

Master en Abogacía por la Universidad de León

Facultad de Derecho

Universidad de León

2016/2017

MEDIOS DE COMPROBACIÓN DE VALORES

**EN EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES Y EN EL IMPUESTO DE
TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.**

**MEANS OF VERIFICATION OF TAX VALUE IN THE INHERITANCE AND GIFT
TAX AND IN THE PROPERTY TRANSFER AND CERTIFIED LEGAL
DOCUMENTS TAX.**

Realizado por el alumno D. Francisco Pérez del Amo

Tutelado por el profesor D. Antonio Vaquera García

León, a 30 de enero de 2017

ÍNDICE

I.-OBJETO DEL TRABAJO.....	7
II.-METODOLOGÍA.....	8
III.-CONSIDERACIONES GENERALES.....	9
III.1-LA DIFERENCIA ENTRE PRECIO Y VALOR.....	10
III.2.-EL VALOR DE MERCADO Y VALOR FISCAL.....	11
IV.-EL VALOR DECLARADO.....	12
V.-NORMATIVA REGULADORA DE LA COMPROBACIÓN DE VALORES.....	20
V.1.-SUPUESTOS EXCLUIDOS DE COMPROBACIÓN.....	21
V.2.-LÍMITES A LA FACULTAD DE COMPROBACIÓN DE VALORES.....	21
VI.-MEDIOS DE COMPROBACIÓN DE VALORES.....	22
VI.1.-CAPITALIZACIÓN O IMPUTACIÓN DE RENDIMIENTOS AL PORCENTAJE QUE LA LEY DE CADA TRIBUTOS SEÑALE.....	23
VI.1.1.-STC de 18-02-2016 sobre la constitucionalidad de disposiciones autonómicas divergentes de la ley estatal de cada tributo.....	24
VI.1.2.-STS de 5-03-2015 sobre la inadmisión del sistema de capitalización de beneficios de acuerdo con el artículo 57.1 LGT.....	25
VI.1.3.-STSJ de Madrid de 19-04-2016 sobre la inaplicación del sistema de capitalización de beneficios del 57.1. a) al no existir disposición en este sentido en la ley estatal de cada tributo.....	26
VI.1.4.-Resolución del TEAC de 15-09-2016 que inadmite el sistema de capitalización de beneficios de acuerdo al 57.1 a) LGT al no existir disposición en este sentido en la ley estatal de cada tributo.....	27

VI.1.5.-Conclusiones en la capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale	27
VI.2.-ESTIMACIÓN POR REFERENCIA A LOS VALORES QUE FIGUREN EN LOS REGISTROS OFICIALES DE CARÁCTER FISCAL.....	28
VI.3.-PRECIOS MEDIOS EN EL MERCADO.....	30
VI.4.-COTIZACIONES EN MERCADOS NACIONALES Y EXTRANJEROS.....	30
VI.5.-DICTAMEN DE PERITOS DE LA ADMINISTRACIÓN.....	31
VI.5.1.-La titulación del perito en relación al bien valorado.....	31
VI.5.2.-La motivación del informe del informe pericial.....	32
VI.5.3.-Personación del perito en inmueble objeto de valoración... 	33
VI.5.4.-La homogeneidad y elección de los testigos.....	34
VI.5.5.-Fuente documental relativa a la testifical.....	34
VI.5.6.-Número de testigos.....	35
VI.5.7.-Requisito Temporal en relación a los testigos.....	35
VI.5.8.-Cambios en valoración del dictamen de peritos.....	36
VI.5.9.-Repercusiones de nuevas decisiones jurisprudenciales.....	39
VI.6.-VALOR ASIGNADO A LOS BIENES EN LAS PÓLIZAS DE CONTRATOS DE SEGUROS.....	41
VI.7.-VALOR ASIGNADO PARA LA TASACIÓN DE LAS FINCAS HIPOTECADAS EN CUMPLIMIENTO DE LO PREVISTO EN LA LEGISLACIÓN HIPOTECARIA.....	41
VI.7.1.-Jurisprudencia de Tribunales Superiores de Justicia.....	43
VI.8.-PRECIO O VALOR DECLARADO CORRESPONDIENTE A OTRAS TRANSMISIONES DEL MISMO BIEN, TENIENDO EN CUENTA LAS CIRCUNSTANCIAS DE ESTAS, REALIZADAS	

DENTRO DEL PLAZO QUE REGLAMENTARIAMENTE SE ESTABLEZCA.....	51
VI.9.-CUALQUIER OTRO MEDIO QUE SE DETERMINE EN LA PROPIA LEY DE CADA TRIBUTO.....	51
VII.-LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA.....	52
VII.1.-SOLICITUD TPC.....	52
VII.2.-RESERVA DEL DERECHO A PROMOVER LA TPC.....	53
VIII.-CONCLUSIONES.....	55
IX.-BIBLIOGRAFÍA.....	59
X.- REFERENCIAS JURISPRUDENCIALES.....	61
XI.- DOCTRINA ADMINISTRATIVA.....	63

RESUMEN

Este trabajo busca aportar una serie de respuestas en relación al conjunto de medios de comprobación de valores planteados a la hora de determinar el hecho imponible de un impuesto. Se muestra un especial énfasis en los impuestos de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y en el impuesto de sucesiones y donaciones. Describiendo los principales conflictos jurídicos entre la Administración tributaria y los contribuyentes en la elección del medio y sus consecuencias, así como planteando una serie de conclusiones de cara a dotar de mayor seguridad jurídica a estos medios.

Palabras clave: imposición, medios de comprobación de valores, impuestos autonómicos, impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuesto sobre la renta, impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

ABSTRACT

This paper seeks to provide a series of responses in relation to the set of means of verification of tax value in order to determine the taxable event of a tax. It is mainly focused on property transfer and certified legal documents tax and on inheritance and gift tax. Describing the main legal conflicts between the tax administration and the tax payers in pursuance of means and their consequences as well as proposing a series of conclusions to endow a better legal security to these means.

Key words: taxation, means of verification of tax value, regional taxes, inheritance and gift tax, property transfer and certified legal documents tax

GLOSARIO

CCAA: Comunidades Autónomas.

LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

ITP/AJD: Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

IBI: Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

ICIO: Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

IP: Impuesto sobre el Patrimonio

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

ISD: Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido.

STS: Sentencia del Tribunal Supremo.

STSJ: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.

TEAC: Tribunal Económico-Administrativo Central.

TEAR: Tribunal Económico-Administrativo Regional.

TPC: Tasación Pericial Contradictoria.

I.-OBJETO DEL TRABAJO.

La finalidad principal de este trabajo es la investigación en relación a los diferentes medios de comprobación de valores así como de los diferentes conflictos jurídicos que se han ido produciendo en la elección dentro de este elenco de medios. Así tras el análisis normativo, planteamos los principales elementos de la materia objeto de estudio a la luz de la jurisprudencia desarrollada en estos últimos años.

De este modo podemos clasificar este trabajo en función de los capítulos desarrollados:

En primer lugar, realizamos con carácter introductorio, una definición del concepto del valor en el marco del ordenamiento jurídico, diferenciándolo del concepto de precio. Adicionalmente exponemos qué se entiende por valor de mercado y valor fiscal, así como nos referimos a la problemática de la pluralidad de valores.

En segundo lugar, se desarrolla el concepto de valor declarado, la problemática en relación al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, un análisis del derecho a la solicitud de información de acuerdo con el artículo 90 de la LGT, tratando por último su interpretación por parte de la jurisprudencia.

En tercer lugar, hacemos referencia la normativa reguladora de la comprobación de valores, a los supuestos excluidos de la misma y a las limitaciones de la facultad de comprobación de valores.

En cuarto lugar, exponemos una relación de los diferentes medios de comprobación de valores que establece la normativa tributaria, definiendo sus principales características. Adicionalmente se realiza una revisión jurisprudencial de aquellos medios que mayor grado de litigiosidad han desarrollado.

En quinto lugar, se lleva a cabo una explicación de la tasación pericial contradictoria, las características de su solicitud y, en último término, sobre la regulación del derecho de reserva de ésta.

Por último, elaboramos una serie de conclusiones dirigidas especialmente a señalar los aspectos de mayor relevancia de la materia objeto de trabajo.

II.-METODOLOGÍA.

El presente trabajo ha sido producto de una revisión bibliográfica de las principales referencias doctrinales y, sobre todo, jurisprudenciales, sobre la materia objeto de trabajo.

De este modo esta investigación ha sido desarrollada a través de la búsqueda de información de forma primaria a través de buscadores y bases de datos. Así es el caso de Dialnet, Google Académico, Scopus, Bulería, el catálogo de la Universidad de León y, sobre todo, Aranzadi Digital, Tirant Online y Cendoj en la localización de referencias judiciales. En relación a la organización de las referencias acumuladas hemos utilizado como gestor bibliográfico el programa Refworks.

Dicho instrumental nos permitió localizar y organizar las referencias académicas y jurisprudenciales, pudiendo clasificarlas de la siguiente manera:

1.-La literatura académica que podemos encontrar en revistas tales como *Crónica Tributaria*, *Carta Tributaria*, *Revista de Opinión*, *Quincena Fiscal* o *Boletín Informativo Tributario* así como *Hacienda Pública Española* y otras publicaciones del Instituto de Estudios Fiscales. A esto habría que añadir las obras consultadas, tanto individuales como colectivas, que engloban tanto manuales de texto de Derecho Tributario y Financiero como el de Martín-Queralt o Pérez-Royo, como libros especializados en determinadas cuestiones objeto de interés para el desarrollo de nuestro trabajo.

