios

- de trato en las operaciones sujetas a estos diferentes impuestos, debido al mayor control que tienen las operaciones sujetas al I.V.A.
- b) En este sentido se ha pronunciado de forma expresa, si bien extraoficial, el propio Ministerio de Hacienda, patrocinador de la disposición, en su campaña de promoción en los medios de comunicación, que excluye la aplicación en el Impuesto sobre actos jurídicos documentados.
 - c) A pesar de la regulación común de las tres modalidades impositivas, está prevista la incompatibilidad entre ellas (arts. 1.2 y 31.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados).
 - d) La más reciente doctrina del Tribunal Supremo entiende que se trata de Impuestos diferentes, con hechos imponible diferenciados: sentencias de 13 de febrero, 3 de abril, 17 de julio y 3 de diciembre de 1987, y de 13 de febrero de 1988: "...en la regulación posterior no se describe un hecho imponible común, sino tres, uno para cada una de las modalidades mencionadas en el art. 1. Ello pone de manifiesto que se trata de tributos distintos, al menos dos... ese origen y esa distinta naturaleza se reflejan en numerosas manifestaciones, pero quizás ninguna más gráfica y significativa que la incompatibilidad entre ambos gravámenes sobre un mismo negocio jurídico..."

IV.3. Las condiciones objetivas del acto administrativo de comprobación de valores en el Impuesto sobre transmisiones.

El derecho de la administración a comprobar los valores declarados en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales, es proclamado con carácter general en el art. 49 del T.R., redactado por la ley de 18 de diciembre de 1987. Esta es una facultad instrumental que se ejerce en el ámbito de la gestión y liquidación del impuesto.

Quiere ello tal vez decir que en la transmisión de derechos personales o de crédito (salvo que otorguen el poder de disposición sobre bienes inmuebles y se liquiden como tales en aplicación del art. 17 del T.R. del Impuesto y 22 del reglamento), o de acciones y títulos (salvo que hayan de liquidarse como transmisiones de bienes inmuebles, en su caso), al gozar de exención generalizada (art. 48.1.B.19 del T.R. del Impuesto y art. 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio), no se producirá en la práctica acto administrativo de comprobación de valores en el impuesto que no se liquida, impidiendo con ello la incidencia de la disposición adicional, y fomentando

estudios

con ello de manera poco equitativa la interposición de sociedades. Si a esto añadimos el peculiar proceso de liquidación y previa comprobación por los fedatarios públicos en las transmisiones de acciones de sociedades anónimas (art. 57 del T.R. del impuesto), se habrá acabado de diseñar un modelo de incentivo a la interposición de sociedades anónimas en el mercado inmobiliario secundario.

En aplicación de reiteradísima jurisprudencia y doctrina administrativa, surgida al amparo del art. 121 de la Ley General Tributaria, el acto administrativo de comprobación de valores ha de ser objeto de notificación separada, previa e independiente de la liquidación por el Impuesto, ha de estar suficientemente fundamentado, emitido por funcionario competente y expresar al ciudadano la posibilidad de utilizar contra el mismo, además de los recursos pertinentes, la tasación pericial contradictoria, como medio de impugnación específico prevenido en el art. 52 de la Ley General Tributaria.

Aun cuando el acto de comprobación, como acto administrativo que es, goza del privilegio de ejecutividad inmediata y de presunción de legalidad (art. 8 de la Ley General Tributaria), no debe inferirse de ello que la mera comunicación de la comprobación surta los efectos previstos en la disposición adicional. Ha de tenerse en cuenta que ésta articula una presunción legal de realización de hechos imponible diversos, y por tanto necesita partir de la certeza jurídica de los hechos que la motivan o provocan. A este respecto es conocida la jurisprudencia del Tribunal Supremo que indica que la presunción de legalidad de los actos de naturaleza tributaria, no implica sino el desplazamiento hacia el ciudadano de la carga de accionar o reclamar, pero no la de probar, debiendo aplicarse en materia probatoria las disposiciones generales que ordenan probar los hechos constitutivos de un derecho al que reclama el cumplimiento de éste (arts. 114 y 115 de la Ley General Tributaria). Así se establece en las sentencias del Tribunal Supremo de fechas 22 de septiembre de 1986, 29 de mayo de 1987 y 3 de mayo de 1988.

