

S.T.C. 194/2000, de 19 de julio (Pleno)

Recurso de inconstitucionalidad núm. 1404/1989

Ponente: Magistrado don Carles Viver i Pi-Sunyer
(*B. O. E.* de 11 de agosto de 2000)

RESUMEN

I. Constitución

Arts. 14 (*Principio de igualdad ante la ley*), 25.1 (*Principio de legalidad penal*), 31.1 (*Justicia tributaria*) y 88 (*Proyectos de ley*). Tratamiento fiscal de las diferencias de valor resultantes de la comprobación administrativa.

II. Acto impugnado

Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

III. Decisión del Tribunal Constitucional

Declarar inconstitucional y nula la Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, y su reproducción en el artículo 14.7 del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

IV. Fundamentos jurídicos

El presente recurso de inconstitucionalidad se interpone contra la Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, que establece literalmente lo siguiente:

«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 100 de éste y dicho exceso sea superior a 2.000.000 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 derivados de transmisiones a título lucrativo.»

Los recurrentes consideran que este precepto vulnera los principios de generalidad (art. 31.1 C.E.), capacidad económica (art. 31.1 C.E.), igualdad (arts. 31.1 y 14 C.E.), prohibición de confiscatoriedad (art. 31.1 C.E.), legalidad (arts. 31.1 y 25 C.E.), justicia (art. 31.1 C.E.), seguridad jurídica (art. 9.3 C.E.), interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 C.E.), economía de mercado (art. 38 C.E.), derechos de los consumidores (art. 51.1 C.E.), respeto al Derecho y a los valores superiores del Ordenamiento jurídico (art. 1.1 C.E.) y las reglas del procedimiento legislativo (arts. 86 y 88 C.E.) [1]

Hemos de dar respuesta, en primer lugar, a la alegación de inconstitucionalidad formal por vulneración de las normas del procedimiento legislativo ordinario que según los recurrentes se habría producido en el trámite y aprobación parlamentaria de la Disposición adicional cuarta al incumplirse los requisitos establecidos por los artículos 88 y 86 C.E.

Pues bien, al enjuiciar esta alegación lo primero que debe advertirse es que, aunque los recurrentes aducen como vulnerados los artículos 86 y 88 C.E., el primero de ellos debe quedar excluido de entrada de nuestro examen ya que se refiere a una cuestión —los Decretos-leyes— que nada tiene que ver con lo que aquí se impugna y enjuicia.

En cuanto al artículo 88 C.E., alegan los recurrentes que en la elaboración de la Disposición recurrida se ha infringido el Texto constitucional y los Reglamentos de las Cámaras porque se ha utilizado un proyecto de ley del Gobierno para incluir, a través de una enmienda introducida durante la tramitación en el Senado, un precepto absolutamente ajeno a la materia regulada en aquél. Al actuar de esta manera, el legislador se habría apartado del cauce procedimental que hubiera debido emplearse (esto es, la presentación del correspondiente proyecto de ley con su exposición de motivos) y habría sustraído la citada Disposición adicional al debate y a la facultad de enmienda del Congreso de los Diputados.

Pues bien, la enmienda que dio origen a la disposición recurrida encuentra su cobertura en la facultad de enmendar que expresamente reconocen al Senado los artículos 90.2 C.E. y 107 de su Reglamento de 26 de mayo de 1982 (en la actualidad del Texto refundido del Reglamento del Senado de 3 de mayo de 1994), que no limitan el alcance de las enmiendas senatoriales que modifiquen el texto del proyecto enviado por el Congreso de los Diputados, como ponen de relieve en sus alegaciones las representaciones del Congreso y del Senado personadas en este proceso constitucional. La tesis de los recurrentes, según la cual las enmiendas de adición formuladas en el Senado que supongan una innovación importante deben seguir el cauce legal correspondiente a los proyectos de ley, puede invocar en su favor razones de corrección técnica y buena ordenación del procedimiento legislativo e incluso puede resultar más acorde con la posición constitucional atribuida al Senado en nuestro Ordenamiento, pero no se deduce necesariamente del bloque de la constitucionalidad.

Debe, en consecuencia, rechazarse la alegada vulneración del artículo 88 C.E.

Debe rechazarse también que el procedimiento empleado haya restringido las facultades del Congreso de los Diputados. La posibilidad de que el Senado introduzca enmiendas en los textos remitidos por el Congreso de los Diputados aparece expresamente contemplada en el artículo 90.2 C.E., en tanto que el artículo 123 del Reglamento del Congreso de los Diputados regula el procedimiento a seguir en tales casos, pero una vez que son aceptadas, las enmiendas se incorporan al texto del Proyecto de Ley con los mismos efectos jurídicos que las aprobadas por la Cámara Baja. El mensaje motivado, inserto en el «Boletín Oficial de las Cortes Generales», que envió el Senado al Congreso de los Diputados, de 3 de abril de 1989, menciona expresamente que se añade una Disposición adicional numerada como cuarta que regula el tratamiento fiscal de las diferencias de valores resultantes de la comprobación administrativa. En la sesión plenaria del Congreso de los Diputados celebrada el 6 de abril de 1989 (recogida en el Diario de Sesiones del Congreso núm. 182) la Disposición adicional cuarta fue objeto de debate y votación separada, quedando finalmente aprobada.

En suma, desde la perspectiva constitucional que nos es propia, debe rechazarse la inconstitucionalidad alegada [3].

La verdadera finalidad de la Disposición adicional cuarta L.T.P.P. no es otra que la de impedir que las partes contratantes en un negocio jurídico —la transmisión onerosa de un bien o derecho— sujeto al I.T.P. hagan constar en el documento público o privado un precio notoriamente inferior al real de la operación, con el fin de defraudar a la Hacienda Pública.

Pues bien, conviene dejar claro desde un principio que la finalidad descrita se encuentra amparada en la Constitución y en la consagración que en ella se hace del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica del artículo 31.1 C.E.; en efecto, como dijimos en la S.T.C. 79/1990, de 26 de abril, la lucha contra el fraude fiscal «es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria» (fundamento jurídico 3.º).

El legislador puede perseguir esta finalidad mediante medidas de carácter tributario de muy diversa índole, cuya legitimidad ha sido declarada por este Tribunal en múltiples ocasiones. También puede optar, claro está, por establecer medidas de carácter sancionador tendentes a reprimir o castigar la comisión de ilícitos tributarios. Con todo, es evidente, que el hecho de que el fin sea constitucionalmente legítimo no significa que también lo sean los medios concretos utilizados para alcanzarlo. Por ello, tanto si se adoptan medidas de carácter tributario como si se recurre a medidas sancionadoras deberán respetarse los preceptos constitucionales aplicables a cada una de estas figuras y, en especial, los principios del artículo 31.1 C.E. respecto de las primeras y los artículos 25 y 24 C.E. respecto de las segundas [5].

Lo novedoso de la Disposición recurrida es el plus que añade a estos gravámenes al establecer que, cuando el valor comprobado exceda del consignado por las partes en más de un 20 por 100 y dicho exceso sea superior a 2.000.000 de pesetas, ese exceso «tendrá para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo». Concretamente, el adquirente, en primer lugar, además de la cantidad adicional en concepto de I.T.P. (más los correspondientes intereses de demora y, en su caso, las sanciones) a que acabamos de aludir, habrá de satisfacer a la Hacienda pública, por la diferencia entre el valor consignado en el documento y el comprobado por la Administración, una cantidad que se calcula conforme a las normas del I.S.D. o el I.S., según se trate, respectivamente, de una persona física o jurídica; y el transmitente, amén del citado gravamen adicional en el I.R.P.F. o el I.S., estará obligado a realizar un ingreso suplementario que se determina aplicando al exceso comprobado las reglas que sobre la tributación de las ganancias patrimoniales establece la L.I.R.P.F., si es persona física, o la L.I.S., si es persona jurídica [6].

El precepto impugnado viene a establecer una presunción *iuris et de iure* de defraudación en aquellos casos en los que las partes han declarado un valor inferior en más de un 20 por 100 al comprobado por la Administración como «valor real», otorgando, en consecuencia, un mismo tratamiento a comportamientos de muy diversa naturaleza. Es decir, y para evitar el fraude fiscal que se produce o podría producir en uno de los tributos que gravan las transmisiones onerosas *inter vivos*, la Ley se limita a establecer un tope a partir del cual las diferencias entre el valor comprobado y el declarado, amén de las consecuencias tributarias previstas con carácter general en el ordenamiento tributario para tales negocios jurídicos, llevarán aparejado un «agravamiento fiscal». La norma ni establece excepciones, ni tiene en consideración las razones por las que existen las diferencias de valor.

Por otra parte, el precepto establece la ficción de la existencia de un acto de liberalidad. En efecto, por el solo hecho de que se haya consignado un valor en el documento que refleja la transmisión sensiblemente inferior al comprobado por la Administración, finge sin admitir prueba en contrario, que el transmitente ha donado al adquirente una cantidad equivalente al exceso comprobado y, en consecuencia, grava dicha operación como si de una transmisión a título lucrativo se tratase. Esto es, establece la ficción de que cuando en la transmisión onerosa de un bien o derecho se declara un valor inferior en cierta cantidad al valor real, se ha producido la donación de parte del bien transmitido, y, además, grava esa diferencia entre el valor declarado por las partes y el comprobado por la Administración, no sólo como una transmisión a título lucrativo, sino también como transmisión a título oneroso («sin perjuicio de la tributación que corresponda» por el I.T.P., dice cla-

ramente la norma recurrida); es decir, grava una misma adquisición o, más exactamente, un tramo de la misma (el equivalente al exceso comprobado), como una donación y como una compraventa.

No resulta ocioso poner también de manifiesto que estamos ante un acto del legislativo que otorga un mismo tratamiento a situaciones disímiles que tienen una solución distinta con carácter general en nuestro ordenamiento tributario, a saber: hipótesis en las que, al ocultar el precio efectivamente pactado, se ha cometido un ilícito tributario (en las que resultan aplicables los arts. 77 y siguientes L.G.T. y el procedimiento previsto en el Real Decreto 1930/1998); en las que se ha simulado el verdadero negocio (supuestos en los que el ordenamiento tributario prevé el empleo de los instrumentos recogidos en los arts. 25 y 28 L.G.T.); o, en fin, en las que ha existido una mera discrepancia respecto del valor del bien o derecho objeto de transmisión (para los que, en principio, está prevista una mera liquidación complementaria con exigencia de los correspondientes intereses de demora, por cuanto el art. 77.4.d) L.G.T. prevé la correspondiente causa excluyente de la responsabilidad para tales casos). Desde luego, si la finalidad perseguida es evitar el fraude fiscal, no parece coherente dispensar el mismo trato a quienes, sin ánimo de defraudar a la Hacienda Pública declaran como valor el precio verdadero del negocio jurídico realizado, que a quienes torticeramente ocultan parte del precio cierto de la operación al Fisco incumpliendo de forma insolidaria con su deber constitucional de contribuir a las cargas públicas del Estado (art. 31.1 C.E.). Tampoco parece demasiado congruente con el fin perseguido la no aplicación de los efectos de la Disposición adicional cuarta a las entregas de bienes y derechos sujetas —y no exentas— al I.V.A., por cuanto exactamente el mismo comportamiento fraudulento puede tener lugar en las entregas de bienes que se efectúan en una actividad económica (tráfico mercantil) que en las transmisiones onerosas que se producen dentro del tráfico civil; ni, en fin, que las consecuencias negativas para el patrimonio que se anudan a la conducta que se presume elusiva del deber de contribuir dependan del impuesto por el que se someta a tributación el exceso comprobado (el I.R.P.F., el I.S. o el I.S.D., según corresponda) [7].

Pues bien, como comprobaremos a continuación, no cabe duda de que la Disposición adicional cuarta L.T.P.P., al establecer la ficción de que ha tenido lugar al mismo tiempo la transmisión onerosa y lucrativa de una fracción del valor del bien o derecho, lejos de someter a gravamen la verdadera riqueza de los sujetos intervinientes en el negocio jurídico hace tributar a éstos por una riqueza inexistente, consecuencia ésta que, a la par que desconoce las exigencias de justicia tributaria que dimanaban del artículo 31.1 C.E., resulta también claramente contradictoria con el principio de capacidad económica reconocido en el mismo precepto.

En suma, aunque la finalidad perseguida sea constitucionalmente legítima —la lucha contra el fraude fiscal—, la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica porque, siendo muy amplia la libertad del legislador a la hora de configurar los tributos, éste debe, «en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» (S.T.C. 221/1992, fundamento jurídico 4.º; en el mismo sentido, S.T.C. 214/1994, fundamento jurídico 5.c)). Esto es precisamente lo que sucede en los supuestos en los que resulta aplicable la norma impugnada.

Del todo imposible que haya existido a la vez más de una transmisión y, por tanto, más de una riqueza imponible: o bien ha tenido lugar una donación de parte del bien o derecho transmitido, en cuyo caso puede hacerse tributar al adquirente conforme a las transmisiones lucrativas (I.S.D. para las personas físicas e I.S. para las personas jurídicas), o bien ha tenido lugar una compraventa (permuta o cualquier otro negocio oneroso), en cuyo caso podrá exigírsele el gravamen correspondiente a las transmisiones onerosas (I.T.P.). Fingiendo a efectos tributarios que han existido simultáneamente dos transmisiones distintas, es evidente que la Disposición adicional cuarta L.T.P.P. está gravando, junto a una manifestación real de riqueza (la que se ha evidenciado con el verdadero negocio jurídico realizado: Compraventa u otra transmisión a título oneroso), una riqueza inexistente, ni siquiera en potencia, vulnerando, de este modo, las exigencias que derivan del principio de capacidad económica constitucionalmente reconocido.

