

**EFFECTOS TRIBUTARIOS DE LAS DIFERENCIAS DE VALORACION EN**  
**TRANSMISIONES ONEROSAS**

La Ley 8/1989, de 13 de Abril, de Tasas y Precios Públicos incorpora en su disposición adicional cuarta la siguiente norma: "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 veinte por ciento de éste y dicho exceso sea superior a dos millones de pesetas, éste 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 derivadas de transmisiones a título lucrativo".

El efecto inmediato que deriva de esta norma es el de un notable endurecimiento de la carga fiscal cuando el valor que se atribuya en la comprobación administrativa a los bienes objeto de transmisión sea superior en las cuantías absoluta (2.000.000 pts) y relativa (20%) que marca la ley al que haya sido declarado por los interesados.

De un lado, la diferencia entre valor comprobado y valor declarado será objeto de la procedente liquidación en el propio Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, incrementándose en los correspondientes intereses de demora.

Si, además, esta diferencia excede de 2.000.000 de pesetas y del 20% del valor declarado, se considerará, por ese mismo importe, que existe un incremento patrimonial derivado de transmisión a título lucrativo en el "vendedor"(que asume así la posición de "donante") que habrá de conceptuarse en el Impuesto sobre la Renta del Ejercicio correspondiente, donde será gravado al tipo del 20%.

Y, a su vez, se entiende que hay una donación al "comprador""donatario" que tributará, en función de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si el adquirente es una persona física. Si el adquirente es una persona jurídica el incremento de patrimonio habrá de computarse de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Sociedades.

Estas disposiciones tienen como objetivo bien determinado el de luchar contra el fraude, sancionando por una vía indirecta la declaración de un valor inferior al realmente percibido en la enajenación de bienes, fundamentalmente, inmuebles, sistema que, además, se utiliza como método para aflorar patrimonio oculto. Supongamos que alguien tiene un patrimonio no declarado de 100 y otro declarado de 50. Si adquiere un bien inmueble por 100, declarando que su valor es de 50, ha hecho desaparecer la mitad de su "dinero negro", materializándolo en el inmueble.

Varios son los comentarios que suscita el sistema ideado para contrarrestar este tipo de operaciones por el legislador.

En primer lugar, el sistema diseñado plantea, o mejor dicho, continúa planteando un importante problema de seguridad jurídica para el contribuyente: el desconocimiento del valor que va a prevalecer en la comprobación administrativa. Como es bien conocido, la aprobación de la Ley 32/1980, del Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y el Texto refundido, aprobado por Real Decreto legislativo 3.050 de 30 de diciembre del mismo año abrieron un paréntesis en cuanto preveían que el valor sería el que viniera determinado por aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio. Este paréntesis quedó cerrado por la Ley del Impuesto sobre Sucesiones que, modificando los Textos precedentes, determinó que la base imponible sería el valor real del bien transmitido, permitiendo, asimismo, que el valor declarado fuera objeto de comprobación de acuerdo con los medios establecidos por el artículo 52 de la Ley General Tributaria (capitalización de rendimientos, precios me-

dios de mercado, dictamen de peritos de la Administración, etc.). Problema tradicional en nuestro sistema es, justamente, que la Administración es plenamente libre para elegir el medio de comprobación que considere más oportuno en en cada caso, con lo cual es obvio que el "valor real" carece de objetividad y no puede ser previamente conocido por el contribuyente. Cuando el único efecto que produce -o puede producir- este desconocimiento es la práctica de una liquidación complementaria y la generación de los correspondientes intereses de demora, la cuestión puede considerarse no excesivamente grave ya que, además para supuestos en los que la discrepancia puede resultar importante cabe recurrir a la tasación pericial contradictoria.

Este es, sin duda, el principal problema que se plantea en la imposición de las transmisiones de bienes -optar entre gravar el "precio" del bien o el "valor" del mismo- y en caso de que se grave el "valor", encontrar un sistema de objetivación del mismo. Lo que no parece congruente es seguir empeñado -como parece estarlo nuestro legislador- en utilizar de estas dos nociones (precio=valor declarado; valor real=valor comprobado) aquella que pueda resultar más conveniente a sus intereses.

Pero, además, el nuevo sistema no deja de plantear otras cuestiones.

En cuanto al incremento patrimonial en el vendedor, ha de articularse con su propio Impuesto sobre la Renta. ¿Cuándo se entiende producido?. Dicho de otra forma ¿en qué período ha de declararse?. Es perfectamente posible que la transmisión se produzca un año y la comprobación, otro. Los dos criterios de imputación clásicos: devengo y caja, son aquí inoperantes pues es perfectamente posible que el "presunto" incremento de patrimonio no exista, y, desde luego, el criterio de caja (o de la percepción) carece en todo caso de sentido, puesto que se trata de una renta imputada no real, lo que, en último extremo, puede plantear una duda de constitucionalidad: ¿se ajusta este sistema al principio

de capacidad contributiva, reconocido en el artículo 31 de la Constitución?. ¿No es arbitraria y, consecuentemente, discriminatoria la fijación de límites relativos y absolutos para que entre en juego una imputación de renta?.

Y otro tanto cabe señalar si nos colocamos en la posición del comprador. Por disposición fiscal, se altera la naturaleza de un contrato de compraventa y se le atribuyen efectos propios de la donación. El jurista se encuentra con la sorpresa de que, sin aludirse a un contrato simulado o a un acto realizado en fraude de ley, automáticamente la Administración financiera aplica el Impuesto sobre Donaciones a una compraventa, eludiendo de modo ostensible la aplicación del artículo 24, 2 de la Ley General Tributaria y del Real Decreto 1919/1979 que lo reglamenta. Nótese, además que la medida no ha sido debidamente pensada y puede llevar a rigurosas injusticias: si el adquirente del bien es una entidad exenta en el impuesto sobre donaciones, como los incrementos de patrimonio a título gratuito que adquieran están exentos del impuesto sobre donaciones, la exención habría de amparar también este supuesto, con lo que nos encontraríamos ante una discriminación injustificada y volveríamos a rozar principios constitucionales (el de igualdad, en este caso).

Y hay más, el mecanismo antifraude sólo opera en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, pero no en el Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que hace suponer que en las ventas empresariales no se produce problema alguno de discrepancia entre precios reales y precios que figuran en las escrituras públicas o bien que la capacidad inspectora de nuestra Administración es, respecto de las empresas, muy superior a la que tiene en relación con los particulares.

Parece, pues, suficiente esta breve nota para poner de manifiesto las dudas que estas normas suscitan en cuanto a su eficacia desde la perspectiva del ordenamiento jurídico. El camino que se ha seguido en la consecución de un fin que está por encima

de toda discusión -la lucha contra el fraude fiscal- no parece, sin embargo, que sea el más adecuado en cuanto que puede generar situaciones de injusticia. Y la equidad no puede conseguirse por vías que pongan en claro peligro tanto la seguridad jurídica como el concepto general de justicia que, en todo supuesto, ha de ser respetado.