2.- La revisión de las resoluciones judiciales más significativas tanto en relación al derecho financiero como a las cuestiones propiamente tributarias, pronunciadas por Tribunales Superiores de Justicia, el Tribunal Supremo, el Tribunal Constitucional y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

3.- Por último, otras referencias son la búsqueda de referencias normativas y doctrinales en sitios web como el del Ministerio de Hacienda, entre otras debemos destacar las Consultas de la Dirección General de Tributos, las publicaciones online de diferentes universidades así como la lectura de artículos y blogs especializados.

III.-CONSIDERACIONES GENERALES.

El valor de los bienes es una cuestión que desde la Antigüedad clásica ha venido generando debates filosóficos, económicos o jurídicos. El refinamiento de estas teorías ha ido evolucionando desde planteamientos sobre el valor subjetivo de las cosas, desarrollado por la escolástica, hasta las consideraciones de William Petty, Adam Smith o Karl Marx sobre la “*ley del valor*” objetivo. Desde la escuela de Salamanca a los economistas clásicos, desde la rescisión por lesión *ultra dimidium* hasta la revisión de valores por la Administración tributaria, el interés por descubrir el “verdadero valor” de los bienes nos ha dejado un extenso legado cuya importancia sigue vigente en el campo de las ciencias sociales.

Acudiendo a la Real Academia Española (RAE) nos encontramos definido el valor como “*cualidad de las cosas, en virtud de la cual se da por poseerlas cierta suma de dinero o equivalente*” y valorar, como “*señalar precio de una cosa*”. Por su parte, desde una perspectiva estrictamente jurídica, nuestro Tribunal Supremo ha definido el valor de un bien como “*la facultad que confiere su posesión para conseguir otros bienes a cambio de él*” (STS de 22-09-1995)¹.

De este modo consideramos el valor como la propiedad atribuida por los hombres cuando esos bienes o productos entran en el tráfico económico. Siendo el precio, por su parte, el pago o recompensa asignado para la obtención de un bien o servicio, esto es, la contraprestación estipulada en una transmisión onerosa por las partes. En el orden de economía de mercado actual este precio queda definido en unidades monetarias: euros, dólares, libras esterlinas, etc.

En el proceso de adquisición de un bien desde la perspectiva de la demanda, el consumidor se ve influido por sus propios gustos y preferencias (aspecto introspectivo), y su capacidad de compra (aspecto objetivo), definida por su nivel de ingresos y por el precio de este bien².

Desde una posición oferente, las empresas, con ánimo de promover una estrategia de precios rentable se centran en el consumidor, desarrollando productos y

¹ STS de 22 septiembre 1995. (RJ 1995\6953).

² PINDYCK, Robert S.; RUBINFELD, D. Microeconomics . Ed. 8.Pearson Prentice Hall. Upper Saddle River, New Jersey, 2009. ISBN-10: 0132870436.

servicios que son comercializados con un valor que el consumidor está dispuesto a pagar, y tomándose como referencia:

- El coste del producto para la empresa, precio del bien, precio de otros bienes, los precios de los factores productivos o la tecnología aplicada durante el proceso de fabricación (oferta).
- El valor del producto asignado para el consumidor (demanda).
- El precio, que posibilita el intercambio de bienes y servicios.

Por tanto el precio y el valor son dos elementos interrelacionados, los dos han estado presentes a lo largo de la historia del tráfico económico, incluyendo este como uno de las manifestaciones de la acción humana que han de producirse en un entorno social.

III.1-LA DIFERENCIA ENTRE PRECIO Y VALOR.

Al definir el precio de un bien como el importe total de unidades monetarias que pagamos para su adquisición y el valor como como la percepción de una utilidad adicional que reportaría ese bien, podríamos concluir que el precio de éste ha de ser proporcional a su valor. Sin embargo, factores como la escasez relativa de materias primas, la cantidad de trabajo necesaria o la tecnología hacen que diferentes combinaciones se traduzcan en diferentes en niveles de precios³.

Por otra parte, la subjetividad de gustos, deseos y preferencias influyen en la demanda de estos productos, produciéndose precisamente la transacción económica al existir esa diferencia entre valoraciones personales y el precio establecido en el mercado⁴.

De este modo, la utilización de un criterio objetivo, el precio, como criterio de valoración tributaria no está carente de inconvenientes, entre otros:

³ BÖHM-BAWERK, Eugen von; DE AGUIRRE, José Antonio. *Teoría positiva del capital*. Aosta. Madrid, 1998. ISBN: 9788488203045.

⁴ Se produce así un intercambio positivo para ambas partes, esto es, no es un juego de suma cero. Esta idea plenamente asentada en la teoría económica actual, fue seriamente discutida desde la Grecia clásica. Véase en MENGER, Carl. *Principios de Economía Política*. Unión Editorial. Madrid, 1997. ISBN: 9788472093157.

- No podemos utilizar una referencia de precio en las transmisiones lucrativas, *inter vivos o mortis causa*, en las que no esté o no se de por la propia naturaleza del tráfico.
- La infraestimación del precio con propósitos de subvertir la ley, lo que ocasione el fraude fiscal.

Por ejemplo, en los impuestos que gravan la actividad empresarial o profesional, dado que las obligaciones formales de éstos dificultan el fraude, el precio es la base imponible del IVA, que sirve para la valoración de todas las operaciones económicas en el Impuesto de Sociedades, excepto en las operaciones vinculadas. En relación del IRPF el precio es el criterio para determinar las variaciones patrimoniales.

III.2.-EL VALOR DE MERCADO Y EL VALOR FISCAL.

El valor de mercado es definido como valor real⁵, esto es, el precio que una de las partes independientemente de una relación contractual estaría dispuesta a pagar a cambio de la adquisición de un bien. Su principal característica es la objetividad e independencia de las partes y sus inconvenientes se reflejan en transacciones alejadas de situaciones de competencia perfecta, con información transparente sobre los bienes.

Este valor de mercado es utilizado en las figuras impositivas que gravan las transmisiones lucrativas, como el Impuesto de Sucesiones y Donaciones o las transmisiones onerosas a nivel de particulares, como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP/AJD).

Por otra parte el valor fiscal es aquel establecido por la Administración tributaria con anterioridad a la realización del hecho imponible, no admite prueba en contrario y sus efectos se limitan a su naturaleza fiscal. Así en estos casos son utilizados como referencia el valor catastral en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante IBI) o valor de los vehículos a efectos del ITP/AJD o del ISD⁶.

Su principal ventaja es la certidumbre del valor, por su previo cálculo, lo que contribuye a la seguridad jurídica y a mayores facilidades en la gestión tributaria.

⁵ PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, José Javier. A vueltas, nuevamente, con el concepto de «valor real». *Carta tributaria. Revista de opinión*, Nº15, 2016, págs. 11-14. ISSN: 2443-9843.

⁶ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0787/2014 de 21-03-2014. Ministerio de Hacienda y Función Pública.

III.4.-VALOR O VALORES.

En relación a la valoración, pese a que se busca el mayor grado de objetividad, las diferentes periciales llevan a conclusiones diferentes a causa de las dificultades implicadas en el método de valoración. El ordenamiento jurídico establece diferentes procedimientos y métodos de valoración, de forma que a la indeterminación inicial se le suman la disparidad de regulaciones existentes. Esta diversidad es debida no sólo a la variada posición e intereses de los intervinientes sino también al propio concepto de “valor” definido por el propio fin de del procedimiento⁷.

Un ejemplo ilustrativo de lo anteriormente afirmado lo encontramos en la contraposición entre tributación y expropiación. Mientras que en un procedimiento tributario delimitamos el valor en función de la capacidad económica, en un procedimiento de expropiación, teniendo en cuenta elementos como la función social, se busca fijar una compensación equitativa por la privación del bien objeto del procedimiento.

En definitiva, esta divergencia está determinada por “*la finalidad de la valoración condiciona al método y las técnicas de valoración a seguir*”, tal y como expresa el artículo 3.1.b) de la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, de valoración para ciertas finalidades financieras.

IV.-EL VALOR DECLARADO.

Entendemos por valor declarado como aquel atribuido a rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible por el obligado tributario en sus declaraciones⁸. En los impuestos gestionados por el sistema de autoliquidaciones es obvio que los sujetos pasivos han de consignar en su declaración el valor real de bienes y derechos, pues dicho valor se integra en la base imponible y la determinación de ésta es requisito necesario para la autoliquidación de la cuota.

No obstante, la normativa del Impuesto de Sucesiones y Donaciones todavía permite la gestión del impuesto por el procedimiento de declaración del hecho

⁷ SANTACRUZ BLANCO, Rafael. *XXII Encuentro del Foro de Derecho Aragonés. Valoración de bienes inmuebles por y ante la administración aragonesa*. El Justicia de Aragón. Zaragoza. 2012.

⁸ MARTÍN QUERALT Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, y CASADO OLLERO, Gabriel. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. 10. Editorial Tecnos. ISBN 84-9767-481-2.

imponible y posterior liquidación administrativa. Por ello, dicha normativa establece expresamente en el art. 18.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante LISD) que *“los interesados deberán consignar en la declaración que están obligados a presentar según el artículo 31 el valor real que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en la declaración del impuesto. Este valor prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior. Si el valor al que se refiere el párrafo anterior no hubiera sido comunicado, se les concederá un plazo de diez días para que subsanen la omisión”*.