El examen de los efectos que la Disposición adicional cuarta L.T.P.P. establece para el transmitente permite llegar a la misma conclusión. Con independencia de este doble gravamen que deriva de la aplicación conjunta de los referidos preceptos, es claro que

los solos efectos que la norma impugnada establece para el transmitente desconocen el principio de capacidad económica.

La ficción que establece la norma impugnada resulta claramente incompatible con el principio de capacidad económica en todos aquellos supuestos en los que las partes en la transmisión onerosa del bien o derecho han declarado el precio real de la operación, dado que se estaría sometiendo a tributación una riqueza irreal o inexistente que, como tal, no puede ser objeto de gravamen sin vulnerar el artículo 31.1 C.E. (S.T.C. 214/1994, fundamento jurídico 5 c)). Tanto más patente se hace la contradicción de la norma impugnada con el principio de capacidad económica, cuando existen determinados supuestos en los que, según la normativa reguladora de los tributos (I.R.P.F. e I.S.), o bien puede manifestarse, no ya una ganancia patrimonial, sino una pérdida (por ser inferior al valor de transmisión al de adquisición), o bien la ganancia exteriorizada con la transmisión onerosa de un bien estuviese exenta de gravamen (ya lo sea por la aplicación de los coeficientes reductores aplicables al amparo de la Ley 18/1991, reguladora del I.R.P.F., ya lo sea por la de los coeficientes de actualización previstos en las Leyes 40/1998, reguladora del I.R.P.F., y 43/1995, reguladora del I.S.) [8].

La inconstitucionalidad del precepto por vulneración del artículo 31.1 C.E. no podría eludirse aduciendo que, pese a su configuración legal, no nos hallamos en realidad ante medidas de carácter tributario, sino ante sanciones que, como tales, no han de ajustarse a las exigencias de dicho principio. Pues si así fuese, como aducen los recurrentes, habría que llegar a la misma conclusión de inconstitucionalidad por infracción de los artículos 25 y 24 C.E.

Es claro que si la norma impugnada estableciera una sanción por la realización de una conducta contraria al ordenamiento, su formulación no permitiría al ciudadano predecir con suficiente grado de certeza la conducta que constituye la referida infracción y esta indeterminación de la conducta infractora vulneraría las exigencias de *lex certa* que derivan del artículo 25.1 C.E.

Pero, siendo esa esfera de apreciación que se concede a la Administración tributaria aceptable desde la perspectiva del artículo 133.1 C.E., es decir, desde un punto de vista estrictamente tributario, resulta excesivamente amplio a la luz del principio —más estricto— de legalidad recogido en el artículo 25.1 C.E., o lo que es lo mismo, en materia sancionadora. Porque, como hemos dicho, la Ley, ni define qué debe entenderse por valor real, ni especifica qué criterios o parámetros —de entre los múltiples y heterogéneos que existen— deben tenerse en cuenta a la hora de fijarlo. De este modo, no resulta aventurado afirmar que la tarea de comprobar el «valor real» de los bienes y derechos, lejos de arrojar una cifra —en pesetas— exacta, incontrovertible o, al menos, previsible dentro de un margen razonable, normalmente dará lugar a tantos resultados como peritos la lleven a cabo.

La imposibilidad de cifrar *a priori* el «valor real», no resultando un obstáculo para que dicho concepto pueda servir de parámetro a fin de cuantificar un tributo, constituye, sin embargo, un escollo insalvable para definir el tipo infractor cuando, como sucede en este caso, la Ley fija la frontera entre la conducta lícita y la que está vedada en una cifra exacta: más de un 20 por 100 y, en todo caso, 2.000.000 de pesetas, del valor estimado por la Administración. En definitiva, la formulación de la Disposición adicional cuarta L.T.P.P. no permite al ciudadano predecir con suficiente grado de certeza la conducta que constituye infracción, indeterminación de la conducta infractora que vulnera las exigencias de taxatividad que derivan del artículo 25.1 C.E. [9].

De establecer medidas punitivas, la Disposición adicional cuarta L.T.P.P. vulneraría el artículo 24.2 C.E., porque, aunque ni ésta ni cualquier otra norma impiden en principio la aplicación a los sujetos afectados por la Disposición recurrida de las garantías propias del ámbito administrativo sancionador, lo cierto es que, no sólo no prevé expresamente su aplicación sino que, además, su literalidad conduce justamente a lo contrario: la aplicación de plano de una sanción administrativa. Y es que basta con acudir a la norma impugnada para comprobar que, no sólo no califica a las medidas de naturaleza punitiva que prevé como sanción ni, por ende, se remite al Capítulo VI, sobre «Infracciones y sanciones», de la L.G.T., ni a la norma que regula el procedimiento tributario sancionador (Reales Decretos 2631/1985 y 1930/1998), sino que, al referirse a las mismas como «repercusiones tributarias», dirige derechamente a los ciudadanos afectados, a la Administración actuante y a los órganos judiciales hacia las normas que regulan la liquidación

de los distintos tributos, en lugar de, como resultaría constitucionalmente preceptivo, a la aplicación de los principios y garantías que para el ámbito sancionador (también, insistentemente, para el administrativo sancionador) derivan de los artículos 24.2 y 25.1 C.E. [10].

Constatada la inconstitucionalidad de la Disposición adicional cuarta L.T.P.P., debe declararse, asimismo, la inconstitucionalidad y nulidad del artículo 14.7 L.I.T.P. [11].

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Pedro Cruz Villalón, Presidente, y don Carles Viver i Pi-Sunyer, don Rafael de Mendizábal Allende, don Julio Diego González Campos, don Manuel Jiménez de Parga y Cabrera, don Tomás S. Vives Antón, don Pablo García Manzano, don Pablo Cachón Villar, don Fernando Garrido Falla, don Vicente Conde Martín de Hijas, don Guillermo Jiménez Sánchez y doña María Emilia Casas Baamonde, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de inconstitucionalidad número 1404/1989, promovido por don Federico Trillo-Figueroa Martínez-Conde y don Josep López de Lerma López, comisionados al efecto por setenta y ocho Diputados, contra la Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. Han sido parte el Congreso de los Diputados, representado por el Letrado de las Cortes Generales don León Martínez Elipe; el Senado, representado por el Letrado de las Cortes Generales don José Merino Merchán, y el Gobierno de la Nación, representado por el Abogado del Estado. Ha sido Ponente don Carles Viver i Pi-Sunyer, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. ANTECEDENTES

1. Mediante escrito registrado de entrada en este Tribunal el día 14 de julio de 1989, don Federico Trillo-Figueroa Martínez Conde y don Josep López de Lerma López, comisionados por setenta y ocho Diputados, interponen recurso de inconstitucionalidad contra la Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

Tras poner de manifiesto que el contenido de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, es ajeno e independiente del precepto incorporado en la Disposición adicional cuarta, examinan los recurrentes las conexiones normativas de la citada Disposición. El precepto impugnado se remite al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en cuanto a la comprobación de los valores declarados; la diferencia entre el valor comprobado y el valor declarado puede dar lugar a que se produzca un incremento de patrimonio que constituye porción de la base imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incidencia tributaria que podría producirse tanto en el adquirente como en el transmitente. La Disposición recurrida conecta también con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones porque en los supuestos en que resulte aplicable el adquirente quedará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con aplicación del tipo correspondiente que, cuando se trate de personas sin vínculo de parentesco, puede alcanzar el 68 por 100. Resaltan, asimismo, que mientras las transmisiones a título oneroso en las que sea aplicable el Impuesto sobre Transmisiones

Patrimoniales quedan inmersas y subsumidas en la citada Disposición adicional cuarta, por el contrario las entregas de bienes efectuadas mediante transmisión onerosa sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido quedan al margen de dicha Disposición. Por otra parte, en el marco de las personas jurídicas los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo tienen el tratamiento establecido al efecto en el Impuesto sobre Sociedades, por lo que conviene advertir que los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo a que se refiere la Disposición adicional cuarta no tienen igual tratamiento tributario en las personas físicas que en las personas jurídicas. La norma recurrida conecta, finalmente, con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas porque la Disposición adicional cuarta varía el tratamiento de los incrementos de patrimonio al establecer que cuando la diferencia entre el valor comprobado y el declarado exceda del 20 por 100 y sea superior a 2.000.000 de pesetas, esa diferencia tendrá el tratamiento de incremento de patrimonio derivado de transmisión a título lucrativo, mientras que si la diferencia es inferior se aplicará el tratamiento que corresponde a las transmisiones a título oneroso.

Examinan a continuación los recurrentes la Disposición adicional cuarta a la luz de los principios constitucionales que pueden afectarle, distinguiendo los principios delimitadores de la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de otros principios constitucionales que afectan al sistema jurídico general.

Con relación a los principios delimitadores de la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, la norma recurrida vulnera el principio de generalidad, recogido en el artículo 31.1 CE porque mientras unas determinadas transmisiones onerosas, en las que se produce el supuesto contemplado en dicha norma, quedan sujetas a incidencia tributaria en los términos que establece, otras transmisiones onerosas, concretamente las que no inciden en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, no tienen idéntico tratamiento tributario, al igual que tampoco lo tienen las transmisiones onerosas en las que intervienen personas jurídicas. Quiere esto decir que no todas las personas contribuyen al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, sino que unas contribuyen con manifiesta discriminación respecto de otras a las que no les alcanza el precepto contenido en la citada Disposición.

El principio de capacidad económica, reconocido también por el artículo 31.1 CE, resulta vulnerado, no tanto porque el precepto recurrido someta a gravamen situaciones de la vida real inexpressivas de capacidad económica, cuanto porque siendo dichas situaciones expresivas de esa capacidad, no todas ellas quedan sometidas a gravamen con idéntico criterio e igual incidencia, lo que hace que, en definitiva, se erosione dicho principio en tanto se considere guía y orientación coadyuvante en la consecución de una fiscalidad justa; así las cosas, casi resulta ocioso advertir en esta sede la presencia de discriminación en la Disposición recurrida, que se produce en determinadas transmisiones

onerosas no sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, o bien que estando sujetas al mismo, sin embargo no resulta aplicable el precepto por tratarse de transmisiones efectuadas entre personas jurídicas.

A su vez, el principio de igualdad, plasmado asimismo en el citado artículo 31.1 CE, resulta vulnerado por tres motivos. En primer lugar, porque las transmisiones no sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, por constituir entregas de bienes sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y no declaradas exentas, quedan marginadas de la norma recurrida, lo que produce una clara discriminación entre unas y otras transmisiones que viola el principio de igualdad. En segundo lugar, porque cuando la diferencia entre el valor comprobado y el declarado supere el 20 por 100 establecido por la norma el incremento patrimonial resulta gravado como si fueran transmisiones a título lucrativo, mientras que cuando no se alcanza dicho porcentaje no se contempla esta tributación, por lo que no todas las diferencias de valor, incluso dentro del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, se tratan de igual manera. En tercer y último lugar, algo similar acontece en relación con los entes colectivos sujetos al Impuesto de Sociedades, ya que el excedente a que se refiere la norma que se recurre no puede tener para el transmitente y para el adquirente, cuando sean personas jurídicas, «las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivadas de transmisiones a título lucrativo» toda vez que uno y otro (adquirente y transmitente) se hallan fuera del marco subjetivo en el que los incrementos patrimoniales a título lucrativo operan como elemento material de una modalidad de hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Resulta también infringida la prohibición del alcance confiscatorio, plasmada en el artículo 31.1 CE, porque la Disposición adicional cuarta hace surgir de un solo y único hecho, a saber, la realización de una transmisión onerosa por acto *inter vivos* de bienes y derechos declarando un valor inferior al comprobado, una pluralidad de obligaciones tributarias como son las correspondientes al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; esta pluralidad de obligaciones tributarias determina otras tantas liquidaciones por unas cuotas que bien puede afirmarse que consumen por entero, y aun rebasan, el valor mismo de los bienes o derechos transmitidos, por lo menos en la porción correspondiente al «exceso». No debe olvidarse que aquí no se trata de una verdadera donación, sino de un negocio obligacional correctamente tipificado en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales en concordancia con las categorías conceptuales elaboradas por el Derecho. Se pone así de relieve de qué manera el Legislador, mediante un pedestre mecanismo, que ni siquiera merece denominarse ficción, consistente en equiparar a las donaciones lo que no lo es, alcanza en favor del Estado lo que confisca al ciudadano contribuyente.

Por su parte el principio de legalidad, reconocido en el artículo 31.1 CE, sólo es observado aparente o formalmente; en realidad, la Disposición adicional cuarta es una norma vaga, imprecisa e incompleta, razón por la cual es irrespetuosa con el principio de legalidad, cuestión que tiene su entronque con el principio de seguridad jurídica garantizado en el artículo 9.3 CE. Y aun dentro de este tipo de legalidad, no resulta gratuito indicar el carácter puramente sancionador de la Disposición adicional cuarta y su inconstitucionalidad, en cuanto que no respeta exigencias de toda norma per-

misiva de sanciones en vía administrativa (art. 25 CE). En concreto, el tratamiento que la legislación vigente da a las infracciones tributarias y sus sanciones confiere al contribuyente unos derechos y garantías que están por completo ausentes en la norma recurrida, mediante la cual la simple comprobación del valor lleva consigo lo que, en definitiva, no es otra cosa que la imposición de severas sanciones pecuniarias, sin haberse probado en rigor que se hubiese incurrido en infracción y sin que se pueda accionar en propia defensa al modo como se halla regulado para las infracciones; esta ausencia de garantías pugna abiertamente con el principio de legalidad, puesto que se trata de exigencias recogidas como derechos en la Constitución.