Hasta tal punto de que ni siquiera en el propio Impuesto sobre transmisiones patrimoniales se abre la posibilidad de liquidar por los valores comprobados, hasta tanto no sean firmes los actos de comprobación, por no haberse recurrido, o por haber sido desestimadas las reclamaciones (art. 51 del T.R. y 62.2 del reglamento del Impuesto).

En el desarrollo de las reclamaciones contra los actos de comprobación, tiene singular importancia lo dispuesto en el art. 50 del reglamento del Impuesto sobre transmisiones. Ello es que planteándose la discrepancia entre el perito particular y el perito de la Administración, si la diferencia

estudios

establecida por esta última en su comprobación no excede de un diez por ciento de la realizada por el particular, prevalece la de éste. Ello constituye, para casos ajustados, una importante defensa contra los efectos de la disposición que comentamos.

Lo que es evidente es que, por tener el acto de comprobación de valores efectos en la esfera jurídico-patrimonial del transmitente y del adquirente, ha de ser notificado a ambos, con motivación suficiente, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 79 y 80 de la Ley de Procedimiento Administrativo, y 124 y 125 de la Ley General Tributaria.

IV.4. El exceso de valor comprobado sobre el consignado por las partes en el correspondiente documento.

Inmediatamente se suscita la duda de cuál es el “correspondiente documento”. Ya que la escritura o documento en que se formalice la transmisión puede tener un valor diferente al que se incorpora a efectos de liquidación en el modelo 600 que recoge la autoliquidación. Incluso puede darse el caso de que sólo se haya consignado un valor en el documento de autoliquidación, por ejemplo, en una operación de permuta de bienes o derechos, o en una operación de compraventa con precio cierto, pero “a determinar” posteriormente.

Aunque pueda mantenerse la discusión, por la imprecisión de la norma legal, parece razonable pensar que la misma se refiere al valor consignado a efectos de autoliquidación. Ello conlleva, sin embargo, la contradicción de que el transmitente de los bienes y derechos no participa en la elaboración del mencionado modelo de autoliquidación, y no tiene por qué verse afectado negativamente por el mismo. En tal caso, al tratamiento le será aplicable el valor del documento presentado a comprobación, y si tal documento no contiene determinación de valor, entiendo imposible la derivación en su patrimonio de las consecuencias prevenidas en la disposición adicional.

Para que las previsiones de ésta se cumplan es preciso que la diferencia de valor se concrete en un veinte por ciento de exceso sobre el consignado en el documento, y en más de dos millones de pesetas.

Si cualquiera de estas condiciones, una vez supuestas las dos, se cumple por un margen escaso, surge el problema de la posible incidencia del “error de salto”. Supuesto que los dos millones de pesetas no son mínimo exento, sino simple condición previa, me parece claro que hay que aplicar el art. 56 de la Ley General Tributaria, que ordena reducir las cuotas tributarias

estudios

cuando de la aplicación de los tipos de gravamen (en este caso, los del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, del Impuesto sobre sociedades, o del Impuesto sobre donaciones), resulte que a un incremento de bases le siga un incremento de cuota superior a dicho incremento de bases.

V. LAS REPERCUSIONES TRIBUTARIAS DE LA DISPOSICION ADICIONAL.

La imprecisión de la terminología ha sido ya denunciada en el Congreso de los Diputados por el señor Pont Mestres.

Son, se dice, las propias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo.

V.1. El hecho imponible.

Inicialmente, nos encontramos ante un hecho imponible por el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales, del que deriva la liquidación correspondiente, sobre el valor comprobado administrativamente.

Pero la disposición adicional implica la realización, además, de las siguientes liquidaciones:

- a) Para el transmitente: Si es persona física soportará una liquidación por el I.R.P.F. equivalente al 20 por ciento de la diferencia de valor. Si es persona jurídica, soportará una liquidación del 35 por ciento sobre la diferencia de valor.
- b) Para el adquirente: Si es persona física, soportará una liquidación por el Impuesto sobre donaciones con arreglo a la cuantía de la diferencia valorativa y al parentesco con el transmitente. Si es persona jurídica, soportará una liquidación del 35 por ciento de la diferencia de valor (art. 3 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

Podría haberse suscitado la duda de si estas liquidaciones derivaban del mismo hecho imponible del Impuesto sobre transmisiones, mediante la aplicación de reglas de liquidación propias de otros impuestos. En análogo sentido a lo que ocurría en el antiguo Impuesto General sobre transmisiones en relación con las donaciones, cuyo hecho imponible era el propio de un impuesto, pero se aplicaban las tarifas de otro diferente.

estudios

Sin embargo, en el proceso de gestación parlamentaria de esta disposición adicional, se clarifica que se pretende conscientemente la plasmación de una presunción iuris et de iure que implica un hecho imponible en los Impuestos sobre la renta o sobre sociedades, y en el Impuesto sobre donaciones, alternativamente.