La dificultad de atribuir un valor a determinados bienes, en particular a los bienes inmuebles, especialmente en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, que grava las transmisiones lucrativas o sin contraprestación, determinó que el legislador incluyera en el art. 25 de la Ley 25/1998, de 20 de marzo, de Derechos y Garantías del Contribuyente, la obligación de cada Administración tributaria de informar, con la solicitud del contribuyente, sobre el valor a efectos fiscales de los bienes inmuebles que, situados en el territorio de su competencia, vayan a ser objeto de adquisición o transmisión. Se derivaba la clara voluntad del legislador de lograr una mayor seguridad jurídica para el contribuyente en materia de comprobación del valor real, posibilitando que los interesados se acogieran a una referencia cierta a la hora de practicar las correspondientes autoliquidaciones⁹.

Esta obligación de información con anterioridad a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles se regula actualmente en el art. 90 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) y en el art. 69 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

El art. 69 del texto reglamentario viene a concretar y aclarar determinados aspectos de un supuesto especial de solicitud de información por parte de los ciudadanos, que aparece regulado en el art. 90 LGT. Este artículo desarrolla y da contenido al *“derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión”* que se reconoce a los obligados

⁹ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V3847-15de 02-12-2015. Ministerio de Hacienda y Función Pública. Con anterioridad es de interés también la Consulta Vinculante V1556-06 de 19-07-2006.

tributarios en el art. 34.1.n) de la propia LGT; en definitiva, con el reconocimiento y regulación de este derecho se intenta mejorar la seguridad jurídica de los contribuyentes y por lo tanto, disminuir la conflictividad tributaria.

El artículo 69.1 regula los aspectos esenciales de este derecho de información, como son los tributos a que pueda afectar, los bienes y el valor objeto de valoración, los sujetos legitimados para solicitarla, la Administración tributaria que resulte competente u obligada y los efectos de la información suministrada, dejando para los apartados 2 a 6 los aspectos procedimentales y de plazo. Por lo que podemos establecer la siguiente relación¹⁰:

a) En relación con los tributos a los que afecta la posibilidad de pedir la valoración previa, cabe preguntarse si existe alguna diferencia entre la regulación de ambos textos legales que permita llegar a conclusiones diferentes, y la respuesta es afirmativa. Efectivamente, la LGT parece contemplar un supuesto más amplio, al hablar de que los bienes “*vayan a ser objeto de adquisición o transmisión*”, mientras que el Reglamento se refiere, precisamente, a los “*tributos que graven la adquisición o transmisión de bienes*”.

La diferencia podría afectar por ejemplo al IRPF o al Impuesto sobre Sociedades, los cuales no gravan la transmisión de un inmueble en sí misma, sino determinadas consecuencias de dicha transmisión, por lo que si atendemos al tenor literal del Reglamento, el interesado no podría solicitar la valoración previa de un inmueble a los efectos de los impuestos citados; pero ateniéndonos al art. 90 LGT, sin embargo, dicha solicitud podría prosperar, ya que la Ley se refiere a inmuebles que vayan a ser objeto de transmisión o adquisición, no exigiendo que el tributo para el que se pide la valoración grave, efectivamente, dicha operación.

Este requisito más estricto, incorporado por el Reglamento, que reduce la posibilidad de solicitar la valoración previa al caso de los tributos que graven la adquisición o transmisión de los bienes inmuebles, excluiría del derecho a los obligados tributarios del IRPF, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante IP), o del IBI, entre otros. Por el contrario, el derecho asistiría a los

¹⁰ En referencia a lo anterior véase el desarrollo normativo así como PRATS MAÑEZ, Fernando. *El procedimiento de comprobación de valores. Manual de aplicación de los tributos*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. ISBN: 9788480082570.

obligados por el ITP/AJD, el ISD (tributos a los que probablemente quería reducir el legislador la valoración previa, por ser los generadores del mayor volumen de litigiosidad derivada de las diferencias de valoración del contribuyente y de la Administración), al IVA y cualquiera otros que graven la transmisión o la adquisición de bienes inmuebles.

b) Una segunda cuestión a considerar es la relativa a los “*bienes que pueden ser objeto de valoración*”; no existe ninguna duda de que tanto la Ley como el Reglamento contemplan de modo exclusivo los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos. La Ley exige que el inmueble en cuestión vaya a ser objeto de transmisión o adquisición, sin embargo esos hechos pueden no producirse posteriormente, voluntaria o involuntariamente, con lo que se podrían producir situaciones fraudulentas en las que determinados sujetos, interesados en conocer el valor de sus bienes para finalidades distintas de las fiscales obtendrían por esa vía valoraciones gratuitas efectuadas por la Administración pública, que incurriría en costes excesivos sin obtener a cambio el beneficio de la disminución de la litigiosidad o el fomento del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. A fin de evitarlo, la Administración tributaria está legitimada para establecer el cobro de una tasa por el citado servicio, lo que ya ha sido implantado por las CCAA.

c) Una tercera cuestión es la relativa al “*valor*” a que se refiere la norma, es decir, al valor que debe calcular la Administración tras la solicitud del interesado. Nuevamente aparece una diferencia significativa entre la Ley y el Reglamento, pues mientras la Ley se refiere al “*valor a efectos fiscales*”, el art. 69 del Texto reglamentario utiliza la expresión, más restrictiva, de “*valor real*”.

Valor a efectos fiscales, es todo valor recogido en la normativa de cada tributo a que esta le atribuye una determinada consecuencia fiscal. Así serán valores a efectos fiscales, el valor catastral para el IBI; el importe real y el valor de mercado para el IVA o el IRPF; el valor real para el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o para el ITP/AJD; el valor patrimonial para el IP. Y todos estos valores son “valores a efectos fiscales”, ya que producen los efectos fiscales establecidos por la normativa propia de cada tributo por lo que, atendiendo a tenor de la LGT en todos estos casos podría solicitarse de la Administración competente la realización de la valoración del bien.

Sin embargo, el art. 69 del Reglamento, como ya se ha señalado, utiliza la expresión “*valor real*”, con lo que parece que estaría reduciendo la posibilidad de solicitud de la valoración a aquellos casos en que la normativa del tributo determine que los bienes inmuebles deban valorarse por su valor real, para determinar, directa o indirectamente, la base imponible. De esta forma, quedaría reducido el derecho al ISD, al ITP/AJD, impuestos que expresamente utilizan el término del valor real; y asimismo, aquellos otros impuestos que utilicen expresiones que puedan considerarse equivalentes a “*valor real*”. En el caso del IVA, a pesar de que grava la transmisión del bien inmueble, cumpliendo así el primero de los requisitos para el ejercicio de este derecho de valoración previa, creemos que tan solo podría pedirse la valoración administrativa si se entiende que alguno de los numerosos términos utilizados por la norma para regular “*el valor*” que en cada caso sirve para determinar la base imponible del impuesto, como por ejemplo: importe total de la contraprestación si esta es dineraria, valor de mercado si no lo es, coste de adquisición o de elaboración para el caso de autoconsumo, valor en aduana en las importaciones, etc., es sinónimo de “valor real”.

d) La cuarta cuestión que puede abordarse es la relativa a la legitimación activa y pasiva.

En cuanto a la primera, es decir, a las personas que pueden solicitar la valoración previa, tampoco encontramos la misma regulación en los textos analizados, pues mientras el art. 90 de la LGT habla del “*interesado*”, término muy amplio en sí mismo y que ni siquiera aparece vinculado al “*interés*” en la transmisión o adquisición. Un criterio de simple lógica interpretativa nos llevaría a exigir esa vinculación del interés al hecho mismo de la transmisión o adquisición, pero la literalidad del precepto podría admitir como interesados a quienes lo sean por mera curiosidad, a estudiosos del mercado inmobiliario o a profesionales del sector. Todos ellos son interesados en conocer la valoración que la Administración encargada de la gestión de cada tributo realice sobre determinados bienes; pero creemos que la finalidad de la norma no puede ser la de satisfacer este tipo de intereses, ya que estos artículos desarrollan un principio general de la aplicación de los tributos, que es el deber de la Administración de informar y asistir a los obligados tributarios para facilitarles el cumplimiento de las obligaciones fiscales y minimizar el coste fiscal indirecto derivado de dicho cumplimiento, por lo que todo interés que se aparte de ese principio no estará contemplado por la norma. Cosa distinta es la posibilidad práctica de comprobar en todos los casos si el solicitante de la

valoración es el interesado en la adquisición del bien o una empresa inmobiliaria; por ello es necesario establecer sistemas que de manera automática satisfagan la inmensa mayoría de las solicitudes de valoración, como vienen haciendo las CCAA, dejando la comprobación del “*interés*” habilitante para presentar la solicitud a los supuestos complejos cuya valoración sea de difícil automatización.

Por su parte, el art. 69 del Reglamento utiliza el término “*obligados tributarios*”, con lo que se está acotando el derecho a quienes resulten obligados tributarios en los tributos que graven la transmisión o adquisición de los bienes por cualquiera de las modalidades de obligado recogidas en el art. 35 LGT. Nuevamente vemos aquí una acotación reglamentaria, pues reduce el posible “*interés*” de la Ley a quienes resulten ser obligados tributarios o, mejor dicho, a quienes podrían llegar a serlo, pues la valoración se solicita, no lo olvidemos, con anterioridad a la realización del hecho imponible dado que el art. 90 LGT se refiere a inmuebles que “*vayan a ser objeto de adquisición o transmisión*”.