Resulta también socavado el principio de justicia (sistema tributario justo), recogido en el artículo 31.1 CE, por cuanto el precepto de la Disposición adicional cuarta pugna con los componentes de ese principio ya citados con anterioridad, tales como la generalidad, capacidad económica, igualdad, no confiscatoriedad y legalidad, que deben concurrir para lograr ese sistema tributario justo al que la Constitución se refiere, con lo que en definitiva se violenta la justicia.

Con relación a los principios generales del Ordenamiento jurídico analizan los recurrentes la vulneración de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad. En efecto, el principio de seguridad jurídica, reconocido en el artículo 9.3 CE, tiene uno de sus cimientos en el conocimiento cierto, claro y evidente de las normas, esto es, en la certidumbre del Derecho. La norma recurrida no es respetuosa con dicho principio porque en aquélla no resulta claro, y menos fácil y sencillo, precisar qué es lo que exactamente ordena; los términos gramaticales utilizados son confusos e inadecuados y de la lectura del texto legal no se deduce, con la claridad exigible y necesaria, cuál es el supuesto nuevo hecho imponible y cuál es su exacta delimitación; no se sabe exactamente cuáles son estos supuestos efectos jurídicos, puesto que los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo tienen distinto tratamiento dentro del mismo sistema tributario, según que los sujetos de la relación jurídica sean personas físicas o personas jurídicas. Cuando los sujetos intervinientes son personas físicas, los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo quedan reconducidos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y cuando los intervinientes son personas jurídicas tales incrementos quedan inmersos en el Impuesto sobre Sociedades. Obviamente, la pregunta que allora inevitable es la de si los efectos jurídicos de la Disposición adicional cuarta hacen referencia al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o al Impuesto sobre Sociedades, y no puede haber respuesta clara porque ésta no cabe deducirla del contenido de la norma. Esta indeterminación normativa es fuente de inseguridad jurídica, puesto que genera todo lo contrario de certeza, esto es, produce incertidumbre, desorientación y confusión, sin saber a qué atenerse.

De modo similar la Disposición recurrida socava el principio de seguridad jurídica cuando se refiere al valor comprobado, lo que implica una decisión de la Administración Tributaria que siempre ha de producirse con posterioridad a la presentación de la correspondiente declaración tributaria. Siendo así las cosas, el contribuyente se encuentra inerte y a la intemperie, por cuanto desconoce, al efectuar la declaración, cuál va a ser el valor comprobado que le atribuirá la Administración tributaria; de donde el sujeto declarante

queda inmerso en la más absoluta incertidumbre; por lo tanto esta referencia al valor comprobado se sitúa en las antípodas de la seguridad jurídica.

El principio de seguridad jurídica ha sido también vulnerado porque la norma impugnada no ha sido dictada con sujeción al ordenamiento regulador de la elaboración de las leyes. La Disposición adicional cuarta no cumplió los requisitos establecidos por el artículo 88 CE, porque la citada Disposición no figuraba en el proyecto de ley remitido por el Gobierno a las Cortes y fue introducida a través de una enmienda en el Senado; esta forma de proceder es incorrecta, porque supone aprovechar el proyecto de ley de Tasas y Precios Públicos en su último eslabón de elaboración para incorporar un precepto absolutamente ajeno a las tasas y precios públicos. La incorporación de la citada Disposición tampoco ha respetado el artículo 86 CE, porque incluso en estos supuestos excepcionales y extraordinarios se prevé la participación y el debate, amén de presentación de enmiendas, en el seno de las Cortes si se tramitan como proyectos de Ley. De donde resulta que en el caso de la Disposición que se recurre se ha «inventado» —valga la expresión— un tercer procedimiento, no previsto constitucionalmente, que consiste en incluir un precepto extraño mediante enmienda en la última fase de tramitación —Senado— aprovechando un proyecto de ley absolutamente ajeno al tema que no permite al Congreso de los Diputados otra cosa que pronunciarse mediante votación.

Los recurrentes consideran también vulnerado el principio de interdicción de la arbitrariedad garantizado en el artículo 9.3 CE. El acto del legislativo se revela arbitrario cuando engendra desigualdad, o cuando el fin perseguido por la Ley es ilícito constitucionalmente, o constitucionalmente inadecuado, o cuando hay una desproporción entre el fin que se persigue y los medios establecidos para alcanzarlo (SSTC 27/1981, 66/1985, 108/1986 y 99/1987). En la norma objeto de recurso se aprecia una manifiesta actividad antijurídica del legislativo que conculca el principio de interdicción de la arbitrariedad garantizado en el artículo 9.3 CE; en efecto, el poder legislativo ha de ceñir sus facultades a los límites que establece la propia Constitución, la cual garantiza los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, no confiscatoriedad, legalidad, justicia y seguridad jurídica, principios todos ellos vulnerados en el precepto contenido en la Disposición adicional cuarta.

La Disposición recurrida vulnera también los artículos 38 y 51.1 CE, que garantizan la libre economía de mercado y la defensa de los consumidores y usuarios. El estricto y debido cumplimiento del nuevo precepto ha de conducir, en la realidad, a la total desaparición de la posibilidad del libre juego de la ley de la oferta y la demanda. Con la nueva disposición nos hallamos ante la imposición de unos precios tasados, sin posibilidad legal de operar o negociar por debajo de los mismos, so pena de incurrir en unas responsabilidades tributarias, que más consisten en una solapada imposición de graves sanciones que en una rectificación de la base del Impuesto, rectificación que —en buenos principios— tampoco sería procedente. Además, existen casos en los que coyunturas del mercado y situaciones personales de transmitentes obligan a desprenderse de los bienes a un precio inferior al comprobable a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. En conclusión, vulnera los artículos 38 y 51.1 CE una norma que viene a imponer unos precios tasados, de imposible reducción, con menosprecio de la ley de la ofer-

ta y de la demanda, de la voluntad de los contratantes, de la libre empresa de mercado, y de los derechos e intereses de consumidores y usuarios.

Se ha vulnerado, por último, el respeto al Derecho y a los valores superiores del Ordenamiento jurídico. Es sabido que el Ordenamiento jurídico aparece informado por una serie de principios; se actúa contra esos principios jurídicos, de secular tradición, cuando conceptos pacientemente elaborados por la ciencia jurídica, erigidos en institutos básicos del Ordenamiento, como son los de compraventa y donación, se transforman artificiosamente desde una rama jurídica, como es el Derecho tributario positivo, a través de normas forzosamente diseñadas que rompen esquemas básicos y quiebran la necesaria armonía y correspondencia entre el Ordenamiento jurídico y la realidad. Por ello, la Disposición adicional cuarta es paradigmática en cuanto a la falta total y absoluta de respeto al Derecho y, con ello, irrespetuosa también con el mandato del artículo 1.1 CE. Se precisa, en efecto, de mucho poder taumatúrgico para transmutar, sin más, una auténtica y verdadera transmisión onerosa de bienes o derechos en una transmisión a título lucrativo de los mismos bienes o derechos, esto es, por ejemplo, convertir en donación una compraventa; en el caso de la norma impugnada, no es que exista una presunción adversa a lo que los contratantes estipulan, sino que nos hallamos ante la evidencia de que lo único operado ha sido una transmisión onerosa y nada más que una transmisión de esta naturaleza; si de lo que se trata es de que el Legislador acude o se vale de una ficción tributaria, también en este campo de las ficciones tributarias las posibilidades del Legislador no son omnímodas y debe imponerse el respeto al Derecho por exigencia del artículo 1.1 CE.

Concluye su escrito con una recapitulación de los principios constitucionales que se consideran vulnerados y con la súplica de que se declare la inconstitucionalidad de la precitada Disposición adicional cuarta e igualmente su nulidad.

2. Por providencia de 19 de julio de 1989 la Sección Cuarta acordó tener por promovido el recurso de inconstitucionalidad y, antes de decidir sobre su admisión a trámite, que se requiriera a los Diputados promoventes que no hubieran suscrito el documento de firmas o no hubieran otorgado poder especial para que en el plazo de diez días acreditaran fehacientemente su voluntad de recurrir. Una vez cumplimentado lo dispuesto por el anterior proveído, la citada Sección Cuarta, por providencia de 18 de septiembre de 1989, acordó admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad interpuesto, efectuar los traslados de la demanda dispuestos por el artículo 34 LOTC, recabar, conforme al artículo 88.1 LOTC, del Gobierno, del Congreso y del Senado los antecedentes que materializaron el proceso de elaboración de la Ley recurrida y publicar la incoación del recurso en el «Boletín Oficial del Estado».

3. Mediante escrito de 3 de octubre de 1989 el Presidente del Congreso de los Diputados comunicó el Acuerdo de la Mesa de la Diputación Permanente de personarse en el procedimiento a los solos efectos de formular alegaciones en relación con la violación de las normas reguladoras del procedimiento legislativo que se denuncia en el escrito del recurso.

4. Por escrito de 10 de octubre de 1989 el Abogado del Estado solicitó la concesión de una prórroga del plazo para alegaciones por ocho días más. La Sección

Cuarta, mediante providencia de 16 de octubre de 1989, prorrogó en ocho días el plazo concedido al Abogado del Estado para formular alegaciones.

5. La representación procesal del Congreso de los Diputados formuló sus alegaciones mediante escrito que tuvo entrada en este Tribunal el día 11 de octubre de 1989. Comienza su escrito señalando que sus contraargumentaciones van a referirse, exclusivamente, a la alegación vertida en el recurso consistente en no haber sido dictada la norma con sujeción al ordenamiento regulador de la elaboración de las Leyes.

Analiza a continuación el significado y limitaciones a la potestad parlamentaria de enmendar proyectos de Ley. La potestad parlamentaria de enmienda es el procedimiento por el cual el pueblo participa en la labor legislativa a través de los representantes elegidos libre y democráticamente y constituye un basamento de los regímenes parlamentarios pluralistas occidentales. Es cierto que la iniciativa legislativa cuando se trata de proyectos de Ley corresponde al Gobierno, pero el poder legislativo y en consecuencia la facultad de aprobar Leyes es función de las Cortes. En el ejercicio de este poder legislativo, los miembros de la Cámara tienen la facultad de iniciativa legislativa por medio de proposición de ley y la de ejercer su potestad de enmendar los proyectos de ley presentados por el Gobierno. Al no existir ninguna reserva, la potestad de presentar enmiendas a los proyectos de Ley puede extenderse a cualquier materia sin ninguna limitación; las únicas limitaciones que a la facultad de enmendar y a la de formular proposiciones de ley establece nuestra Constitución son las de los artículos 84 y 134.6 para asegurar un ámbito de acción propia al Gobierno, tal como ha manifestado la STC 99/1987; fuera de estas limitaciones establecidas constitucionalmente, la potestad de enmendar los proyectos de ley es ilimitada y puede referirse a cualquier contenido.

Las limitaciones al poder de enmienda alegadas por los recurrentes carecen de respaldo constitucional. En efecto, no existe objeción constitucional ni parlamentaria que permita formular enmiendas de adición para conexas con el proyecto de ley con el contenido de cualquier otra ley vigente. La distinción dentro de las enmiendas de adición entre las sustanciales y las que no tienen tal entidad no está recogida en nuestro Derecho parlamentario; la tramitación de las enmiendas sustanciales de adición como proposición de ley o su remisión al Congreso significa limitar el poder de enmienda por vía interpretativa sin respaldo constitucional y suprimir tales enmiendas; por último, argumentar que las enmiendas de adición sustanciales deban tramitarse previamente ante el Congreso es condicionar la autonomía e independencia de la Cámara Alta e imponer limitaciones a los Senadores para formular tales enmiendas y daría lugar a que sólo pudieran formular enmiendas de adición los miembros de la Cámara Baja.

Lo que los recurrentes pretenden es crear un procedimiento legislativo atípico. Esta afirmación se deduce de las siguientes consideraciones. En primer lugar, si los parlamentarios están vinculados absoluta y totalmente al texto del Gobierno sólo podrían hacer ligeros cambios, modificaciones de estilo, o adiciones discretas, lo que resulta alejado de la verdadera naturaleza y sentido de la enmienda parlamentaria. En segundo lugar, la tesis de los recurrentes conduce a la supresión de las enmiendas de adición senatoriales, lo que sí es anticonstitucional; el artículo 110.4 del Reglamento del Congreso no limita materialmente el contenido de las

enmiendas y únicamente las califica de forma especial cuando proponen la devolución o contienen un texto completo alternativo o una propuesta de veto. En el caso de autos las enmiendas presentadas, ni proponían la devolución del texto, ni presentaban uno alternativo, sino que se limitaban a añadir una Disposición adicional al proyecto de ley. En tercer lugar, es cierto que el artículo 90.2 CE reconoce la preeminencia del Congreso, y que este precepto admite diversas interpretaciones, pero en nada vulnera esta preeminencia la regulación que efectúa el artículo 123 del Reglamento del Congreso al disponer que las enmiendas propuestas por el Senado serán objeto de debate y votación quedando incorporadas al texto del Congreso las que obtengan la mayoría simple de los votos emitidos; la preeminencia del Congreso se deriva del hecho de tener la última palabra, pudiendo pronunciarse sobre las modificaciones introducidas por el Senado, pero no implica en absoluto la necesidad de que el Congreso tenga que someter a nuevo trámite de enmiendas el contenido del texto aprobado por el Senado. Nada impide por tanto que el Senado pueda modificar un proyecto de ley añadiendo unos preceptos mediante enmiendas de adición, como lo avala la práctica parlamentaria; es también una práctica habitual en el mundo legislativo la regulación en un mismo texto legal de cuestiones distintas.