Y ello porque se entiende la existencia de una real capacidad económica que se pone de manifiesto adquiriendo un bien o derecho más barato de lo que la administración entiende como justo. Al margen de los juicios de oportunidad que pueda merecer esta pretensión, que ha adquirido por el momento rango de ley, es lo cierto que de ella derivan consecuencias muy precisas. Una de ellas es la evidente superposición de dos liquidaciones sobre una misma base imponible: una, la que corresponde al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales, y otra, la que se produce a cargo del transmitente y del adquirente en los Impuestos sobre la renta o sobre sociedades, y sobre donaciones o sobre sociedades, respectivamente. Siendo así que el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y el Impuesto sobre sucesiones y donaciones son, lógicamente, incompatibles.

A estas liquidaciones hay que añadir las correspondientes al propio acto de transmisión onerosa por los valores declarados. El transmitente ha de cuantificar en el Impuesto sobre la renta o sobre sociedades del ejercicio correspondiente, la variación patrimonial habida, por diferencia entre el precio o valor de adquisición y el precio o valor de la transmisión.

Se plantea entonces la relación entre estas diferentes liquidaciones. Porque puede ocurrir que, tras la oportuna comprobación inspectora, por ejemplo, el valor declarado de la transmisión onerosa liquidada, se altere. Si ha existido comprobación administrativa que hace entrar en juego la disposición adicional, y se ha liquidado el incremento patrimonial lucrativo, ¿qué se hace con la diferencia acreditada ahora? Entendemos que existiría acto administrativo firme, con efectos en el Impuesto sobre la renta o sobre sociedades, del transmitente ya producidos, y no puede ser revisado sin previa declaración de lesividad y ulterior impugnación jurisdiccional. Que, además, carecería de sentido, puesto que si determinase un valor superior en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales, se giraría de nuevo liquidación en el Impuesto personal del transmitente, a título de incremento lucrativo, en virtud de esta disposición adicional.

Por otra parte, al entenderse producido un hecho imponible, mediante el establecimiento de una presunción legal e inatacable, no cabe tampoco considerar técnicamente la disposición como sancionatoria, aunque esta sea la intención, ni tampoco pretender imponer sanciones a posteriori sobre diferencias reales que se descubran en las transmisiones onerosas inter vivos afectadas.

estudios

VI. LA GESTION Y LIQUIDACION DE LOS HECHOS IMPONIBLES.

Ya hemos mencionado que para la activación de los mecanismos de gestión de los diferentes impuestos aludidos por la disposición adicional, es precisa previamente la firmeza del acto administrativo de comprobación de valores, dictado en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y notificado necesariamente tanto al adquirente como al transmitente.

Supongamos producida la firmeza de los actos valorativos y la incidencia de la disposición adicional. Los problemas que se intuyen pueden ser interminables en la aplicación concreta de la misma.

- A) ¿Quién, cómo y cuándo efectuará las correspondientes liquidaciones? El Impuesto sobre la renta y sobre sociedades tienen establecido el sistema de autoliquidación obligatoria, a partir de un momento de devengo que no va a coincidir casi nunca con el devengo del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y su sistema de autoliquidación e ingreso.
- B) ¿Qué ocurre si uno de los afectados impugna las valoraciones y el otro no? ¿Y si el recurrente obtiene satisfacción en sus peticiones? ¿Se le aplicará la disposición adicional a quien no recurrió?
- C) Si los bienes a valorar en una misma transmisión se sitúan en territorio de distintas Comunidades Autónomas que gestionan cada una por su parte el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales, ¿qué valoración se tiene en cuenta para la aplicación de la disposición adicional en el Impuesto sobre la renta, Impuesto sobre sociedades o Impuesto sobre donaciones?
- D) ¿Qué efectos tendrán las valoraciones que ponen en marcha los mecanismos de la disposición adicional en la regulación de los costes o precios de adquisición de los bienes, tanto en el Impuesto sobre la renta como en el Impuesto sobre sociedades? ¿Deben entenderse a este respecto modificados los preceptos de estos impuestos, o se seguiría considerando como precio de adquisición exclusivamente el consignado en el documento?
- E) Las condiciones objetivas de exceso de valoración en más del 20 por ciento del valor declarado, y en más de dos millones de pesetas, ¿vienen referidas a los bienes y derechos que particular e indi-