Respecto a la *legitimación pasiva*, el Reglamento no impone expresamente la obligación de valorar a las Administraciones, sino que lo regula como un derecho de los obligados tributarios, quienes “*lo podrán solicitar a la Administración*”. Tampoco señala expresamente que la Administración competente sea aquella a la que corresponde la gestión del tributo en cuestión, aunque solo atribuye el carácter vinculante de la contestación a las valoraciones efectuadas por la Administración gestora del tributo. Con ello, podría admitirse que las Administraciones no gestoras también están legitimadas para practicar las valoraciones de los inmuebles ubicados en su territorio, pero estas no tendrían carácter vinculante. La LGT por su parte, parece ser más imperativa, ya que su art. 90 comienza señalando que “*cada Administración tributaria informará, a solicitud del interesado y en relación con los tributos cuya gestión le corresponda*”. La Ley impone a cada Administración (estatal, autonómica o local) competente para la gestión de cada tributo, la obligación de informar a solicitud de los obligados tributarios, pero no impide que otras Administraciones -si el inmueble está situado en su territorio- puedan también valorarlo.

e) La quinta cuestión se refiere a los *efectos de la valoración*; tanto la Ley como el Reglamento atribuyen carácter vinculante a las valoraciones, siempre que hayan sido efectuadas por la Administración competente y atendiendo al contenido del art. 90.2 LGT. Este precepto dispone un efecto vinculante durante el plazo de tres meses desde

su notificación al interesado, siempre que la solicitud se haya presentado antes de la finalización del plazo para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación y siempre que se hayan aportado por el interesado datos ciertos y suficientes.

La característica más destacada de la regulación que hace la LGT en esta materia es el efecto vinculante de la contestación, que sin embargo tiene un plazo de vigencia fijada en tres meses desde que se practica la notificación al interesado. Por tanto la adquisición o transmisión del bien deberá efectuarse en dicho plazo para mantener el efecto vinculante pues si la operación tuviera lugar con posterioridad, la Administración competente estará facultada para realizar una comprobación del valor inicialmente comunicado.

Así, la STSJ de Valencia de 25-06-2012¹¹ se pronuncia desestimando las pretensiones del recurrente que afirmaba la transgresión del principio de buena fe, al no haber los datos verdaderos y suficientes, al tener el auto judicial de aprobación de las operaciones particionales-supuesto del caso concreto- un mera consideración de declaración tributaria. Afirmando la Sala que este sí se emitió un informe vinculante, para ambas partes, en el plazo preceptivo de tres meses, por lo que no se produjo la infracción del art. 90 LGT.

f) Es importante destacar dos aspectos, como son la inexistencia de recursos contra la valoración comunicada, independientemente de que pudieran recurrirse los actos administrativos posteriores que utilicen esa valoración, y los efectos que produce la falta de contestación en el plazo, dicha falta no implica la aceptación por parte de la Administración, del valor que en su caso hubiera incluido el interesado en su solicitud.

Por último, los apartados 2 a 6 del art. 69 del citado reglamento regulan los aspectos procedimentales como los requisitos que debe cumplir la solicitud, la posibilidad de incluir un domicilio a efectos de notificaciones; la facultad de la Administración para requerir la presentación de otra documentación necesaria o recabar el informe técnico de otros centros directivos y organismos; y la posible presentación a través de internet, con acreditación de la identidad del solicitante.

El Tribunal Supremo en sentencia de 4-03-2009¹² ya se ha pronunciado en referencia a la información que el contribuyente puede recabar de la Administración

¹¹ STSJ Valencia de 25 junio de 2012. (JUR 2012\1483).

¹² STS de 4 marzo 2009. (RJ 2009\1575).

tributaria sobre el valor a efectos fiscales de los bienes inmuebles, expresando que esta información es de gran importancia para el obligado tributario, al resultar vinculante durante un plazo de tres meses en la determinación de la base imponible del tributo correspondiente, *“siempre que la solicitud se haya formulado con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración y se hayan proporcionado datos verdaderos y suficientes a la Administración Tributaria”*.

En otra sentencia del 7-12-2011¹³- el Alto Tribunal sostiene que de acuerdo al art. 57.3 LGT las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación, pudiendo establecer uno o varios de los métodos a los que alude el art. 57.1. LGT. Señalando que en lo relativo a este último precepto *“no puede comprobar el valor declarado por el obligado tributario en dos casos”*.

En primer lugar, *“es el caso del obligado tributario que haya declarado de acuerdo con el valor que le haya sido comunicado al efecto por la propia Administración Tributaria según el artículo 90 de la LGT”*. A consecuencia de la información sobre la valoración proporcionada con carácter previo, lo que no resta para la comprobación por la Administración tributaria de los elementos de hecho y circunstancias manifestados por el propio obligado tributario.

En segundo lugar, *“tampoco puede comprobarse el valor cuando el obligado tributario haya declarado de acuerdo con los valores publicados por la propia Adm. actuante en aplicación de alguno de los medios previstos en el apartado 1 del art. 57 LGT. En este caso la regulación reglamentaria se limita a reiterar lo dispuesto en el párrafo primero del apartado 1 del art. 134 de la LGT”*.

Sí está permitido por parte de la normativa que la Administración haga una comprobación de los datos suministrados sobre el bien inmueble (localización, superficie, uso, etc.) por parte del obligado tributario. Sin que esto implique una valoración al margen de la información facilitada o de la comprobación de la veracidad de los datos proporcionados por este obligado tributario.

En relación con lo anterior, la disonancia de valoraciones tiene una modulación. En el supuesto de hecho de esta resolución judicial se daban diferencias entre lo aportado por los recurrentes, valoración emitida por el servicio de

¹³ STS de 7 diciembre 2011. (RJ 2011\7278).

valoraciones por Internet de la Junta de Castilla- La Mancha, y las proporcionadas por el arquitecto técnico de esta administración, dando prevalencia al valor declarado por el primero vía internet, lo que implica la nulidad de las liquidaciones giradas.

V.-NORMATIVA REGULADORA DE LA COMPROBACIÓN DE VALORES.

La normativa reguladora en materia de comprobación de valores podemos clasificarla en:

a) La Ley General Tributaria. Más concretamente en el artículo 57, relativo a los medios de comprobación de valores y al artículo 134, que hace referencia a la práctica de la comprobación de valores, y el artículo 135, que dispone lo relacionado con la tasación pericial contradictoria.

b) Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Así esta disposición normativa estructura su normativa regulando los procedimientos de comprobación de valores en su Sección Novena. Más concretamente esta sección se divide en tres subsecciones: La primera dedicada a la comprobación de valores regulada en los artículos 157, 158 y 159, la segunda dedicada a los procedimientos del artículo 160 y la subsección tercera dirigida al desarrollo de la tasación pericial contradictoria de los artículos 161 y 162.

c) También encontramos normativa de desarrollo reguladora de la misma. Destacamos la normativa del ISD que regula la comprobación de valores en el art 18 LISD y en el art. 40 de su Reglamento (Real Decreto 1629/1991) en el que se determina la obligación de consignar en sus declaraciones el valor de los bienes y derechos prevalencia del valor declarado si es superior al comprobado.

La normativa del ITP/AJD regula la comprobación de valores en el art 46 del Texto Refundido del impuesto (Real Decreto-Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre) y en el art 91 de su comprobación de valores en el art Reglamento (Real Decreto 828/1995) de:

-Prevalencia del valor declarado si es superior al comprobado.

-Improcedencia de realizar comprobación de valor, cuando lo fije un juez en un procedimiento de concurso de acreedores.

V.1.-SUPUESTOS EXCLUIDOS DE COMPROBACIÓN.

Están excluidos de la aplicación de los métodos de comprobación de valores mencionados:

1.- Transmisión de bienes y derechos en un procedimiento concursal.

La Disposición Adicional Duodécima de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, establece en su art. 46.5 que se considerará que el valor fijado en las Resoluciones del Juez del concurso para los bienes y derechos transmitidos corresponde a su valor real, no procediendo en consecuencia comprobación de valores en las transmisiones de bienes y derechos que se produzcan en un procedimiento concursal, incluyendo las cesiones de crédito previstas en el convenio aprobado judicialmente y las enajenaciones de activos llevadas a cabo en la fase de liquidación.

2.-Transmisiones en subasta pública.

El art. 39 del Reglamento de ITP/AJD dispone que *“en las transmisiones realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, servirá de base el valor de adquisición”*.

Tras la STS de 3-11-1997¹⁴, que anula de forma parcial este precepto no cabe la comprobación de valor en los supuestos de transmisión realizadas en subasta pública.

V.2.-LÍMITES A LA FACULTAD DE COMPROBACIÓN DE VALORES.

Además de los casos en los que no cabe la comprobación de valor analizados anteriormente, en determinados supuestos en los que, objetivamente, se puede realizar la

¹⁴ STS de 3 noviembre de 1997. (RJ 1997\8251).

comprobación de valores, esta no puede realizarse por las siguientes circunstancias previstas en la normativa:

a) Declaración utilizando valores publicados por la propia Administración actuante.

No se podrán comprobar los valores cuando el interesado haya declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los medios establecidos en el art. 57 LGT (art. 134.1 LGT y art. 157.1.b del Reglamento de Aplicación de Tributos).

b) Declaración utilizando los valores comunicados por la Administración a solicitud planteada por el interesado con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles (art. 90 LGT).

VI.- MEDIOS DE COMPROBACIÓN DE VALORES.

El art 57.1 LGT establece que el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

4.1.-Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.

4.2.-Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente. Estos valores que figuran en el registro oficial de carácter fiscal son tomados como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

4.3.-Precios medios en el mercado.

4.4.-Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.

4.5.-Dictamen de peritos de la Administración.

4.6.-Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.

4.7.-Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.

4.8.-Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.