En realidad, lo que se encuentra implícito en el recurso es la pretensión de que las enmiendas de adición tienen la naturaleza de proposiciones de ley y deben recibir una tramitación diferenciada; dicho en otros términos, la cuestión que se debate es la de distinguir la proposición de ley y la enmienda. Los recurrentes utilizan un argumento de carácter material o sustancial, según el cual el contenido del texto presentado incluía un auténtico cuerpo legislativo extraño al proyecto de ley que tenía la consideración de proposición de ley y como tal debía tramitarse. Dicho enfoque es dialécticamente hábil, pero técnicamente incorrecto. La separación entre la enmienda y la proposición de ley opera básicamente sobre aspectos formales o procedimentales y a la luz de estos criterios es a la que debe trazarse la distinción.

La primera y más nítida diferencia es que mientras que en el caso de la proposición de ley estamos en el marco de la llamada iniciativa legislativa, contemplada en los artículos 87, 88 y 89 CE, en el caso de las enmiendas estamos ya en la fase del procedimiento legislativo *sensu stricto*, en el que ya existe un referente jurídico cierto sobre el que se emiten los pronunciamientos en forma de enmiendas. De esta manera la afirmación de que las, en su día, tramitadas como enmiendas eran proposiciones de ley no es admisible, puesto que, de hecho, la Mesa de la Cámara nunca podría haber tramitado iniciativas legislativas acumulándolas a un procedimiento ya en marcha y que se encontraba en fase de tramitación en el Senado.

Sobre las cuestiones planteadas en este apartado ya se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en su STC 99/1987, de 11 de junio.

Es doctrina constitucional consagrada que las leyes puedan declararse inconstitucionales por inobservancia de las normas procedimentales relativas a su elaboración; así se ha manifestado la Sentencia anteriormente citada. En el presente caso se han observado escrupulosamente las normas parlamentarias sobre elaboración de las leyes contenidas en los artículos 108 a 123 del Reglamento del Congreso; buena prueba de ello es que en las alegaciones formuladas por los recurrentes no se cita ni un solo artículo del citado Reglamento que haya sido incumplido.

Concluye su escrito solicitando que se dicte Sentencia por la que se declare no haber lugar a la inconstitucionalidad pretendida por los recurrentes y se manifieste la conformidad a Derecho de la tramitación parlamentaria de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, y la no violación de los artículos 87, 88 y 90 CE, ni del 9 del mencionado texto fundamental en cuanto proclama el principio de seguridad jurídica.

6. El Abogado del Estado presentó su escrito de alegaciones el 25 de octubre de 1989. Tras efectuar diversas consideraciones sobre el objeto del recurso, el contenido y alcance de la Disposición impugnada y analizar las consecuencias de su aplicación, examina las tachas de inconstitucionalidad alegadas por los recurrentes.

Respecto del principio de generalidad tributaria, las manifestaciones de los recurrentes, que en último término vienen a reconducir las exigencias del principio de generalidad al de igualdad, parten del error de interpretar el término «todos» del artículo 31.1 CE, en el sentido de que, con abstracción de cualquier otra circunstancia, todas las transmisiones y todos los sujetos que en ellas intervengan han de tener el mismo trato tributario. Frente a ello hay que afirmar que el principio de generalidad no impone una uniformidad absoluta de tratamiento fiscal para todo tipo de actuaciones ni de personas en ellas implicadas; en lo que hace al principio de generalidad, la vulneración alegada por los recurrentes pierde toda consistencia cuando se comprueba que la Disposición impugnada se aplica a todas las transmisiones que resulten encuadrables en los presupuestos de hecho que establece.

Ninguna explicación añaden los recurrentes para demostrar que la Disposición adicional cuarta no somete a gravamen con idéntico criterio e igual incidencia todas las situaciones expresivas de la misma capacidad económica, por lo que debería bastar la afirmación en contrario para rechazar la pretendida vulneración del citado principio. No obstante, debe ponerse de relieve que la capacidad económica no está únicamente vinculada al patrimonio (riqueza); en todo caso no puede aceptarse la existencia de una exacta correlación entre capacidad económica y contribución a los gastos públicos.

Con relación a las alegadas vulneraciones del principio de igualdad hace notar el Abogado del Estado, con carácter general, que el artículo 31.1 CE refiere el principio de igualdad a un «sistema» tributario justo, y difícilmente puede atribuirse a la Disposición adicional de una Ley que modifica un punto concreto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales nada menos que la violación del principio de igualdad «del sistema». Hay que hacer notar, además, que los alegatos de discriminación se apoyan en circunstancias ajenas a las normas; es decir, la discriminación nace, no de lo que la norma dice, sino del hecho de no contener previsiones específicas, por lo que tan sólo podría corregirse si ella misma incorporara previsiones que hoy no contiene. Como quiera, no obstante, que sólo cuando la Constitución impone al legislador la necesidad de dictar normas de desarrollo constitucional y éste no lo hace le es exigible un tal pronunciamiento (STC 87/1989), no parece que quepa admitir que la inconstitucionalidad pueda fundarse en la omisión de previsiones en la norma; al menos en dos supuestos, la discriminación denunciada no es imputable a la norma que se impugna, sino a otras que le son ajenas y que fijan el régimen de las entregas sujetas al IVA y de los incrementos de

patrimonio derivados de transmisiones a título lucrativo.

Analiza a continuación las situaciones concretas supuestamente discriminatorias. La no aplicación de la Disposición adicional a las entregas de bienes sujetos al IVA y, por lo tanto, el diferente régimen jurídico de unas y otras transmisiones se explica porque uno y otro tributo gravan realidades diferentes, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, el tráfico jurídico entre particulares de carácter civil y el IVA el de orden mercantil que se realiza por profesionales y empresas; a diferente supuesto de hecho corresponde pues diferente régimen jurídico fiscal; el diferente tratamiento aplicado por el legislador a las transmisiones patrimoniales se justifica, además, porque la práctica de hacer figurar cantidades inferiores a las reales, y el consiguiente fraude fiscal, ha tenido lugar en mayor medida en las transmisiones patrimoniales (fundamentalmente inmobiliarias) sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Que las diferencias derivadas del expediente de comprobación reciban un distinto trato fiscal según excedan o no de los topes legales, es algo que entra dentro de la legítima libertad de apreciación del legislador.

Por último, la diferencia de régimen para personas físicas y jurídicas no supone una vulneración del artículo 31.1 CE; es cierto que existe una diferencia de tipos en el Impuesto sobre Donaciones y en el Impuesto sobre Sociedades, pero esa diversidad no deriva de la Disposición adicional cuarta, sino que resulta del carácter progresivo y redistributivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones frente al carácter proporcional del Impuesto sobre Sociedades y concurre siempre que se compare la tributación de una donación a una persona física frente a la que correspondería a una persona jurídica. Debe tenerse en cuenta, además, que la tributación por el Impuesto sobre Donaciones está en función de la relación de parentesco entre transmitente y adquirente y del patrimonio preexistente de este último, por lo que, según demuestra el Abogado del Estado con diversos ejemplos, sólo podrá hablarse de discriminación a partir de cantidades elevadas.

Rechaza, asimismo, el carácter confiscatorio de la norma; esta última se limita a remitir a su lugar correspondiente el tratamiento tributario del presupuesto que configura, por lo que, en sí misma, no puede ser confiscatoria; si el alcance confiscatorio de la disposición pretende derivarse de la elevada cuantía de las deudas tributarias que puede generar, la utilización de un ejemplo permite concluir que las mayores deudas tributarias que pueden resultar es discutible que sean confiscatorias.

Debe combatirse en este punto la tesis sustentada por los recurrentes de que la Disposición adicional cuarta equipara a la donación lo que no lo es. La norma impugnada no califica la diferencia entre valor comprobado y consignado como donación, ni como transmisión a título lucrativo, sino que deriva sobre el mismo las consecuencias propias de tal tipo de transmisión; es importante observar que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no recae sobre la donación o la herencia, sino sobre el incremento de patrimonio que se genera en el adquirente, tal y como resulta de los artículos 1 y 3 de la Ley del impuesto. Por lo tanto, la Disposición adicional cuarta dice, simplemente, que dicho exceso debe recibir el mismo tratamiento que reciben los incrementos derivados de transmisiones a título gratuito; de aquí que intentar justificar un «alcance confiscatorio» en función de la equiparación vista resulte fuera de lugar.

Debe rechazarse, igualmente, la supuesta violación del principio de legalidad reconocido por el artículo 31.3 CE porque, frente a lo pretendido por los actores, la Disposición impugnada no es una norma sancionadora, sino que persigue aproximar los valores consignados en los documentos traslativos al precio real que interviene en la operación. Su finalidad es disuasiva o correctora, y trata de modificar el hábito del contribuyente que consiste en deformar el precio que las partes acuerdan realmente; el interés por esta práctica se apoyaba, entre otras razones, en las nulas consecuencias del valor comprobado en los gravámenes que recaen sobre los incrementos de patrimonio producidos. Para luchar contra ello, lo único que hace la norma impugnada es traducir las consecuencias tributarias que corresponden a la naturaleza jurídica y a los efectos económicos de los elementos del negocio jurídico que las partes afirman realizar. La Disposición recurrida enfrenta a los sujetos pasivos con la necesidad de ser veraces en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; la mejor manera de evitar su aplicación es declarar correctamente las cláusulas de las transmisiones onerosas. En estas condiciones, pretender que la norma tiene puro carácter sancionador no se ajusta a la realidad.

Como consecuencia de cuanto se ha expuesto, no puede imputarse a la Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989 la vulneración del principio de justicia.

Con respecto a la alegada vulneración de la seguridad jurídica, rechaza el Abogado del Estado la crítica de ausencia de certeza de la norma impugnada; la complejidad de la regulación jurídico-tributaria no supone, necesariamente, incertidumbre. En el caso ahora considerado, la alegación carece de fundamento porque si los recurrentes mediante el análisis de las normas han encontrado sus consecuencias habrá que concluir en la certeza y comprensión de la norma. Que el legislador, en vez de señalar de forma expresa los preceptos concretos de la ley en que se recogen las citadas «repercusiones», se haya remitido a las normas que lo regulan no origina incertidumbre ni parece argumento bastante para tachar la norma de inconstitucional.

Al afirmar, en este mismo apartado relativo a la seguridad jurídica, que el sujeto declarante queda inmerso en la incertidumbre por desconocer cuál va a ser el valor comprobado que le atribuirá la Administración, los recurrentes no han tomado en consideración que tanto la existencia de la tasación pericial como la configuración del acto resolutorio del expediente de comprobación como impugnables en vía económico-administrativa y jurisdiccional eliminan toda idea de «incertidumbre» en el sentido atentatorio contra el principio de seguridad jurídica que pretenden.

En relación al procedimiento de elaboración de la Ley, la Disposición adicional cuarta no ha experimentado una tramitación que deba señalarse como excepcional o distinta a la experimentada por otro tipo de disposiciones. Tras exponer las fases por las que ha atravesado el proyecto de ley, desde la presentación de la enmienda que dio lugar a la Disposición impugnada hasta la aprobación de la Ley, concluye que la tramitación por las Cámaras de la hoy Disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos se ajustó, en todo momento, a la normativa reguladora del trámite procedimental.

Debe rechazarse, asimismo, la alegada interdicción de la arbitrariedad; falta en la demanda la pertinente explicación y justificación. Por otra parte, la aplicación de los pronunciamientos contenidos en la STC 108/1986

(fundamento jurídico 18) a nuestro caso permite concluir la absoluta falta de fundamento de los recurrentes desde el momento en que la Disposición impugnada no es discriminatoria ni injustificada o caprichosa; sus motivaciones y finalidades excluyen que su origen deba buscarse en el capricho del legislativo.

Poca o nula relación cabe encontrar entre la norma impugnada y los principios de economía de mercado y de defensa de los consumidores y usuarios (arts. 38 y 51.1 CE). En contra de lo afirmado por los recurrentes, la norma no pretende que los particulares consignan lo que sería el valor comprobado, sino conseguir la aproximación entre los valores reales y los declarados. Debe tenerse en cuenta que en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales la base imponible viene determinada por el valor real del bien o derecho transmitido, y que este concepto no tiene por qué coincidir con el precio, ni siquiera en casos en que éste es tasado. Para quedar fuera de las previsiones legales basta con que en el documento de autoliquidación se consigne el valor real o verdadero, nada obliga a que el precio o valor consignado permanezca en el escrito de autoliquidación que deberá practicarse por disposición legal sobre el valor real.

No más consistentes parecen los argumentos que se hacen valer en la demanda en relación con los valores superiores del Ordenamiento por las razones que ya se han expuesto previamente.

Concluye su escrito solicitando que se dicte Sentencia por la que, con desestimación del recurso, se declare la plena constitucionalidad de la Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

7. Mediante escrito registrado en este Tribunal el día 13 de octubre de 1989 el Presidente del Senado ruega que se tenga por personada a la Cámara en el procedimiento y remite copia del expediente de tramitación del proyecto de ley.

Por otro escrito registrado en este Tribunal el día 21 de noviembre de 1989 el Letrado de las Cortes Generales Jefe de la Asesoría Jurídica del Senado se adhiere a las alegaciones formuladas por el Congreso de los Diputados y solicita que se dicte Sentencia por la que se declare no haber lugar a la inconstitucionalidad de la Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, y se manifieste la conformidad a Derecho de la tramitación parlamentaria de la Ley y, por consiguiente, la no violación de los artículos 87, 88 y 90 CE, ni del 9 del mencionado Texto fundamental en cuanto proclamador del principio de seguridad jurídica.