estudios

vidualmente sean objeto de transmisión identificados como tales uno por uno, o se refieren a la universalidad del patrimonio o elementos transmitidos? Piénsese en la importancia que esto puede tener en la transmisión de acciones o derechos u otros bienes muebles, cuyo valor individual hace prácticamente inviable que se den las condiciones objetivas señaladas en un exceso de comprobación, pero que en una transmisión de conjunto pueden alcanzar con cierta facilidad.

- F) En las transmisiones de títulos valores ante fedatarios públicos, ¿el valor consignado por éstos en los documentos correspondientes es valor comprobado a los efectos de esta disposición adicional?
- G) El valor comprobado que ponga en marcha los efectos de la disposición adicional, ¿puede ser posteriormente modificado en la comprobación por la inspección a efectos del Impuesto sobre la renta o sobre sociedades?
- H) ¿A quién se aplicará lo prevenido en la disposición adicional en el caso de ventas judiciales en pública subasta, ventas administrativas y expropiaciones? Y, si en este caso, no existen comprobaciones de valor eficientes para provocar las repercusiones en esta disposición adicional, ¿puede ser invocado este precedente para atacar el valor comprobado de otras transacciones en la misma zona, o de bienes y derechos parecidos?
- I) ¿Cuál es el momento o año al que referir el devengo en los Impuestos sobre la renta y sobre sociedades? ¿El período a que corresponda realmente la transmisión de los bienes y derechos afectados? ¿El año en que se dicte el acto administrativo de comprobación? ¿El propio de la recepción de la notificación del acto de comprobación? ¿El momento en que adquieran firmeza los actos administrativos de comprobación? Y, en todos estos casos, ¿la presentación de recursos contra el acto de valoración interrumpe la prescripción del Impuesto sobre la renta y sobre sociedades correspondiente al año de devengo? ¿La realización del acto administrativo de comprobación formalmente notificado interrumpe la prescripción del impuesto sobre la renta y sobre sociedades, si fuere posterior a su devengo?

estudios

- J) Si se pacta una transmisión onerosa con una condición suspensiva (art. 52 del T.R. y 64 del reglamento) o resolutoria (art. 60 del T.R. y 81 del reglamento), referida a la valoración a efectuar por la administración en el sentido de que, dándose las circunstancias de la disposición adicional, la transmisión no surte efectos, o ésta se resuelve ipso facto, ¿cuáles son los efectos a producir por la disposición adicional?
- K) ¿Qué valor tiene la donación presunta a efectos de la acumulación de donaciones a liquidar, prevista en el art. 30 de la Ley de 18 de diciembre de 1987?
- L) ¿La presunción de la existencia de donación afecta, y de qué modo, al régimen civil de las donaciones? ¿Los bienes adquiridos han de considerarse privativos o gananciales a efectos del régimen económico del matrimonio del adquirente persona física? ¿Es lícito en este caso la previsión condicional del pacto de reversión a que se refiere el artículo 641 del Código Civil? ¿Puede considerarse jurídicamente válida la donación presunta sin la aceptación del donatario requerida por los artículos 630 y 633 del Código Civil? ¿Es requisito constitutivo de la donación presunta la escritura pública en el caso de transmisiones de bienes inmuebles, como exige el artículo 633 del Código Civil, y qué calificación jurídica puede merecer una donación en la transmisión de un bien inmueble no instrumentada en escritura pública? ¿Entran en juego las causas de revocación de las donaciones previstas en los arts. 644 y siguientes del Código Civil: hijos póstumos, supervivencia del hijo que se reputaba muerto y, sobre todo, ingratitud del donatario? ¿Puede ser considerada esta donación como inoficiosa, en los términos del art. 636 del Código Civil? En el caso de transmisiones de ascendientes a descendientes, al presumirse la existencia de donación, ¿entra en juego la reserva hereditaria a favor de los ascendientes prevista en el art. 812 del Código Civil?

Imagino que puede disculparse nuestra incapacidad para aclarar estos misterios, en los que todo parece indicar que los Tribunales tendrán permanente ocupación.