4.9.-Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.

Hemos de advertir que la LGT no especifica, si esta relación supone un *numerus clausus* o *apertus*. Sin embargo, de la interpretación del art 57.1. i) puede deducirse que sólo pueden utilizarse los medios de comprobación de valores que estén aprobados en una norma legal.

A continuación vamos a analizar cada uno de ellos.

VI.1.-CAPITALIZACIÓN O IMPUTACIÓN DE RENDIMIENTOS AL PORCENTAJE QUE LA LEY DE CADA TRIBUTO SEÑALE.

El art 18 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que “*la Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el art 52 (hoy artículo 57) de la Ley General Tributaria*”. No obstante, no contiene una regla especial que determina el porcentaje para la valoración por capitalización, esto es, el tipo de interés; y no existe una regla especial que autorice la valoración de las participaciones sociales objeto de la donación por el sistema de capitalización¹⁵.

Tampoco existe regla especial que autorice a acudir al sistema de capitalización para la valoración de cualquier tipo de bien o derecho objeto de transmisión *mortis causa* o *inter vivos*, considerada lucrativa en este impuesto. La única referencia a un

¹⁵HUESCA BOADILLA, Ricardo. La imposibilidad de acudir al sistema de capitalización por rendimientos del artículo 57.1 a) de la Ley General Tributaria como medio de comprobación d valores en el impuesto de sucesiones y donaciones. *Boletín Informativo Tributario*. Nº 186, 2015, págs. 4-11. ISSN: 0210-3923.

sistema de capitalización, distinto del previsto en el art. 57.1.a) de la LGT, en la normativa reguladora del ISD se contiene en el art. 31.4 del Reglamento, que, a efectos de determinar el importe de la pensión como carga deducible en las adquisiciones por causa de muerte, señala que su valor se obtendrá capitalizándola al interés básico del Banco de España, y tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del pensionista, si la pensión es vitalicia o la duración de la pensión, si es temporal.

En el ITP/AJD para determinar la base imponible de las concesiones administrativas, si la Administración señalare un canon, precio, participación o beneficio mínimo a satisfacer periódicamente por el concesionario y la duración de la concesión fuere superior a un año, la base se fijará capitalizando, según el plazo de la concesión, al 10% la cantidad anual que satisfaga el concesionario.

De acuerdo con lo dispuesto en la normativa citada, se ha producido varias resoluciones judiciales que merecen ser objeto de atención:

VI.1.1.-STC de 18-02-2016 sobre la constitucionalidad de disposiciones autonómicas divergentes de la ley estatal de cada tributo.

En primer lugar aludimos a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 18-02-2016-¹⁶, que resolvía sobre la constitucionalidad del art. 27.5 del TR de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, en la redacción que le da el art. 5.2 de la Ley de Galicia 12/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, que establecía que podría utilizarse tanto en el ISD como en el ITP/AJD el medio de comprobación al que se refiere el artículo 57.1 a) LGT. Señala el Tribunal Constitucional *“que el sentido constitucionalmente adecuado de la expresión «ley» del art 57.1 a) LGT es el que alude a la ley estatal que regula cada tributo”*.

Al disponer el precepto autonómico recurrido como válido la comprobación de valores mediante capitalización de rendimientos, supuesto no previsto en las leyes estatales del ITP/AJD ni en el ISD, *“ha incidido en una materia que le está vedada por*

¹⁶ STC 33/2016 de 18 febrero. (RTC 2016\33).

el juego combinado del art. 57.1 a) LGT y las leyes estatales reguladoras del ISD—ITP/AJD”.

VI.1.2.-STS de 5-03-2015 sobre la inadmisión del sistema de capitalización de beneficios de acuerdo con el artículo 57.1 LGT.

La Sentencia de 5-03-2015¹⁷ resuelve las pretensiones de la Xunta de Galicia relativas a aplicar la doctrina del art. 57.1 e) que permitiera acudir al sistema de capitalización de beneficios, sin que esto conlleve desconocer lo dispuesto en el primer apartado del art. 57.1 LGT. Señala el Tribunal Supremo que esta doctrina *“no puede mantenerse porque en la aplicación del sistema de capitalización de beneficios ha de estarse al porcentaje que la ley de cada tributo señale, debiendo reconocerse que la Ley del ISD no contiene una regla especial que determine el % para la valoración por capitalización, esto es, el tipo de interés”.*

Alega la Xunta de Galicia que no se produce infracción, si esta valoración se hace a través de una pericial que permitiera no una limitación exclusiva con el medio de capitalización de rendimientos, sino que permitiera otras alternativas. Sin embargo, el Alto Tribunal no acepta esta interpretación por atentar contra el principio de legalidad, al afirmar que el porcentaje de aplicación no puede quedar al arbitrio del perito. Esta interpretación consagraría *“un sistema mixto de capitalización y peritación que no está expresamente contemplado como método válido, máxime cuando la Ley ISD no contiene una regla especial que autorice la valoración de las participaciones sociales por el sistema de capitalización a diferencia del antiguo Decreto de 6-04-1967, que aprobaba el TR de la Ley Tarifas de los Impuestos Generales sobre Sucesiones”.* Esta normativa sí contemplaba en los supuestos de las acciones que no cotizaban en Bolsa, dos métodos de valoración: a) Capitalizar al tipo del interés legal del dinero el dividendo acordado a repartir con cargo a los resultados de la empresa; b) obtener el valor teórico según balance debidamente comprobado (art. 70.3), prevaleciendo el resultado mayor.

¹⁷ STS 5 marzo 2015. (RJ 2015\1437).

VI.1.3.-STSJ de Madrid de 19-04-2016 sobre la inaplicación del sistema de capitalización de beneficios del 57.1. a) al no existir disposición en este sentido en la ley estatal de cada tributo.

En este caso concreto el Tribunal Superior de Justicia de Madrid desestima en su sentencia de 19-04-2016-¹⁸ el recurso interpuesto por la Comunidad de Madrid contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo de -14-11-2013-.

La cuestión recurrida, en lo relativo al objeto de este trabajo, analiza si a través de la intervención del perito de la Administración, medio de comprobación previsto en el art. 57.1.e LGT, es posible recurrir al sistema de capitalización de beneficios sin que esto suponga obviar lo dispuesto en el art. 57.1.a LGT, e infringir el principio de reserva de ley que contempla el ordenamiento tributario.

Indica el informe pericial que recurrirá al método de comprobación de valores del art. 57.1 e) LGT, decantándose finalmente por el método de capitalización de rentas del art. 57.1 a) LGT.

El TEAC estimó la improcedencia de esta actuación, y tras las citadas anteriormente, STC de 18-02-2016 y STS de 5-03-2015, el TSJ de Madrid llega a una similar conclusión al destacar que *“dado que el TR de ITP/AJD no establece ningún % que pueda aplicarse al método de capitalización o imputación de rendimientos, en el ITP/AJD no es admisible la comprobación de valores mediante capitalización de rendimiento. Así como, tampoco es viable que de forma indirecta, mediante la interposición del perito de la Administración se consagre un sistema mixto de capitalización y peritación, que permita fijar el tipo de capitalización al perito de la Adm., tipo de capitalización que no ha sido establecido por el legislador estatal, y muchos menos el legislador autonómico está habilitado para hacerlo”*.

Considera así que la Orden ECO/805/2003, de la Administración tributaria no es aplicable, pues ha de regirse por los preceptos específicos de cada norma. Así dentro del ámbito tributario, a diferencia del privado, el principio de reserva de ley tributaria restringe que en este ordenamiento *“se atribuya a la capitalización o imputación de rendimientos un porcentaje distinto al que la ley de cada tributo señale”*.

¹⁸ STSJ de 19 abril de 2016. (JUR 2016\126492).

VI.1.4.-Resolución del TEAC de 15-09-2016 que inadmite el sistema de capitalización de beneficios de acuerdo al 57.1 a) LGT al no existir disposición en este sentido en la ley estatal de cada tributo.

En el ámbito estrictamente administrativo, el Tribunal Económico Administrativo central se ha pronunciado de forma análoga¹⁹. Indicando que esta doctrina planteada previamente no es sostenible, puesto que la aplicación del sistema de capitalización en beneficios ha de ser conforme al porcentaje que la ley de cada tributo especifique.

Concluye el TEAC que *“no cabe aceptar la interpretación referida, en tanto en cuanto implicaría, de forma indirecta, eludir el principio de legalidad, al ser imprescindible tener en cuenta el porcentaje a aplicar en el sistema de capitalización, que no puede quedar al arbitrio del perito, ni de la Administración, y, en última instancia consagrar un sistema mixto de capitalización y peritación que no está expresamente contemplado como método válido”*. Por tanto, desestima las alegaciones del recurrente a la Dirección General de Tributos, y ratifica la Resolución del Tribunal Económico Administrativo de Galicia.

VI.1.5.-Conclusiones en la capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.

En suma, parece clara la inaplicación actual en el ISD del sistema de capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo específico señale como medio de comprobación directo o indirecto, realizado a través de un dictamen de perito de la Administración, cualquiera que sea la naturaleza del bien transmitido. Esta interpretación ha sido desarrollada por la anteriormente citada STC de 18-02-2016 que estima no conforme al ordenamiento constitucional el establecimiento del sistema de capitalización de beneficios cuando la ley estatal reguladora del ISD veda esta posibilidad, al no disponer expresamente este medio. Por otra parte la STS de 5-03-2015 ya desestimó la admisión por la normativa autonómica del sistema de capitalización de beneficios de conformidad con el artículo 57.1 LGT, al no contener la

¹⁹ Resolución TEAC de 15 septiembre 2016. (JT 2016\1113).

ley reguladora del ISD una regla especial que estipule el porcentaje de valoración del sistema de capitalización. Esta interpretación sería desarrollada a continuación tanto por la STSJ de Madrid de 19-04-2016 así como en vía administrativa por Resolución del TEAC de 15-09-2016.