8. Por providencia de 12 de febrero de 1990 la Sección Cuarta acordó volver a recabar del Gobierno la remisión al Tribunal del expediente de elaboración de la Ley impugnada. Por medio de escrito registrado de entrada el 2 de marzo de 1990 el Ministro Secretario del Consejo de Ministros remite copias de los distintos anteproyectos elaborados y la memoria correspondiente.

9. Mediante providencia de 26 de abril de 1990 la Sección Cuarta acordó dar vista a las partes personadas de los expedientes de elaboración de la Ley impugnada al objeto de que en el plazo de diez días puedan formular alegaciones.

El Abogado del Estado presentó su escrito de alegaciones el 14 de mayo de 1990. Comienza señalando que el examen de tales antecedentes pone de manifiesto lo infundado de las críticas de los actores. En particular, y no siendo la Ley impugnada la especie normativa a

que se refiere el artículo 86.1 CE, no se comprende muy exactamente cuál es el sentido de la alegación de tal precepto; no más consistencia tiene la invocación de la demanda en torno al artículo 88 CE a la vista de los antecedentes examinados. Frente a lo manifestado de contrario, los antecedentes analizados demuestran que, en ningún caso, la Disposición impugnada ha experimentado una tramitación excepcional o distinta a la experimentada por otro tipo de disposiciones; tras reseñar las vicisitudes experimentadas por la citada disposición desde la presentación de la enmienda ante el Senado hasta la aprobación por el Pleno del Congreso del proyecto de ley, concluye que la tramitación por las Cámaras de la Disposición de referencia se ajustó en todo momento a la normativa reguladora del trámite procedimental. Finaliza solicitando que se dicte Sentencia en los términos interesados en el escrito de alegaciones.

El escrito del representante del Senado quedó registrado el día 18 de mayo de 1990. Tras circunscribir las alegaciones al motivo de inconstitucionalidad que denuncia vicios de procedimiento que invalidan la tramitación de la ley, pone de manifiesto que el artículo 90.2 CE no limita el alcance de las enmiendas senatoriales que modifiquen el texto del proyecto enviado por el Congreso de los Diputados; en uso de estas facultades, de acuerdo con el artículo 90.2 CE y los artículos 106 y 107 del Reglamento del Senado se introdujo la citada Disposición adicional cuarta. De prosperar la tesis de los recurrentes el Senado vería menguado su papel en el procedimiento legislativo, reduciendo su intervención a la pura formulación de enmiendas de perfeccionamiento técnico, puro estilo o simple estética formal, pero esta tesis se ve contradicha por los artículos 106.1 y 122 del Reglamento del Senado.

Es cierto que el artículo 90.2 CE atribuye al Congreso de los Diputados una evidente supremacía sobre el Senado; pero esta preeminencia radica, conforme al artículo 123 de su Reglamento, en que el Congreso se pronuncia sobre las enmiendas senatoriales, aceptándolas o no, pero una vez que son aceptadas se incorporan al texto proyecto de ley con los mismos efectos jurídicos que las enmiendas aprobadas por la Cámara Baja.

No existe, pues, ninguna limitación al contenido de las enmiendas que los parlamentarios quieran presentar a los proyectos ley, salvo naturalmente los límites contenidos en los artículos 84 y 134.6 y 7 CE.

Por otra parte, la incorporación de enmiendas senatoriales de adición no supone una merma del principio de participación y debate parlamentario; antes al contrario, el Senado tiene las mismas facultades para modificar un proyecto de ley que el Congreso de los Diputados, con las salvedades ya citadas de los artículos 90.2 CE y 123 del Reglamento del Congreso.

No se debe olvidar que también el Senado forma parte de las Cortes Generales que representan al pueblo español (art. 66.1 CE), y por ello las enmiendas presentadas por los Senadores lo son bajo la representación del pueblo español; los recurrentes olvidan que en el Senado existe un procedimiento contradictorio de debate y discusión de las enmiendas presentadas.

Finalmente se han de traer a colación los precedentes constituidos por las SSTC 99/1987, fundamento jurídico 1.º, y 108/1986; trasladando esta doctrina al caso que nos ocupa conviene recordar que durante la tramitación en el Senado del proyecto de Ley de Tasas y Precios Públicos no medió protesta por parte de ningún Senador o Grupo Parlamentario, ni se consideró

que existiese lesión a sus derechos cuando fue aprobada la enmienda senatorial que dio lugar a la Disposición adicional cuarta citada.

Concluye su escrito solicitando que se dicte Sentencia por la que se declare no haber lugar a la inconstitucionalidad de la Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, y, por consiguiente, la no violación de los artículos 87, 88 y 90 CE ni el 9 del mismo Texto fundamental, en cuanto proclamador del principio de seguridad jurídica, dictándose resolución por la que se manifiesta la conformidad a Derecho de la tramitación parlamentaria de la Ley, y se tenga al Senado por adherido al escrito de alegaciones formulado por el Congreso de los Diputados.

10. Por escrito registrado de entrada en este Tribunal el día 22 de mayo de 1990 la representación del Congreso de los Diputados reitera las alegaciones formuladas en su escrito de 6 de octubre de 1989, en cuanto que del examen del expediente mencionado no se deriva la necesidad de una alteración de las mismas.

11. Por providencia de 18 de enero de 1999 el Presidente del Tribunal acordó, de conformidad con los artículos 15 y 80 LOTC, designar Magistrado Ponente a don Carles Viver i Pi-Sunyer.

12. Por providencia de 18 de julio de 2000, se acordó para deliberación y votación del presente recurso de inconstitucionalidad el día 19 del mismo mes y año.

II. FUNDAMENTOS JURIDICOS

1. El presente recurso de inconstitucionalidad se interpone contra la Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, que establece literalmente lo siguiente:

«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 100 de éste y dicho exceso sea superior a 2.000.000 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 derivados de transmisiones a título lucrativo.»

Como hemos expuesto con detalle en los antecedentes, los recurrentes consideran que este precepto vulnera los principios de generalidad (art. 31.1 CE), capacidad económica (art. 31.1 CE), igualdad (arts. 31.1 y 14 CE), prohibición de confiscatoriedad (art. 31.1 CE.), legalidad (arts. 31.1 y 25 CE), justicia (art. 31.1 CE), seguridad jurídica (art. 9.3 CE), interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), economía de mercado (art. 38 CE), derechos de los consumidores (art. 51.1 CE), respeto al Derecho y a los valores superiores del Ordenamiento jurídico (art. 1.1 CE) y las reglas del procedimiento legislativo (arts. 86 y 88 CE).

2. Con la finalidad de aclarar ciertos extremos de la Disposición transcrita, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda dictó la Circular 4/1989, de 29 de diciembre, publicada en el

«Boletín Oficial del Estado» del 17 de enero de 1990. La aplicación de la citada Disposición ha sido posteriormente ratificada por el artículo 44.6 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF). A su vez, el artículo 14.7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, LITP), incorpora el contenido de la Disposición adicional cuarta, estableciendo lo siguiente: «Cuando en las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de bienes y derechos, el valor comprobado a efectos de la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" exceda del consignado por las partes en el correspondiente documento en más del 20 por 100 de éste y dicho exceso sea superior a 2 000.000 de pesetas, este último sin perjuicio de la tributación que corresponda por la modalidad expresada, tendrá para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo». La Disposición derogatoria segunda, 2, del Texto refundido de 1993 deroga expresamente la Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (en adelante, LTPP) «en razón de su incorporación» a dicho texto.

Este último dato hace necesario que, antes de entrar en el enjuiciamiento de las cuestiones de fondo suscitadas, nos pronunciemos acerca de si la derogación expresa de la norma impugnada por la Disposición derogatoria segunda, 2, LITP ha producido la pérdida de objeto del presente proceso constitucional.

A este respecto debe recordarse que, conforme a reiterada doctrina constitucional, no cabe dar una respuesta unívoca y general a la cuestión relativa a los efectos de la modificación, derogación o pérdida de vigencia de un precepto legal, ulterior a su impugnación, sobre la eventual desaparición del objeto de los diversos procesos constitucionales. Esa posible pérdida de objeto ha de venir determinada «en función de la incidencia real de la modificación o derogación, no de criterios abstractos» (SSTC 111/1983, de 2 de diciembre, fundamento jurídico 2.º; 199/1987, de 16 de diciembre, fundamento jurídico 3.º; 385/1993, de 23 de diciembre, fundamento jurídico 2.º; 196/1997, de 13 de noviembre, fundamento jurídico 2.º, y 233/1999, de 16 de diciembre, fundamento jurídico 3.º).

En el ámbito del recurso de inconstitucionalidad, como señala la STC 233/1999, con cita de la STC 196/1997, de 13 de noviembre, «la pérdida sobrevenida de la vigencia del precepto legal impugnado "habrá de ser tenida en cuenta por este Tribunal para apreciar si la misma conlleva... la exclusión de toda la aplicabilidad de la Ley (pues), si así fuera, no habría sino que reconocer que desapareció, al acabar su vigencia, el objeto de este proceso constitucional que, por sus notas de abstracción y objetividad, no puede hallar su exclusivo sentido en la eventual remoción de las situaciones jurídicas creadas en aplicación de la Ley, acaso inconstitucional (art. 40.1 LOTC)" (STC 199/1987, de 16 de diciembre, fundamento jurídico 3.º). Por ello, carece de sentido, tratándose de un recurso de inconstitucionalidad, "pronunciarse sobre normas que el mismo legislador ha expulsado ya de dicho ordenamiento... de modo total, sin ultraactividad" (SSTC 160/1987, de 27 de octubre, fundamento jurídico 6.º; 150/1990, de 4 de octubre, fundamento jurídico 8.º; 385/1993, de 23 de diciembre, fundamento jurídico 2.º). «La regla ge-

neral en el ámbito de los recursos de inconstitucionalidad es, pues, que la derogación extingue su objeto» (STC 196/1997, fundamento jurídico 2.º). Sin embargo, hemos reiterado en numerosas ocasiones que hay que huir de todo automatismo en esta cuestión, de modo que en determinadas circunstancias «para excluir "toda aplicación posterior de la disposición legal controvertida, privándola así del vestigio de vigencia que pudiera conservar", puede resultar útil — conveniente— su enjuiciamiento, aun cuando haya sido derogada» (SSTC 196/1997, de 13 de noviembre, fundamento jurídico 2.º, y 233/1999, de 16 de diciembre, fundamento jurídico 3.º; en el mismo sentido, STC 199/1987, de 16 de diciembre, fundamento jurídico 3.º).

Pues bien, dadas las particularidades concurrentes en el caso aquí enjuiciado, no cabe duda de que la derogación de la Disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos por el Texto refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales no conlleva la pérdida sobrevenida del objeto del proceso trabado exclusivamente respecto de aquélla, ya que, de un lado, no puede descartarse en absoluto que dicha Disposición a pesar de su derogación pueda ser aplicada a hechos acaecidos antes de la entrada en vigor del Texto refundido de 1993 y, de otro lado y muy especialmente, debe advertirse que la norma que contiene la Disposición recurrida no ha sido expulsada del Ordenamiento jurídico por obra de la derogación, sino que ésta es fruto de una refundición de textos normativos que se ha limitado a incorporar la norma refundida al nuevo artículo 14.7 del Real Decreto Legislativo 1/1993 mediante una reproducción prácticamente literal de su tenor.

En conclusión, no puede afirmarse que el enjuiciamiento de la Disposición adicional recurrida carezca en este momento de utilidad y relevancia constitucional. Cuestión distinta, aunque íntimamente relacionada, es la de determinar la posible extensión de un hipotético fallo de inconstitucionalidad de la Disposición adicional al precepto del Texto refundido que la reproduce. Sin embargo esa es una cuestión que, en su caso, deberá abordarse al concluir el juicio de constitucionalidad que los recurrentes nos mandan.

3. Sentado lo anterior hemos de dar respuesta, en primer lugar, a la alegación de inconstitucionalidad formal por vulneración de las normas del procedimiento legislativo ordinario que según los recurrentes se habría producido en el trámite y aprobación parlamentaria de la Disposición adicional cuarta al incumplirse los requisitos establecidos por los artículos 88 y 86 CE.

Pues bien, al enjuiciar esta alegación lo primero que debe advertirse es que, aunque los recurrentes aducen como vulnerados los artículos 86 y 88 CE, el primero de ellos debe quedar excluido de entrada de nuestro examen ya que se refiere a una cuestión —los Decretos-leyes— que nada tiene que ver con lo que aquí se impugna y enjuicia.

En cuanto al artículo 88 CE, alegan los recurrentes que en la elaboración de la Disposición recurrida se ha infringido el Texto constitucional y los Reglamentos de las Cámaras porque se ha utilizado un proyecto de ley del Gobierno para incluir, a través de una enmienda introducida durante la tramitación en el Senado, un precepto absolutamente ajeno a la materia regulada en aquél. Al actuar de esta manera, el legislador se habría apartado del cauce procedimental que hubiera debido emplearse (esto es, la presentación del correspondiente proyecto de ley con su exposición de motivos) y habría

sustraído la citada Disposición adicional al debate y a la facultad de enmienda del Congreso de los Diputados.

