

Bases imponibles y comprobación de valores en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, supuso una inflexión respecto al régimen de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, inflexión a la que la jurisprudencia ha venido prestando atención a través de diversos pronunciamientos del Tribunal Supremo. La mencionada Ley modificó, en una disposición adicional, a los criterios hasta entonces sustentados, conforme a los cuales la base imponible del Impuesto venía a equipararse de hecho, y aun con matizaciones que enseguida se verán, con el valor catastral. Ello era así por el juego de remisiones normativas que establecían las normas reguladoras del Impuesto: tales normas se remitían a la Ley Reguladora del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de 14 de noviembre de 1977, que a su vez remitía, en lo referente a bienes inmuebles, a los valores catastrales. Se presumía así, en definitiva, que el «valor real» considerado respecto a transmisiones patrimoniales era el «valor catastral». En consecuencia, no procedería en ningún caso la

comprobación del valor declarado, salvo cuando dicho valor era inferior al catastral. Sin embargo, a partir de la promulgación de la citada Ley de 1987, la comprobación de valores procede siempre: «la Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos...» (art. 49 del Texto Refundido del ITPAJD, según redacción dada por la disposición adicional segunda).

Todo ello remite al problema de la prevalencia o no del valor catastral y a la posibilidad o no de comprobación de los valores declarados a efectos de transmisiones patrimoniales. La posible polémica tiene su eje en la sentencia del Tribunal Superior de 10 de marzo de 1986, que, al amparo de la legislación entonces vigente, llegó a la conclusión de que la valoración catastral resultaba vinculante para la Hacienda Pública, que carecía así de su potestad de comprobación o verificación de los datos proporcionados por el sujeto pasivo. En posteriores y más recientes sentencias, el Tribunal Superior se ha referido en diversas ocasiones a esta doctrina jurisprudencial, que en ocasio-

nes matiza, en otras ratifica y en otras, sin más, desvirtúa.

Se comentan a continuación las S.T.S. de 10 de enero de 1991, 7 de mayo de 1991 y 18 de junio del mismo año.

Para la primera de las sentencias citadas, de 10 de enero de 1991, la modificación introducida por la Ley de 18 de diciembre de 1987 en el Texto Refundido del ITPAJD supuso generalizar la comprobación de valores con independencia de que el valor declarado coincidiera o no con el valor catastral, invalidando, en consecuencia, dicha normativa el anterior criterio jurisprudencial. En términos más rotundos se manifiesta la S.T.S. de 7 de mayo de 1991, que además, al hilo de los argumentos aducidos en orden a rechazar la identificación del «valor real» con la del «valor catastral», vierte algunas consideraciones respecto a dicho valor real que interesa reproducir en su literalidad:

«TERCERO: Los diversos Textos que han regulado el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales —o Impuesto equivalente que le precedió— parte de que la base imponible vendrá determinada por el valor real del bien transmitido. Así lo

establecía el artículo 10 del Texto Refundido de 30 de diciembre de 1980, incorporando al texto un concepto jurídico indeterminado, cual es el de 'valor real' para cuya determinación habrá de acudir a lo que por tal ha de entenderse. A estos efectos, el artículo 23 de la Ley General Tributaria en su párrafo 2 nos dice que en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda. Al no existir un sentido jurídico de lo que es 'real' salvo que se entienda con ello una referencia a la cosa (o 'res'), ni tampoco un sentido técnico, hay que acudir al sentido usual, y por 'real' ha de entenderse lo existente, lo verdadero, lo no ilusorio, no imaginario ni ficticio y no de mera apariencia. Valor real será, por lo tanto, la estimación económica o precio verdadero, no ilusorio, meramente aparente ni imaginario de una cosa. Y a estos efectos, es indudable que la realidad del valor de una cosa vendrá determinada, mejor que por otros procedimientos, por su oferta al público en un mercado libre, con posibilidad de

ofertas varias o pujas a la llana, como tiene lugar en las subastas judiciales, por cuyo procedimiento adquirió el inmueble cuyo valor se discute ahora, el Banco apelante. Pues bien, frente a este valor de mercado han de ceder otros valores no sólo por anteriores, sino por inferiores, que por lo tanto, no reflejan lo verdadero, lo no ilusorio o meramente aparente, y que por ello, al no ser 'reales', no pueden calificarse como 'el valor real' al que se refiere el artículo 10 del Texto Refundido de 30 de diciembre de 1980».

No obstante lo expuesto, el 18 de junio de 1991 el Tribunal Supremo dicta otra sentencia que de alguna manera viene a contradecir las inequívocas manifestaciones de las anteriores.

Esta sentencia declara improcedente a todas luces la aplicación de la Ley de 18 de diciembre de 1987, alegada por el apelante, porque "el régimen establecido por esa Ley lo es para las sucesiones y donaciones, y aquí nos hallamos por transmisiones por compraventas, y en segundo lugar, porque se trata de una Ley posterior a todas las compraventas que originaron la sentencia ahora apelada». A la hora de comentar la legislación aplicable con anterioridad, la sentencia es clara respecto a la doctrina jurisprudencial a aplicar:

"QUINTO:...La jurisprudencia de esta Sala es constante y reiterada, ya que no sólo es la sentencia de 10 de marzo de 1986 la que establece la doctrina que ahora

se impugna: dicha sentencia, recaída en un recurso extraordinario de apelación, está reiterada por otras muchas entre las que pueden citarse las de 24 de mayo y 21 de junio de 1988, 2 de octubre y 30 de enero, 19 de junio y 17 de abril de 1989, 20 de enero de 1990, además de otras más anteriores y posteriores. De acuerdo con esta doctrina, la determinación del valor real de un bien transmitido, a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto, se llevará a efecto aplicando las reglas establecidas al efecto en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto (lo que hay que entender referido al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio regulado en el artículo 6 de la Ley de 14 de noviembre de 1977) por lo que cuando se haya efectuado la fijación del valor real por el obligado al pago del Impuesto aplicando correctamente las reglas establecidas, para ello, la Administración debe de aceptar tal fijación del valor real, por lo que cuando el artículo 49-1 del Texto Refundido de 1980 y el 61-1 de su Reglamento de 29 de diciembre de 1981, establecen la posibilidad de comprobación del valor real, lo hace solamente para aquellos casos en los que el valor real no se hubiere obtenido aplicando las reglas antes mencionadas...».

Ciertamente, la reciente promulgación de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, puede contribuir a aclarar la cuestión, desde el momento en que sienta como criterio general que los in-

muebles han de valorarse «por el mayor valor de los tres siguientes: el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición». Sigue, sin embargo, siendo ilustrativa la doctrina jurisprudencial objeto de comentario. ■



Javier Camparo