De lo anteriormente expuesto se deduce que únicamente una reforma de la Ley estatal del Impuesto, que habilite plenamente la aplicación en el mismo de este medio de comprobación, con fijación del porcentaje oportuno, puede solventar para el futuro el problema.

VI.2.-ESTIMACIÓN POR REFERENCIA A LOS VALORES QUE FIGUREN EN LOS REGISTROS OFICIALES DE CARÁCTER FISCAL.

La estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores al valor catastral que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente. Estos valores figuran en el registro oficial de carácter fiscal que se toma como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. En el supuesto de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes, siempre será el Catastro Inmobiliario²⁰.

El art. 158.1 RD 1065/2007, de 27 de julio, en cuanto a Medios de comprobación de valores dice que *aplicación del medio de valoración consistente en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal a que se refiere el artículo 57.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, exigirá que la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de tiempo de validez hayan sido objeto de aprobación y publicación por la Administración tributaria que los vaya a aplicar. En el ámbito de competencias del Estado, corresponderá esta a aprobación al Ministro de Economía y Hacienda mediante la publicación de una orden.*”

²⁰ Un análisis pormenorizado de éste y los siguientes métodos se encuentra en PRATS MAÑEZ, Fernando. *El procedimiento de comprobación de valores. Manual de aplicación de los tributos*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. ISBN: 9788480082570.

La estimación por referencia a los valores se hará conforme a los datos que figuran en los Registros Oficiales de carácter fiscal, para lo que se establece mediante Órdenes, publicadas en los diferentes Boletines, los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real en los bienes inmuebles, que deben ser objeto de aprobación y publicación. Entre la Comunidades afectadas se encuentran Andalucía, Aragón, Asturias, Cantabria, Galicia y Extremadura.

Así como muestra de esta regulación observación la disposición normativa de la comunidad autónoma extremeña. Su regulación se encuentra en la Orden de 23 de diciembre de 2015 mediante la cual se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos, radicados en la Comunidad Autónoma de Extremadura, a efectos de la liquidación de los hechos imposables de los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, que se devenguen en el año 2016, se establecen las reglas para su aplicación y se publica la metodología para su obtención.

Esta aprueba los coeficientes aplicables al valor catastral a efectos de la liquidación de los hechos imposables de ITP/AJD e ISD, determina el periodo de tiempo de validez, establece las reglas para su aplicación y, asimismo, publica la metodología seguida para su obtención, dando cumplimiento al mandato contenido en las normas antes citadas. Para obtener el coeficiente multiplicador del valor catastral (CMVC), para el año 2016, se divide el coeficiente de variación del mercado inmobiliario (CVMI) desde el año de aprobación de la Ponencia de Valores hasta el año 2015 entre el resultado de multiplicar el coeficiente de relación al mercado (RM) por el coeficiente de actualización del valor catastral (CAVC) desde el año de aplicación de la última revisión catastral hasta el año 2016.

La evolución de los valores de mercado -lo indicamos como referencia también para el resto de normativas autonómicas- se obtiene a través del muestreo estadístico sobre el precio de la vivienda, emitida por los departamentos de la Administración General del Estado competente en la materia a través del volumen de información obtenido de las tasaciones hipotecarias en tráfico jurídico de viviendas como principal factor del análisis del mercado inmobiliario.

En esta orden concreta se fija una relación para el año de aplicación de 0,5 entre el valor catastral y el valor a precios de mercado, en virtud de lo establecido por la

Orden de 14 de octubre de 1998, del Ministerio de Economía y Hacienda, sobre aprobación del módulo de valor M y del coeficiente RM y sobre modificación de Ponencias de Valores.

VI.3.-PRECIOS MEDIOS EN EL MERCADO.

En relación a los medios de comprobación de valores, concretamente en los supuestos de utilización de los precios medios del mercado, en virtud de lo dispuesto en el artículo 158.2 LGT, se podrá concretamente en la utilización *“podrá aprobar y publicar la metodología o el sistema de cálculo utilizado para determinar dichos precios medios en función del tipo de bienes, así como los valores resultantes”*. En el caso concreto de la competencia estatal, esta aprobación corresponderá al Ministerio de Economía y Hacienda.

Los precios medios de mercado, en función del tipo de bienes, en base a una metodología o sistema de cálculo, si bien, en este caso no se exige a la Administración tributaria, la aprobación y publicación. Entre las CCAA que aplican este método se encuentran Aragón, Baleares, Castilla y León, Galicia, Madrid, Murcia y La Rioja).

Así en el caso particular de la comunidad autónoma de Castilla y León, para las normas de análisis de muestras de los estudios de valores de mercado y método de obtención de los precios medios aplicables al año 2016, nos encontramos la regulación *para obtener los valores de referencia que faciliten la información* a los ciudadanos del valor de los bienes objeto de adquisición o transmisión y para la realización de las comprobaciones de valor contempladas en el artículo 57. 1. de la LGT. De este modo se precisa utilizar los métodos y sistemas de análisis de valoración, de entre los existentes, y optar por los más adecuados a estos fines.

VI.4.-COTIZACIONES EN MERCADOS NACIONALES Y EXTRANJEROS.

Se aplica de forma exclusiva a aquellos bienes que cotizan en mercados nacionales o extranjeros, es decir a título y valores cotizados.

La transparencia de estos mercados ha derivado en que sea uno de los métodos cuya aplicación ha suscitado menos controversia; prueba de ello es que el RD 1065/2007, de 27 de julio, no dedica ni un solo precepto a su desarrollo.

La cotización debe referirse a la fecha del devengo del impuesto, por lo que la caída de la cotización en días posteriores no afecta a la valoración el día del devengo.

VI.5.-DICTAMEN DE PERITOS DE LA ADMINISTRACIÓN.

El método más comúnmente utilizado para la comprobación de valores es el dictamen de peritos, y sobre el que mayor jurisprudencia se ha producido. El art. 158.3 RD 1065/2007, de 27 de julio, el cual dispone que cuando en la comprobación de valores se utilice el medio de valoración consistente en dictamen de perito de la Administración, este deberá tener titulación suficiente y adecuada al tipo de bien a valorar²¹.

De este modo ha de evaluarse al bien o derecho de forma individual, y siempre habrá de tenerse en cuenta las características de naturaleza física, económica y jurídica que según la norma objeto de aplicación ha de considerarse para la determinación del valor. Estos dictámenes de los peritos de la Administración deberán concretar todos los elementos fácticos que motiven esta determinación de valor. Cumpliendo los peritos una serie de requisitos que vamos a desarrollar continuación.

VI.5.1.-La titulación del perito en relación al bien valorado.

El perito de parte de la Administración contará con la titulación adecuada y suficiente al tipo de objeto de comprobación: un Arquitecto Superior o Arquitecto técnico en los casos de fincas urbanas, y un Ingeniero Agrónomo o un Ingeniero Técnico Agrícola en los casos que corresponde una comprobación de valores de una finca rústica. Son ellos en sus respectivos casos los que poseen la cualificación profesional habilitante para ello. Debiéndose hacer una identificación precisa y clara del mismo.

Hemos de advertir adicionalmente que estas tasaciones pueden ser realizadas por sociedades privadas, sin que esto implique la necesidad de intervención de un perito

²¹ GALÁN RUIZ, Javier. *La comprobación de valores. Apuntes sobre su regulación*. Asociación Española de Asesores Financieros y Tributarios. Madrid. 2011.

de la Administración, en virtud de la Resolución del TEAC de 8-09-2016²². La Administración en el ejercicio de sus competencias puede optar por acudir a una entidad privada para que desempeñe las labores de tasación propias del medio de comprobación del 57.1 e) LGT, presentándose con anterioridad el acuerdo de colaboración correspondiente así como las garantías por parte de la Administración. Este dictamen se incorporará al expediente y se tendrá por realizada por la propia Administración tributaria.

VI.5.2.-La motivación del informe pericial.

La comprobación de valores ha de estar motivada lo suficientemente, por lo que se ha de hacer una relación de las características físicas, económicas y jurídicas determinantes del valor del bien o derecho²³. La ausencia de fundamentación en la comprobación y en los procedimientos de liquidación es posiblemente el motivo más frecuente de impugnación tanto en vía administrativa como en vía contenciosa.

En relación a lo anterior el artículo 103.3 LGT dispone que entre otros, los actos de comprobación del valor serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho.

En relación a estos requisitos de fundamentación que ha de contener un informe pericial el Alto Tribunal en su sentencia de 26-11-2015²⁴ estima que debe precisar los criterios utilizados para determinar el valor.

Así considera el Tribunal Supremo que cuando la valoración efectuada sea singular, el valor comprobado está administrativamente motivado. No cabiendo valoraciones generalizadas, pues se ha de atender a las circunstancias físicas y jurídicas de forma individual concurrentes en el bien objeto de comprobación. Concluyendo que para que la valoración sea eficaz, *“la Administración ha de expresar los criterios seguidos, los datos fácticos tenidos en cuenta, los procedimientos concretos de aplicación, ponderación, actualización, extrapolación o individualización, todo ello*

²² Resolución TEAC de 8 septiembre de 2016. (JT 2016\1244).