En efecto, en el texto remitido por el Congreso del proyecto de ley de Tasas y Precios Públicos (inserto en el «Boletín Oficial de las Cortes Generales», Senado, de 3 de enero de 1989) no aparecía precepto alguno con el contenido de la norma impugnada; la redacción definitiva de la Disposición adicional cuarta, ahora impugnada, es fruto de la enmienda número 95 formulada por el Grupo Parlamentario Socialista, fechada el 17 de febrero de 1989 y publicada en el «Boletín Oficial de las Cortes Generales», Senado, de 22 de febrero de 1989. En el Informe de la Ponencia, publicado en el citado Boletín Oficial de 7 de marzo de 1989, figuraba ya el texto de la Disposición impugnada, que asimismo contaba en el Dictamen de la Comisión de Economía y Hacienda publicado el 13 de marzo de 1989, si bien el Grupo Parlamentario Convergencia i Unió mantuvo como voto particular el texto del proyecto de ley antes de la introducción de la mencionada enmienda número 95 del Grupo Socialista, así como en el texto aprobado por el Senado y publicado el 21 de marzo de 1989.

Pues bien, la enmienda que dio origen a la disposición recurrida encuentra su cobertura en la facultad de enmendar que expresamente reconocen al Senado los artículos 90.2 CE y 107 de su Reglamento de 26 de mayo de 1982 (en la actualidad, del Texto refundido del Reglamento del Senado de 3 de mayo de 1994), que no limitan el alcance de las enmiendas senatoriales que modifiquen el texto del proyecto enviado por el Congreso de los Diputados, como ponen de relieve en sus alegaciones las representaciones del Congreso y del Senado personadas en este proceso constitucional. La tesis de los recurrentes, según la cual las enmiendas de adición formuladas en el Senado que supongan una innovación importante deben seguir el cauce legal correspondiente a los proyectos de ley, puede invocar en su favor razones de corrección técnica y buena ordenación del procedimiento legislativo e incluso puede resultar más acorde con la posición constitucional atribuida al Senado en nuestro Ordenamiento, pero no se deduce necesariamente del bloque de la constitucionalidad. Como ya dijimos en un supuesto similar al presente en la STC 99/1987, de 11 de junio, fundamento jurídico 1.º, «ni por su objeto, ni por su contenido, hay límite alguno a la facultad que los miembros de las Cámaras tienen para presentar enmiendas, exceptuadas las que, tanto para las enmiendas como para las proposiciones de ley, fijan los artículos 84 y 134.6 de la Constitución para asegurar un ámbito de acción propia al Gobierno. Al aceptar como enmienda lo que un Grupo Parlamentario presentó como tal no ha habido, en consecuencia, ni podría haber, infracción reglamentaria alguna y por tanto tampoco inconstitucionalidad».

Precisábamos también en dicha Sentencia que «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». La doctrina entonces fijada es también de aplicación, con mayor razón si cabe, en relación con la argumentación defendida en este proceso por los recurrentes respecto de la delimitación material entre la enmienda y el proyecto de ley. Tampoco en esta ocasión ofrecen los recurrentes precepto constitucional o de los Reglamentos de las Cámaras en su apoyo. Debe, en consecuencia, rechazarse la alegada vulneración del artículo 88 CE.

Debe rechazarse también que el procedimiento empleado haya restringido las facultades del Congreso de

los Diputados. La posibilidad de que el Senado introduzca enmiendas en los textos remitidos por el Congreso de los Diputados aparece expresamente contemplada en el artículo 90.2 CE, en tanto que el artículo 123 del Reglamento del Congreso de los Diputados regula el procedimiento a seguir en tales casos, pero una vez que son aceptadas, las enmiendas se incorporan al texto del Proyecto de Ley con los mismos efectos jurídicos que las aprobadas por la Cámara Baja. El mensaje motivado, inserto en el «Boletín Oficial de las Cortes Generales», que envió el Senado al Congreso de los Diputados, de 3 de abril de 1989, menciona expresamente que se añade una Disposición adicional numerada como cuarta que regula el tratamiento fiscal de las diferencias de valores resultantes de la comprobación administrativa. En la sesión plenaria del Congreso de los Diputados celebrada el 6 de abril de 1989 (recogida en el Diario de Sesiones del Congreso núm. 182) la Disposición adicional cuarta fue objeto de debate y votación separada, quedando finalmente aprobada.

En suma, desde la perspectiva constitucional que nos es propia, debe rechazarse la inconstitucionalidad alegada.

4. Una vez salvados los óbices de naturaleza formal y procedimental, la resolución de la cuestión de fondo que se plantea ante este Tribunal requiere, en primer lugar, desentrañar el sentido y finalidad de la Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989. Para ello debemos rechazar de entrada la justificación aducida por el Abogado del Estado según la cual con la referida Disposición se pretende «aproximar los valores consignados en los documentos traslativos al precio real que interviene en la operación». «La disposición recurrida —afirma— enfrenta a los sujetos pasivos con la necesidad de ser veraces en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; la mejor manera de evitar su aplicación es declarar correctamente las cláusulas de las transmisiones onerosas». La norma —se agrega— «no pretende que los particulares consignen lo que sería el valor comprobado, sino conseguir la aproximación entre los valores reales y los declarados. Debe tenerse en cuenta que en el ITP la base imponible viene determinada por el valor real del bien o derecho transmitido, y que este concepto no tiene por qué coincidir con el precio, ni siquiera en casos en que éste es tasado. Para quedar fuera de las previsiones legales basta con que en el documento de autoliquidación se consigne el valor real o verdadero; nada obliga a que el precio o valor consignado permanezca en el escrito de autoliquidación que deberá practicarse por disposición legal sobre el valor real».

La representación legal del Gobierno de la Nación parte de dos premisas íntimamente relacionadas: en primer lugar, que la Disposición cuestionada pretende que no se declare a la Hacienda Pública más que el precio que las partes acuerden realmente; y en segundo término, que el «documento» a que se refiere la norma impugnada es el impreso de «autoliquidación» del ITP, de modo que para que las previsiones legales no se apliquen basta con que «en el documento de autoliquidación se consigne el valor real o verdadero», lo que, por otro lado, exige la Ley reguladora del ITP.

Las premisas descritas, sin embargo, no pueden compartirse a la luz de cuanto dispone la Circular número 4/1989, de 20 de diciembre, aclaratoria de la Disposición adicional cuarta LTPP, y de una interpretación, conforme a los criterios admitidos en Derecho (arts. 3.1 CC y 23.1 LGT), de la mencionada Disposi-

ción. En efecto, la instrucción quinta de la Circular número 4/1989, señala lo siguiente: «Cuando en el documento (público o privado) las partes consignent, además del precio que convengan, un valor distinto de éste, ello no será obstáculo para, cuando proceda, aplicar las previsiones contenidas en la Disposición adicional cuarta.—De igual forma, la autoliquidación del Impuesto por un valor distinto al consignado en el correspondiente documento, no será obstáculo para, cuando proceda, aplicar las previsiones contenidas en dicha Disposición.—En ambos casos, se tomará como «valor consignado» el que las partes consignent como precio». Más adelante, la instrucción séptima, dispone: «Si el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales se hubiese autoliquidado por un valor inferior al consignado en el correspondiente documento, se girará la liquidación complementaria por dicho tributo sobre una base equivalente a la diferencia entre el valor consignado y el valor empleado para autoliquidar». De ambas instrucciones se deducen nítidamente las siguientes conclusiones: *a)* en primer lugar, que una cosa es el «documento» al que se refiere la Disposición adicional cuarta y otra la «autoliquidación» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Dicho «documento» no es otro que el público o privado a través del cual las partes realizan el negocio jurídico o, si se prefiere, en el que las partes hacen constar la transmisión del bien o derecho; y *b)* en segundo término, el valor real debe consignarse en ese «correspondiente documento» y no en la «autoliquidación». De este modo, la consignación en el «documento» de un valor inferior al 80 por 100 del comprobado por la Administración tributaria (siempre que la diferencia entre ambos valores supere, además, los 2.000.000 de pesetas) permite la aplicación de la Disposición, aunque en la «autoliquidación» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales se haya hecho constar el valor real.

A la misma conclusión se llega a través de la interpretación de la Disposición adicional cuarta impugnada. En primer lugar está la propia letra de la norma, que no habla de «autoliquidación», sino de «correspondiente documento». Pero, sobre todo, afirmar, como hace el Abogado del Estado, que ese «documento» es la autoliquidación en el ITP, implica sostener que el comportamiento infractor del adquirente —a saber, la determinación en su declaración del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de una base imponible inferior al valor real— puede tener trascendencia tributaria para el transmitente (el gravamen como ganancia patrimonial en el IRPF o en el Impuesto de Sociedades —en adelante, IS— de la diferencia entre el valor comprobado y el valor declarado), que, evidentemente, no es —no puede ser responsable del eventual incumplimiento de las obligaciones tributarias de la persona con la que contrata, a saber, el adquirente.

En definitiva, por «correspondiente documento» hay que entender el documento, público o privado, en el que las partes contratantes plasman la transmisión. Cabe, desde luego, distorsionando la letra del precepto y obviando las consecuencias absurdas a las que conduce, hacer una distinta interpretación; ello, sin embargo, supondría una reconstrucción de la norma misma no explicitada debidamente en el texto legal impugnado y, por ende, la creación de una norma nueva, con la consiguiente asunción por el Tribunal Constitucional de una función de legislador positivo que constitucionalmente no le corresponde (SSTC 45/1989, de 20 de febrero, fundamento jurídico 11, y 96/1996, de 30 de mayo, fundamento jurídico 22).

5. La verdadera finalidad de la Disposición adicional cuarta LTP no es otra que la de impedir que las partes contratantes en un negocio jurídico —la transmisión onerosa de un bien o derecho— sujeto al ITP hagan constar en el documento público o privado un precio notoriamente inferior al real de la operación, con el fin de defraudar a la Hacienda Pública. En efecto, la motivación que acompañaba la enmienda número 95 en el Senado, del Grupo Parlamentario Socialista (de nueva redacción de la Disposición adicional cuarta) apuntaba textualmente que «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» (BOGC, Senado, III Legislatura, Serie II: Textos legislativos, núm. 257 (c), 22 de febrero de 1989). De hecho, en los debates en el Senado del dictamen de la Comisión de Economía y Hacienda en relación con el proyecto de ley de tasas y precios públicos, el portavoz del Grupo Parlamentario Socialista defendió el contenido de la Disposición impugnada como «un método bueno para perseguir el fraude fiscal», al entender lícito «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» («Diario de Sesiones del Senado», Sesión Plenaria núm. 113, de 14 de marzo de 1989).

Pues bien, conviene dejar claro desde un principio que la finalidad descrita se encuentra amparada en la Constitución y en la consagración que en ella se hace del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica del artículo 31.1 CE; en efecto, como dijimos en la STC 79/1990, de 26 de abril, la lucha contra el fraude fiscal «es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria» (fundamento jurídico 3.º).

El legislador puede perseguir esta finalidad mediante medidas de carácter tributario de muy diversa índole, cuya legitimidad ha sido declarada por este Tribunal en múltiples ocasiones, tendentes por ejemplo a estimular el cumplimiento de las obligaciones tributarias o a disuadir su incumplimiento (STC 164/1995, de 13 de noviembre, en relación con el recargo del artículo 61.2 LGT en la redacción dada por la Ley 46/1985, de 27 de diciembre) o a compensar o resarcir al Erario público por los perjuicios que puedan derivarse de dicho incumplimiento (STC 76/1990, de 26 de abril, con relación a los intereses de demora previstos en el artículo 51.2.b) LGT, en la redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril). También puede optar, claro está, por establecer medidas de carácter sancionador tendentes a reprimir o castigar la comisión de ilícitos tributarios. Con todo, es evidente, que el hecho de que el fin sea constitucionalmente legítimo no significa que también lo sean los medios concretos utilizados para alcanzarlo. Por ello, tanto si se adoptan medidas de carácter tributario como si se recurre a medidas sancionadoras deberán respetarse los preceptos constitucionales aplicables a cada una de estas figuras y, en especial, los principios del artículo 31.1 CE respecto de las primeras y los artículos 25 y 24 CE respecto de las segundas.

6. La Disposición adicional objeto del presente proceso constitucional tiene dos partes claramente diferenciables. En la primera se establece que en las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de bienes y derechos la tributación correspondiente al adquirente (ITP) se calculará en relación con el valor comprobado por la Administración. En esta primera parte la referida Disposición no añade nada nuevo a las normas reguladoras del ITP en lo que a las consecuencias tributarias se refiere: la previa comprobación del valor de los bienes o derechos transmitidos tenía cobertura en el artículo 52 LGT y, más específicamente, en el artículo 46 del Texto refundido del ITP y la Administración ya contaba con la posibilidad de gravar las transmisiones onerosas atendiendo, a estos efectos, no a la cantidad declarada, sino al valor real de los bienes o derechos transmitidos. Las cantidades que tanto el transmitente como el adquirente deben ingresar son consecuencia de la simple y estricta aplicación de las normas relativas al ITP, al IRPF o al IS.

Lo novedoso de la Disposición recurrida es el plus que añade a estos gravámenes al establecer que, cuando el valor comprobado exceda del consignado por las partes en más de un 20 por 100 y dicho exceso sea superior a 2.000.000 de pesetas, ese exceso «tendrá para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo». Concretamente, el adquirente, en primer lugar, además de la cantidad adicional en concepto de ITP (más los correspondientes intereses de demora y, en su caso, las sanciones) a que acabamos de aludir, habrá de satisfacer a la Hacienda pública, por la diferencia entre el valor consignado en el documento y el comprobado por la Administración, una cantidad que se calcula conforme a las normas del ISD o el IS, según se trate, respectivamente, de una persona física o jurídica; y el transmitente, amén del citado gravamen adicional en el IRPF o el IS, estará obligado a realizar un ingreso suplementario que se determina aplicando al exceso comprobado las reglas que sobre la tributación de las ganancias patrimoniales establece la LIRPF, si es persona física, o la LIS, si es persona jurídica.

Pues bien, esas «repercusiones tributarias» a las que se refiere la Disposición adicional impugnada son las que para los recurrentes, desde la perspectiva del artículo 31.1 CE, vulneran los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, prohibición de alcance confiscatorio, legalidad y justicia.

7. El enjuiciamiento del precepto desde la perspectiva de los principios contenidos en el artículo 31.1 CE requiere ahondar en el significado y efectos del precepto cuestionado.

La Disposición adicional cuarta, como se ha reiterado, tiene una finalidad declarada: persuadir a las partes contratantes en un negocio jurídico sujeto al ITP —la transmisión onerosa de un bien o derecho— para que no hagan constar en el documento público o privado que plasma la transmisión un precio notoriamente inferior al real de la operación, con el fin de defraudar a la Hacienda Pública.

Es evidente, sin embargo, que, siendo la citada su finalidad, la referida Disposición no va dirigida solamente a quienes, con el ánimo de defraudar, declaran un precio de la operación inferior al efectivamente pactado por las partes. El presupuesto de su aplicación, efectivamente, es la mera consignación en el correspondiente documento de un valor del bien o derecho

transmitido distinto en cierta magnitud al «valor comprobado» por la Administración tributaria, con independencia de cuáles sean las razones de semejante discordancia. Pero es patente que esta diferencia de valor a la que la norma impugnada apareja automáticamente efectos negativos sobre el patrimonio de las partes intervinientes en el negocio jurídico, ni es circunstancia que suponga directamente la existencia de fraude fiscal, ni constituye un hecho del que pueda necesariamente deducirse que existe una ocultación del precio real de la operación. En efecto, no es preciso un excesivo esfuerzo de imaginación para concluir que son varias las causas por las que el «valor comprobado» por la Administración tributaria a los efectos del ITP puede exceder en más del 20 por 100 del declarado por las partes. Desde luego, no puede descartarse entre tales motivos que se haya faltado a la verdad en el precio de la operación con el ánimo de defraudar. Pero junto a éste existen muchos otros —no excepcionales— ajenos al incumplimiento del deber de contribuir, como, por ejemplo, la discrepancia sobre el valor del bien o derecho transmitido, la situación coyuntural del mercado, la necesidad perentoria de liquidez o, en fin, el simple desconocimiento de los precios del mercado.

Y tampoco puede afirmarse que declarar como «valor real» a efectos del ITP una magnitud diferente en más de un 20 por 100 al valor comprobado por la Administración sea una conducta de la que razonablemente pueda presumirse que, en la mayoría de las ocasiones, se está ocultando el precio real de la transmisión. Tal conjetura sería lógica y razonable si nuestro ordenamiento fijara el contenido exacto de la expresión «valor real» que emplea el artículo 10 LITP. Sucede, sin embargo, que el «valor real» —al que debe reconducirse el valor comprobado del que habla la Disposición adicional cuarta— es una magnitud indeterminada, en tanto que ni determina qué debe entenderse por valor real, ni especifica los parámetros que deben emplear en todo caso los sujetos pasivos del ITP para determinarlo, razón por la cual las discrepancias en relación con la valoración de los bienes y derechos no sólo son lógicas y razonables, sino incluso frecuentes. Esta dificultad de determinar el valor real viene a reconocerse por el propio legislador en el artículo 25 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, precepto que, aunque autoriza —que no obliga— a los contribuyentes a consultar a la Administración sobre el valor de los bienes o derechos que vayan a ser objeto de transmisión o adquisición, establece que dicha consulta no es vinculante para la Administración, pudiendo ésta posteriormente rectificar el valor fijado en un principio.

El precepto impugnado viene, por tanto, a establecer una presunción *iuris et de jure* de defraudación en aquellos casos en los que las partes han declarado un valor inferior en más de un 20 por 100 al comprobado por la Administración como «valor real», otorgando, en consecuencia, un mismo tratamiento a comportamientos de muy diversa naturaleza. Es decir, y para evitar el fraude fiscal que se produce o podría producir en uno de los tributos que gravan las transmisiones onerosas *inter vivos*, la Ley se limita a establecer un tope a partir del cual las diferencias entre el valor comprobado y el declarado, amén de las consecuencias tributarias previstas con carácter general en el ordenamiento tributario para tales negocios jurídicos, llevarán aparejado un «agravamiento fiscal». La norma ni establece excepciones, ni tiene en consideración las razones por las que existen las diferencias de valor.

Por otra parte, el precepto establece la ficción de la existencia de un acto de liberalidad. En efecto, por el

solo hecho de que se haya consignado un valor en el documento que refleja la transmisión sensiblemente inferior al comprobado por la Administración, finge sin admitir prueba en contrario, que el transmitente ha donado al adquirente una cantidad equivalente al exceso comprobado y, en consecuencia, grava dicha operación como si de una transmisión a título lucrativo se tratase. Esto es, establece la ficción de que cuando en la transmisión onerosa de un bien o derecho se declara un valor inferior en cierta cantidad al valor real, se ha producido la donación de parte del bien transmitido, y, además, grava esa diferencia entre el valor declarado por las partes y el comprobado por la Administración, no sólo como una transmisión a título lucrativo, sino también como transmisión a título oneroso («sin perjuicio de la tributación que corresponda» por el ITP, dice claramente la norma recurrida); es decir, grava una misma adquisición o, más exactamente, un tramo de la misma (el equivalente al exceso comprobado), como una donación y como una compraventa.

No resulta ocioso poner también de manifiesto que estamos ante un acto del legislativo que otorga un mismo tratamiento a situaciones disímiles que tienen una solución distinta con carácter general en nuestro ordenamiento tributario, a saber: hipótesis en las que, al ocultar el precio efectivamente pactado, se ha cometido un ilícito tributario (en las que resultan aplicables los arts. 77 y siguientes LGT y el procedimiento previsto en el Real Decreto 1930/1998); en las que se ha simulado el verdadero negocio (supuestos en los que el ordenamiento tributario prevé el empleo de los instrumentos recogidos en los arts. 25 y 28 LGT); o, en fin, en las que ha existido una mera discrepancia respecto del valor del bien o derecho objeto de transmisión (para los que, en principio, está prevista una mera liquidación complementaria con exigencia de los correspondientes intereses de demora, por cuanto el artículo 77.4 d) LGT prevé la correspondiente causa excluyente de la responsabilidad para tales casos). Desde luego, si la finalidad perseguida es evitar el fraude fiscal, no parece coherente dispensar el mismo trato a quienes, sin ánimo de defraudar a la Hacienda Pública declaran como valor el precio verdadero del negocio jurídico realizado, que a quienes torticeramente ocultan parte del precio cierto de la operación al Fisco incumpliendo de forma insolidaria con su deber constitucional de contribuir a las cargas públicas del Estado (art. 31.1 CE). Tampoco parece demasiado congruente con el fin perseguido la no aplicación de los efectos de la Disposición adicional cuarta a las entregas de bienes y derechos sujetas —y no exentas— al IVA, por cuanto exactamente el mismo comportamiento fraudulento puede tener lugar en las entregas de bienes que se efectúan en una actividad económica (tráfico mercantil) que en las transmisiones onerosas que se producen dentro del tráfico civil; ni, en fin, que las consecuencias negativas para el patrimonio que se anudan a la conducta que se presume elusiva del deber de contribuir dependan del impuesto por el que se someta a tributación el exceso comprobado (el IRPF, el IS o el ISD, según corresponda).

8. Pues bien, una vez examinadas las consecuencias prácticas de la aplicación de la Disposición adicional cuarta LTPP, con independencia de los posibles reparos que pudieran oponerse a la misma desde la perspectiva de otros principios constitucionales, es evidente que da lugar a situaciones incompatibles con la plena vigencia del sistema tributario justo y, más concretamente, con el principio de capacidad económica a que se refiere el artículo 31.1 CE

Efectivamente, como señalamos en la STC 209/1988, de 10 de noviembre, es cierto que «el legislador puede ponderar aquellos elementos que sirvan para determinar con la mayor precisión la capacidad real de los perceptores de rentas, que suministre la base de una imposición concorde con el "sistema tributario justo" al que se refiere el antes mencionado artículo 31 de la Constitución». Pero no es menos cierto que el principio de justicia consagrado para la específica materia tributaria en dicho precepto y recogido con carácter general en el artículo 11 CE determina que dichos elementos y circunstancias deben responder «a la situación económica real de los sujetos pasivos del impuesto» (fundamento jurídico 9.º); de manera que, como poníamos de manifiesto en la STC 221/1992, de 11 de diciembre, la justicia del sistema se quebraría en aquellos supuestos en los que la norma gravase «en todo o en parte rentas aparentes, no reales» (fundamento jurídico 5.º, c)).

Pues bien, como comprobaremos a continuación, no cabe dudar de que la Disposición adicional cuarta LTPP, el establecer la ficción de que ha tenido lugar al mismo tiempo la transmisión onerosa y lucrativa de una fracción del valor del bien o derecho, lejos de someter a gravamen la verdadera riqueza de los sujetos intervinientes en el negocio jurídico hace tributar a éstos por una riqueza inexistente, consecuencia ésta que, a la par que desconoce las exigencias de justicia tributaria que dimanarían del artículo 31.1 CE, resulta también claramente contradictoria con el principio de capacidad económica reconocido en el mismo precepto.

En efecto, el modo ordinario de perseguir las conductas contrarias al ordenamiento es la imposición de medidas de carácter punitivo. Por esto puede calificarse de inhabitual que la prevención del fraude fiscal se haga mediante la amenaza con el aumento del gravamen tributario. Como hemos dicho en reiteradas ocasiones, el tributo es una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, fundamento jurídico 15, y 233/1999, de 16 de diciembre, fundamento jurídico 18) que, por imperativo del artículo 31.1 CE, sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida —en función— de la capacidad económica (STC 182/1997, de 28 de octubre, fundamento jurídico 6.º).

Es verdad que, como hemos afirmado, el legislador puede establecer tributos con finalidad no predominantemente recaudatoria o redistributiva, esto es, configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, fundamento jurídico 13; 197/1992, de 19 de noviembre, fundamento jurídico 6.º); y también hemos dicho que «en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el legislador puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos..., con más razón, cuando se encuentre ante la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, habilitando a este fin los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados, pues la lucha contra el fraude fiscal es un objeto y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos (SSTC 76/1990, de 26 de abril, fundamento jurídico 3.º, y 214/1994, de 14 de julio, fundamento jurídico 5.º)» (STC 46/2000, de 17 de febrero, fundamento jurídico 6.º); pero, en todo caso, es evidente que en dicha finalidad contributiva debe necesariamente estar pre-

sente y que deben respetarse, entre otros, el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 CE o, lo que es igual, el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, fundamento jurídico 13; 186/1993, de 7 de junio, fundamento jurídico 4.º, a)), de tal manera que el medio que se articule para gravarlo guarde la debida correspondencia con el fin (por este motivo, a saber, que el medio utilizado no era adecuado con la finalidad perseguida, declaramos la inconstitucionalidad, por motivos de capacidad económica, de un precepto de la Ley 44/1978, del IRPF, en la STC 46/2000).

En suma, aunque la finalidad perseguida sea constitucionalmente legítima —la lucha contra el fraude fiscal—, la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica porque, siendo muy amplia la libertad del legislador a la hora de configurar los tributos, éste debe, «en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» (STC 221/1992, fundamento jurídico 4.º; en el mismo sentido, STC 214/1994, fundamento jurídico 5, c)). Esto es precisamente lo que sucede en los supuestos en los que resulta aplicable la norma impugnada.

Como hemos visto, la propia Disposición adicional cuarta LTPP se declara aplicable a las «transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de bienes y derechos». Indudablemente tales negocios jurídicos constituyen una manifestación de riqueza o índice de capacidad económica susceptible de gravamen, razón por la cual, desde la perspectiva del artículo 31.1 CE, ningún reparo puede oponerse a la circunstancia de que en la actualidad resulten gravados en el ITP. Sin embargo, la norma impugnada, respecto de la diferencia entre el valor declarado y el comprobado, presumiendo, en todo caso, la existencia de una conducta fraudulenta, establece la ficción de que se han producido al mismo tiempo dos transmisiones o dos negocios jurídicos, una transmisión onerosa y una donación, y, consecuentemente, establece un doble gravamen (en el ITP y en el ISD, si es persona física, o en el ITP y en el IS, si se trata de una persona jurídica), uno para cada supuesto negocio jurídico, uno para cada supuesta manifestación de riqueza.

Pero carece de toda justificación razonable y resulta por tanto arbitrario fingir que una misma transmisión de una porción de bien o derecho (la correspondiente a la diferencia entre el valor declarado y el comprobado) ha tenido lugar simultáneamente de forma onerosa y gratuita. Dicho de otro modo, es del todo imposible que haya existido a la vez más de una transmisión y, por tanto, más de una riqueza imponible: o bien ha tenido lugar una donación de parte del bien o derecho transmitido, en cuyo caso puede hacerse tributar al adquirente conforme a las transmisiones lucrativas (ISD para las personas físicas e IS para las personas jurídicas), o bien ha tenido lugar una compraventa (permuta, o cualquier otro negocio oneroso), en cuyo caso podrá exigírsele el gravamen correspondiente a las transmisiones onerosas (ITP). Fingiendo a efectos tributarios que han existido simultáneamente dos transmisiones distintas, es evidente que la Disposición adicional cuarta LTPP está gravando, junto a una manifestación real de riqueza (la que se ha evidenciado con el verdadero negocio jurídico realizado: Compraventa u otra transmisión a título oneroso), una riqueza inexistente, ni siquiera en potencia, vulnerando, de este

modo, las exigencias que derivan del principio de capacidad económica constitucionalmente reconocido.