²³ PRATS MAÑEZ, Fernando. *El procedimiento de comprobación de valores. Manual de aplicación de los tributos*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. ISBN: 9788480082570.

²⁴ STS de 26 noviembre 2015. (RJ 2015\5704).

glosado de un modo sucinto, pero suficiente, completo y adecuado para poder tomar cabal conocimiento de las operaciones realizadas por el perito de la Administración y poder verificar su corrección.”

VI.5.3.-Personación del perito en el inmueble objeto de valoración.

Sobre esta condición no ha habido hasta el momento una respuesta unívoca, el artículo 160.2 del Reglamento de Gestión e Inspección exige el reconocimiento personal del bien valorado: *“En el dictamen de peritos, será necesario el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas”*. Lo cual no implica que todos los bienes haya que visitarlos, sino que deben quedar suficientemente identificados e individualizados. Por otro lado la *negativa del poseedor del bien a dicho reconocimiento eximirá a la Administración tributaria del cumplimiento de este requisito.*

La jurisprudencia sin embargo, ha tenido un pronunciamiento dispar sobre el particular. Por citar los casos de algunas comunidades autónomas, el TSJ de Castilla y León²⁵ ha venido considerando en muchos casos que es necesaria la inspección ocular del, bien a valorar, sin embargo, otros TSJ, como en el caso de Madrid hasta fecha muy reciente no ha exigido la visita del perito

En Cataluña, en la comprobación de la tasación de los bienes y derechos de esta Administración se utiliza los criterios indicados en el documento de Valores para la comprobación de bienes inmuebles. Este sirve de referencia para clasificar de acuerdo a lo que esta administración entiende por valor real del bien o derecho objeto de imposición²⁶.

Adicionalmente debemos destacar que la Administración goza de un elenco facultades variadas en la comprobación del valor real de los bienes y derechos objeto de transmisión. Los criterios de comprobación prioritaria se establecen en las Instrucciones de comprobación de valor de los bienes inmuebles que tienen una aprobación de

²⁵ GALÁN RUIZ, Javier. *La comprobación de valores. Apuntes sobre su regulación*. Asociación Española de Asesores Financieros y Tributarios. Madrid. 2011.

²⁶ Véase disposición normativa de la comunidad autónoma de Cataluña (acceso el 12-01-2017). <http://etributs.gencat.cat/es/valoracions/valoracionsimmobiliaries/valoracioaCatalunya/>.

carácter anual. De este modo si el valor declarado se incluye dentro de los límites fijados su comprobación por la administración no será prioritaria.

En el caso concreto de la comunidad autónoma de Madrid, cabe decir que el TSJ ha entendido como escasa la fundamentación jurídica presentada por la administración autonómica²⁷ cuando era desarrollada en base a genéricas “*referencias de estudios de mercado*” que no se observan en las valoraciones especificadas. En consecuencia, no dan adecuada motivación para apreciar sus argumentos y rebatirlos en su caso. De manera genérica, con la salvedad de las particularidades de cada caso concreto, se aprecian como suficientemente motivadas las tasaciones elaboradas de acuerdo a “*testigos de operaciones homogéneas*” claramente identificados en el expediente.

VI.5.4.-La homogeneidad y elección de los testigos.

Dirigido a la realización del informe de valoración, y con el fin de garantizar la fehaciencia de los valores empleados, se han considerado únicamente testigos a los obtenidos a partir de operaciones declaradas por los contribuyentes sobre transacciones reales documentadas estas mediante escritura pública, que obran en expedientes de gestión tributaria tramitados por esta Dirección General de Tributos. También se han tomado datos de transacciones instrumentadas en escritura pública que constan en los índices notariales oficiales facilitados por las propias notarías.

En relación a la elección de los testigos forma parte de la función pericial que ha realizado el técnico de la Administración. De este modo para su desvirtuación es precisa una prueba del mismo carácter técnico que la contradiga válidamente, a no ser que revele errores notorios o manifiestos²⁸.

VI.5.5.-Fuente documental relativa a la testifical.

Puede utilizarse escritura pública o índices notariales. La no incorporación de las escrituras al expediente administrativo y al informe pericial no produce indefensión al interesado, toda vez, que los elementos o datos que echa de menos en el cuadro en que se recogen los testigos, estos pueden ser conocidos por el sujeto pasivo mediante una mera consulta en el Registro de la Propiedad a cerca de la superficie, precio de la

²⁷ STSJ de Madrid de 31 marzo de 2016. (JT 2016\814).

²⁸ STSJ de Madrid de 3 septiembre de 2015. (JUR 2015\269122).

compraventa, cargas, ubicación, año de la última transmisión, etc.; como señala la STSJ de Madrid de 5-02-2015²⁹.

Alega esta Sala que no produce indefensión al interesado toda vez que los elementos o datos que echa de menos en el cuadro en que se recogen los testigos pueden ser conocidos por el sujeto pasivo mediante una mera consulta en el Registro de la Propiedad acerca de la superficie, precio de la compraventa, cargas, ubicación y año de la última transmisión.

VI.5.6.-Número de testigos.

En la mayor parte de las valoraciones, como mínimo, resulta imprescindible la existencia de tres testigos. La Orden ECO 805/2003, de 27 marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras, dispone en su art 75 la exigencia de, al menos, 6 inmuebles comparables utilizados para aplicar el método, indicando para cada uno de ellos, como mínimo la provincia, municipio, código postal, calle y número.

Pero, evidentemente, esta norma tiene por objeto la valoración de inmuebles a efectos financieros y no la tasación de los mismos a efectos tributarios. No tratándose de una norma específicamente fiscal, podrá tenerse en cuenta como criterio valorativo, pero no se puede exigir, como hace la demanda, una aplicación inmediata y directa de la misma.

Por lo anteriormente expuesto, el TSJ de Madrid ha venido sosteniendo que, como mínimo, resulta imprescindible la existencia de 3 testigos y que estos presenten un especial parecido en cuanto a las condiciones del inmueble a valorar³⁰.

VI.5.7.-Requisito Temporal en relación a los testigos.

El Real Decreto 106/2007 contempla este requisito en su art 158.4,y conforme a los efectos establecidos en el art. 57.1 h) LGT, da un plazo desde la fecha devengo del impuesto de un año para la comprobación por parte de la Administración Tributaria de valor de los bienes transmitidos constituyentes de la obligación tributaria de conformidad con el valor o precio declarado correspondiente a otras transmisiones del

²⁹ STSJ de Madrid de 5 febrero de 2015. (JUR 2015\111420).

³⁰ STSJ de Madrid de 28 julio de 2015. (JUR 2015\245200).

mismo bien en ese periodo, “*siempre que se mantengan sustancialmente las circunstancias de carácter físico, jurídico y económico determinantes de dicho valor*”.

VI.5.8.-Cambios en valoración del dictamen de peritos.

No obstante a partir de la Sentencia de 26-11-2015³¹ el Tribunal Supremo ha cambiado su criterio en la materia, y decreta el reconocimiento directo y personal, al apreciar que siempre ha de realizarse el reconocimiento *del inmueble por el perito como garantía de acierto para la motivación de la comprobación de valores*.

En la mayoría de las veces, el examen personal del bien a valorar realizado por parte del perito se considera válido y correctamente realizado en el procedimiento de peritación, salvo que por las circunstancias concurrentes como es el caso de la singularidad del bien, resulta acreditado que no es precisa esa inspección detallada, siempre que dicha justificación ha de basarse en datos contrastados y cuyos justificantes queden debidamente incorporados al expediente de valoración. Solo en casos muy concretos, y que deberán ser razonados y fundamentados, y reflejados en el expediente correspondiente dicha fundamentación, solo así, cabrá admitir la falta de inspección personal.

Siempre los informes de valor deben ser, "*individualizados*", de ahí radica la necesidad de que los elementos que determinan la valoración se refieran singularmente al bien concreto valorado; resultando en la mayoría de los casos exigible el reconocimiento directo y personal del inmueble por el perito.

La necesidad de proceder a un reconocimiento personal del bien valorado ha sido incorporada a nuestra normativa, como doctrina jurisprudencial mediante el art. 160.2 del RD1067/2007 " *En el dictamen de peritos, será necesario el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus relevantes circunstancias mediante fuentes documentales contrastadas*".

En el caso que nos ocupa, ninguno de los inmuebles objeto de comprobación habían sido reconocidos personalmente por el perito, ni se justificaba con motivación suficiente la necesidad de dicha inspección, existiendo en el expediente de sucesiones que tenemos que valorar inmuebles cuyas características singulares por un lado o cuyo

³¹ STS de 26 noviembre de 2015. (RJ 2015\5704).

estado de conservación por otro (defectos estructurales en fachada y cubierta en algunas fincas) requería dicha inspección motivada.

Mediante la Orden ECO/805/2003 y en aplicación de la misma, debe partirse de una premisa ineludible: hallarse ante *inmuebles "comparables"*. Con independencia de la inexistencia de un mercado inmobiliario homogéneo, que nos permita realizar la misma, lo que no puede aceptarse es la comparación entre elementos disímiles. Así en el art. 4 de dicha orden se define los inmuebles comparables como aquéllos que *se consideran similares al inmueble objeto de valoración o adecuados para aplicar la homogeneización, siempre que se tengan en cuenta su localización, uso, tipología, superficie, antigüedad, estado de conservación, u otra característica física relevante a dicho fin.*

En el artículo 21 de la misma orden, para la utilización del Método de Comparación será necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

-La existencia de un mercado representativo de los inmuebles comparables.