El examen de los efectos que la Disposición adicional cuarta LTPP establece para el transmitente permite llegar a la misma conclusión. Como hemos dicho, la aplicación conjunta de la norma recurrida y de la LIRPF (art. 33.1, *in fine*) y la LIS (arts. 15 y 18), da lugar también a que la diferencia entre el valor declarado por los contribuyentes y el comprobado por la Administración se grave al mismo tiempo como transmisión onerosa y lucrativa, lo que, por las razones que acabamos de exponer, resulta por sí mismo contradictorio con el artículo 31.1 CE. Pero, con independencia de este doble gravamen que deriva de la aplicación conjunta de los referidos preceptos, es claro que los solos efectos que la norma impugnada establece para el transmitente desconocen el principio de capacidad económica.

Como venimos diciendo, la Disposición adicional cuarta LTPP, por la mera existencia de una discrepancia de cierta importancia entre el valor declarado y el comprobado, finge que el transmitente ha obtenido una ganancia patrimonial lucrativa que, como tal, debe someterse a tributación conforme a las normas del IRPF (si es persona física) o al IS (si es persona jurídica). Tratándose, sin embargo, en ambos casos, de tributos que gravan la renta como enriquecimiento experimentado por el sujeto a lo largo de un determinado período, es evidente que la ficción que establece la norma impugnada resulta claramente incompatible con el principio de capacidad económica en todos aquellos supuestos en los que las partes en la transmisión onerosa del bien o derecho han declarado el precio real de la operación, dado que se estaría sometiendo a tributación una riqueza irreal o inexistente que, como tal, no puede ser objeto de gravamen sin vulnerar el artículo 31.1 CE (STC 214/1994, fundamento jurídico 5.º, c)). Tanto más patente se hace la contradicción de la norma impugnada con el principio de capacidad económica, cuando existen determinados supuestos en los que, según la normativa reguladora de los tributos (IRPF e IS), o bien puede manifestarse, no ya una ganancia patrimonial, sino una pérdida (por ser inferior al valor de transmisión al de adquisición), o bien la ganancia exteriorizada con la transmisión onerosa de un bien estuviese exenta de gravamen (ya lo sea por la aplicación de los coeficientes reductores aplicables al amparo de la Ley 18/1991, reguladora del IRPF, ya lo sea por la de los coeficientes de actualización previstos en las Leyes 40/1998, reguladora del IRPF, o 43/1995, reguladora del IS).

9. La inconstitucionalidad del precepto por vulneración del artículo 31.1 CE no podría eludirse aduciendo que, pese a su configuración legal, no nos hallamos en realidad ante medidas de carácter tributario, sino ante sanciones que, como tales, no han de ajustarse a las exigencias de dicho principio. Pues si así fuese, como aducen los recurrentes, habría que llegar a la misma conclusión de inconstitucionalidad por infracción de los artículos 25 y 24 CE.

A este propósito basta contrastar la Disposición adicional recurrida con el mandato contenido en el artículo 25 CE de *lex certa* o de taxatividad en la descripción de los tipos penales e infractores, mandato que obliga al legislador a llevar a cabo «una descripción de las conductas, acciones u omisiones constitutivas de delito, que cumpla las exigencias del principio de seguridad jurídica» (STC 133/1987, de 21 de julio, fun-

damento jurídico 4.º, y STC 53/1994, de 24 de febrero, fundamento jurídico 4.º, a)) y, de este modo, permita predecir, con un grado suficiente de certeza, «las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la comete» (STC 116/1993, de 29 de marzo, fundamento jurídico 3.º, y STC 53/1994, de 24 de febrero, fundamento jurídico 4.º, a); en el mismo sentido, la reciente STC 142/1999, de 22 de julio, fundamento jurídico 3.º).

A la luz de esta doctrina, es claro que si la norma impugnada estableciera una sanción por la realización de una conducta contraria al ordenamiento, su formulación no permitiría al ciudadano predecir con suficiente grado de certeza la conducta que constituye la referida infracción y esta indeterminación de la conducta infractora vulneraría la exigencias de *lex certa* que derivan del artículo 25.1 CE.

En efecto, el comportamiento que, de conformidad con la Disposición adicional cuarta LTPP, determinaría la aplicación de una medida materialmente sancionadora, sería la consignación en el documento que plasma la transmisión onerosa de un valor inferior en más de un 20 por 100 el que la Administración haya comprobado como «valor real», cuya dificultad de cuantificación ya ha sido destacada con anterioridad.

Ciertamente, la Ley General Tributaria (art. 52) establece unos «medios» con arreglo a los cuales la Administración tributaria podrá comprobar el «valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible», medios de comprobación a los que, conforme al artículo 46.2 Real Decreto Legislativo 1/1993, habrá de sujetarse en todo caso cuando, a los efectos del ITP, pretenda cuantificar el valor real de los bienes o derechos transmitidos. Y también es cierto que tanto la referencia al «valor real» —por muy indeterminados que resulten los vocablos «valor» y «real»— cuanto la existencia de estos medios tasados de comprobación para determinarlos, permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda o, lo que es igual que, en detrimento de la reserva de ley recogida en el artículo 133.1 CE, le esté permitiendo cuantificar, sin límite alguno, un elemento esencial del tributo. Estamos aquí, como en otros supuestos (STC 233/1999, de 16 de diciembre, fundamento jurídico 19, a)) ante una fórmula —el «valor real»— que impone a la Administración la obligación de circunscribirse dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias.

Pero, siendo esa esfera de apreciación que se concede a la Administración tributaria aceptable desde la perspectiva del artículo 133.1 CE, es decir, desde un punto de vista estrictamente tributario resulta excesivamente amplio a la luz del principio —más estricto— de legalidad, recogido en el artículo 25.1 CE, o lo que es lo mismo, en materia sancionadora. Porque, como hemos dicho, la Ley ni define qué debe entenderse por valor real, ni especifica qué criterios o parámetros —de entre los múltiples y heterogéneos que existen— deben tenerse en cuenta a la hora de fijarlo. De este modo, no resulta aventurado afirmar que la tarea de comprobar el «valor real» de los bienes y derechos, lejos de arrojar una cifra —en pesetas— exacta, incontrovertible o, al menos, previsible dentro de un margen razonable, normalmente dará lugar a tantos resultados como pe-

ritos la lleven a cabo. El propio legislador es consciente de esta circunstancia cuando permite que el sujeto pasivo promueva la «tasación pericial contradictoria, en corrección» de la valoración practicada por la Administración (art. 52.2, párrafo 1, LGT; arts. 50 y 51 Real Decreto Legislativo 30/1980; y arts. 46.2, párrafo 2, y 47.1 Real Decreto Legislativo 1/1993); cuando establece que «si existiera disconformidad de los peritos sobre el valor de los bienes o derechos y la tasación practicada por el de la Administración no excede en más del 10 por 100 y no es superior en 20 000.000 de pesetas a la hecha por el del sujeto pasivo, esta última servirá de base para la liquidación» (art. 52.2, párrafo 2, LGT); o cuando prevé que si la tasación efectuada por el perito de la Administración excede de los límites indicados deberá designarse un perito tercero, siendo todos los gastos de la pericia de cuenta de la Administración cuando la tasación practicada por el tercer perito no fuese superior en un 20 por 100 al valor declarado (art. 52.2, párrafo 5, LGT); o, en fin, cuando en la propia Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, se establece —en su art. 25— la posibilidad de los contribuyentes de solicitar de la Administración información sobre el valor de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión, pero sin que dicha consulta, por mandato expreso de la Ley, tenga carácter vinculante para aquélla, por cuanto que «dicha información no impedirá la posterior comprobación administrativa».

La imposibilidad de cifrar *a priori* el «valor real», no resultando un obstáculo para que dicho concepto pueda servir de parámetro a fin de cuantificar un tributo, constituye, sin embargo, un escollo insalvable para definir el tipo infractor cuando, como sucede en este caso, la Ley fije la frontera entre la conducta lícita y la que está vedada en una cifra exacta: más de un 20 por 100 y, en todo caso, 2 000.000 de pesetas, del valor estimado por la Administración. En definitiva, la formulación de la Disposición adicional cuarta LTPP no permite el ciudadano predecir con suficiente grado de certeza la conducta que constituye infracción, indeterminación de la conducta infractora que vulnera las exigencias de taxatividad que derivan del artículo 25.1 CE.

10. Por lo que al artículo 24.2 CE respecta, es doctrina constitucional reiterada que las garantías procesales constitucionalizadas en dicho precepto son de aplicación al ámbito administrativo sancionador, «en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el artículo 9 de la Constitución» (por todas, STC 14/1999, de 22 de febrero, fundamento jurídico 3.º); y como dijimos en la STC 18/1981, de 8 de junio, fundamento jurídico 3.º, «tales valores no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración, por razones de orden público, puede incidir en la esfera jurídica de los ciudadanos imponiéndoles una sanción sin observar procedimiento alguno, y, por tanto, sin posibilidad de defensa previa a la toma de la decisión» pues, como sostuvimos en el mismo lugar, «la garantía del orden constitucional exige que el acuerdo se adopte a través de un procedimiento en el que el presunto inculpador tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga».

De lo anterior cabe deducir que, de establecer medidas punitivas, la Disposición adicional cuarta LTPP vulneraría el artículo 24.2 CE, porque, aunque ni éste ni cualquier otra norma impiden en principio la apli-

cación a los sujetos afectados por la Disposición recurrida de las garantías propias del ámbito administrativo sancionador, lo cierto es que, no sólo no prevé expresamente su aplicación sino que, además, su literalidad conduce justamente a lo contrario: la aplicación de plano de una sanción administrativa. Y es que basta con acudir a la norma impugnada para comprobar que, no sólo no califica a las medidas de naturaleza punitiva que prevé como sanción ni, por ende, se remite al Capítulo VI, sobre «Infracciones y sanciones», de la LGI, ni a la norma que regula el procedimiento tributario sancionador (Reales Decretos 2631/1985 y 1930/1998), sino que, al referirse a las mismas como «repercusiones tributarias», dirige derechamente a los ciudadanos afectados, a la Administración actuante y a los órganos judiciales hacia las normas que regulan la liquidación de los distintos tributos, en lugar de, como resultaría constitucionalmente preceptivo, a la aplicación de los principios y garantías que para el ámbito sancionador (también, insistimos, para el administrativo sancionador) derivan de los artículos 24.2 y 25.1 CE.

11. Establecido cuanto antecede, no resulta necesario entrar a enjuiciar las demás denuncias de inconstitucionalidad aducidas por los recurrentes. Si debemos determinar, en cambio, si la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la derogada Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos puede extenderse al artículo 14.7 LITP (aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre), que, en virtud de una operación de refundición, la incorpora de modo prácticamente textual, ya que, como se expone en el fundamento jurídico 2.º de esta Sentencia, se limita a sustituir la expresión «sin perjuicio de la tributación que corresponda por el Impuesto citado», por la locución «sin perjuicio de la tributación que corresponda por la modalidad expresada», que lógicamente tiene el mismo significado.

Es cierto que el artículo 39 LOTC sólo permite extender la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos impugnados por conexión o consecuencia a otros de «la misma Ley, Disposición o acto con fuerza de Ley». Es cierto también que el precepto impugnado pertenece a la Ley de Tasas y Precios Públicos de 1989 y que los recurrentes no impugnaron el artículo 14.7 del Texto refundido de 1993 que la reproduce. Sin embargo, las características propias de la refundición producida permiten concluir que en el presente caso la declaración de inconstitucionalidad y nulidad puede extenderse con naturalidad al citado precepto del Texto refundido, como hicimos en la STC 196/1997 al enjuiciar un supuesto que, en este extremo, guarda en cuanto al fondo una sustancial identidad con el presente (fundamento jurídico 4.º).

En efecto, debe tenerse en cuenta que en el caso aquí analizado no se trata de un fenómeno de sucesión de normas en el que una norma se reproduce más o menos

literalmente en una disposición o texto normativo posterior, sino que la reproducción literal se produce en un Texto refundido que, en rigor, carece de capacidad innovadora propia, ya que se limita a sustituirla ocupando su lugar en el Ordenamiento jurídico (art. 82.5 CE). En este caso, mantener en el ordenamiento preceptos de un Texto refundido reproduciendo preceptos legales declarados inconstitucionales y nulos supone introducir un elemento de inseguridad jurídica que este Tribunal en el marco de sus competencias está llamado a evitar.

En conclusión, constatada la inconstitucionalidad de la Disposición adicional cuarta LITP, debe declararse, asimismo, la inconstitucionalidad y nulidad del artículo 14.7 LITP.

12. Antes de pronunciar el fallo a que el mismo conduce sólo nos resta precisar cuál es el alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad que lo integra. Pues bien al igual que en otras ocasiones, y por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), conviene declarar que únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza al haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía una resolución administrativa o judicial firme sobre las mismas (art. 40.1 LOTC).

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCION DE LA NACION ESPAÑOLA,

Ha decidido:

Declarar inconstitucional y nula la Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos y su reproducción en el artículo 14.7 del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a 19 de julio de 2000.—Pedro Cruz Villalón.—Carles Viver i Pi-Sunyer.—Rafael de Mendizábal Allende.—Julio Diego González Campos.—Manuel Jiménez de Parga y Cabrera.—Tomás S. Vives Antón.—Pablo García Manzano.—Pablo Cachón Villar votó en pleno y no pudo firmar.—Pedro Cruz Villalón.—Fernando Garrido Falla.—Vicente Conde Martín de Hijas.—Guillermo Jiménez Sánchez.—María Emilia Casas Baamonde.—Firmados y rubricados.