A fin de valorar inmuebles comparables se debe disponer de suficientes datos sobre transacciones u ofertas que permitan, en la zona o entorno de que se trate, identificar parámetros adecuados para realizar la homogeneización de comparables.

-Disponer de información suficiente sobre al menos seis transacciones u ofertas de comparables que reflejen adecuadamente la situación actual de dicho mercado, se considera suficiente y aceptable.

En otro orden de cosas, para la utilización del método de comparación a efectos de lo previsto en el art. 2. a) serán necesarios, como mínimo los siguientes requisitos:

1.-Disponer de datos adecuados (transacciones, ofertas, subastas etc.) para estimar la evolución de los precios de compraventa en el mercado local de comparables, durante al menos los 2 años anteriores a la fecha de la valoración.

2.-Disponer de información adecuada (datos propios, publicaciones oficiales o privadas, índices sobre evolución de precios, etc.) sobre el comportamiento histórico de las variables determinantes en la evolución de los precios del mercado inmobiliario de los inmuebles de utilización y usos análogos al que se valore así como sobre el comportamiento de esos precios en el ciclo relevante al efecto y sobre el estado actual de la coyuntura inmobiliaria.

3.-Contar con procedimientos adecuados para poder, a través de la detección de las ofertas o transacciones con datos anormales en el mercado local, filtrar e

identificar así como su eliminación de todos los considerados elementos especulativos.

Con todo lo anteriormente citado, en los informes de evaluación incorporados no se motiva suficientemente que puedan ser *inmuebles comparables*.

En otro sentido no se aporta más documental sobre los testigos utilizados en la evaluación de la fecha y valor de la transacción, la localización del inmueble y la fecha de construcción del bien inmueble. Siendo necesario, de acuerdo con el citado art. 21 de la citada orden, que los bienes comparables sean homogéneos.

Se parte, en consecuencia, de un estudio de mercado, cuya certeza se presume y sin que se justifique las razones de su formulación y de su aplicación a los bienes concretos.

En la determinación del valor real, con un grado necesario de fiabilidad, del objeto de la tasación pericial, la citada Orden establece en su art. 7 las comprobaciones mínimas a realizar. Con objeto de delimitar el valor obtenido en la tasación *se realizarán las comprobaciones necesarias para conocer las características y situación real del objeto de la valoración, y se utilizará el contenido de la documentación señalada en el art. 8 de esta Orden*". Señala que entre las comprobaciones como mínimo ha de incluirse:

- a) La identificación física del inmueble, a través de su localización e inspección ocular por parte del técnico competente, que verifique si la superficie y demás elementos son coincidentes con la descripción declarada en la tasación, si existen o no servidumbres visibles así como el estado de conservación.
- b) El estado de ocupación del inmueble y uso o explotación al que se destine.
- c) En el caso de viviendas, el régimen de protección pública.
- d) El régimen de protección del patrimonio arquitectónico.
- e) La adecuación del inmueble al planeamiento urbanístico vigente, y, en su caso, la existencia del derecho al aprovechamiento urbanístico que se valore.

De acuerdo a esto, en la mayoría de valoraciones, estima el Alto Tribunal que no se han realizado estas verificaciones necesarias para concretar la determinada situación del bien objeto de valoración. De este modo no justifica la muestra homogénea de testigos, pues afirma que:

"1) No se razonan las circunstancias por las que se consideran semejantes las fincas tomadas como referencia. Ni siquiera por antigüedad de la construcción cabe

pensar en inmuebles comparables.

2) *No se aportan los testigos empleados, desconociéndose tanto la realidad de las operaciones relacionadas, como el negocio jurídico transmisor (inter vivos o mortis causa) lo que puede determinar diferentes valores reales.*

3) *Tampoco se precisa si se trata de valores declarados y/o comprobados administrativamente, lo que también puede distorsionar el valor real del bien en aquellos casos en que el contribuyente acepta el valor comprobado (por el coste del recurso) aunque no esté conforme con el mismo”.*

Destacando que las alegaciones de incongruencia por parte del recurrente en base a los coeficientes aplicados no es suficiente. Afirmando que *“en la mayoría de los casos ni se justifican los valores resultantes de los estudios de mercado, ni la aplicación de determinados coeficientes, cuya cuantificación no se acredita, en base a ciertas circunstancias que tampoco se prueban. Y ello se destaca como evidencia (o a título de ejemplo) de la falta absoluta de motivación de los valores que se dicen comprobados”.*

En la mayoría de los casos se aplican coeficientes cuya procedencia no es fundamenta; se presumen ciertas condiciones físicas o se aplican reglas de valoración que se apartan del método comparativo elegido, como en el caso de los inmuebles arrendados.

Posteriormente, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, siguiendo la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 31-03-2016³² anula por falta conforme a *“testigos de operaciones homogéneas”*, criterio tradicionalmente utilizado. Similar interpretación que desarrolla en 22-06-2016³³.

VI.5.9.-Repercusiones de nuevas decisiones jurisprudenciales.

La Jurisprudencia del TS ha venido declarando en efecto que la anulación de una liquidación tributaria que teniendo como causa su anulabilidad no supone la suspensión de *“la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente como consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económicos Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos.”*, así como, que la anulación por falta de motivación en la comprobación de valores es causa de

³² STSJ de Madrid. de 31 marzo de 2016. (JUR 2016\81499).

³³ STSJ de Madrid de 22 febrero de 2016. (JUR 2016\93935).

anulabilidad y no determinante de nulidad de pleno derecho, tal y como se razona en sentencia del Alto Tribunal de 29 de Junio de 2009³⁴.

El objeto del recurso se basaba en la prescripción del derecho de la administración pública a practicar la liquidación, al interpretar que la comprobación de valores que había sido anulada por el TEAR, no era un acto que interrumpiera el plazo de prescripción.

Existiendo dos criterios jurisprudenciales previos enfrentados: El primero, el de instancia de este caso, que considera la ineficacia como relativa, y por tanto, con la virtualidad interruptiva de la prescripción; mientras que para otro sector de la jurisprudencia³⁵ considera que al ser un acto anulado no es posible la interrupción, afirmándose que *"cualquiera que fuere el grado de invalidez que afectase a un acto administrativo, sea nulo de pleno derecho o simplemente anulable, ese acto ineficaz no puede producir efecto alguno, y en razón (sic) concretamente el de interrumpir la prescripción"*.

El Tribunal Supremo resuelve este conflicto doctrinal señalando que *"la anulación de una comprobación de valores (como la de una liquidación) no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente"* a consecuencia de actuaciones realizada por los TEA.

Destaca también que la anulación del acto administrativo no implica la extinción del derecho de la Administración a la retroacción de actuaciones y volver a comenzar de conformidad con las formas y garantías de los interesados. Y añade que esta prerrogativa por parte de la Administración Tributaria para corregir las infracciones de garantías, aspectos formales o falta de motivación, no es ilimitada, *"pues está sometido en primer lugar a la prescripción, es decir puede volver a practicarse siempre que no se haya producido dicha extinción de derechos y en segundo lugar a la santidad de la cosa juzgada"*. Reiterando jurisprudencia previa, tal y como se indica en la STS de 22-09-2008³⁶.

En definitiva, gira una primera liquidación que consta anulada por falta de motivación de la comprobación de valor, y en ejecución de la anterior resolución se gira

³⁴ STS de 29 junio 2009. (RJ 2009\6846).

³⁵ Una muestra de esta interpretación es la STSJ de Valencia de 6 mayo de 2005. (JUR 2005\166614).

³⁶ STS de 22 septiembre de 2008. (RJ 2008\7227).

nueva liquidación en base a nueva comprobación de valor que ha resultado nuevamente anulada por apreciar nuevamente falta de motivación de la comprobación de valor. En este estado de cosas, y en base a la jurisprudencia citada, procede declarar no haber lugar a nueva comprobación de valor debiendo estar a los valores declarados.

VI.6.-VALOR ASIGNADO A LOS BIENES EN LAS PÓLIZAS DE CONTRATOS DE SEGUROS.

En principio se trata de un medio de comprobación aplicable a todo tipo de bienes, siempre que estén asegurados al tiempo de devengo del impuesto de que se trate, o en tiempo anterior muy cercano.

No obstante y dado que la mayoría de los seguros tienen carácter voluntario, fundamentalmente los seguros de daños, es previsible que estas pólizas con las correspondientes valoraciones del bien no estén aportadas al expediente, con lo que la Administración no podrá conocer si el bien está asegurado. Por ello, la aplicación más probable se referirá a los seguros obligatorios como los de daños: seguro decenal en obra nueva.

Este carácter de valor declarado le hace inatacable, salvo que el contribuyente solicite la tasación pericial contradictoria. Siendo un medio objetivo, no exige ninguna titulación especial para el órgano que la aplique.

VI.7.-VALOR ASIGNADO PARA LA TASACIÓN DE LAS FINCAS HIPOTECADAS EN CUMPLIMIENTO DE LO PREVISTO EN LA LEGISLACIÓN HIPOTECARIA.

El art. 158 del citado reglamento no establece ninguna particularidad en relación con el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria. Para la resolución de esta cuestión debemos acudir a la siguiente normativa:

- 1.- Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario.
- 2.- RD 775/1997, de 30 de mayo, sobre Régimen Jurídico de Homologación de los Servicios y Sociedades de Tasación.

De acuerdo con lo anterior los bienes inmuebles obtenidos con una fuente de financiación bancaria necesitan de una tasación anterior, es decir, requieren de un documento suscrito por un profesional competente en la materia cuyo objeto es determinar de forma motivada el valor del bien, de conformidad con unos criterios previos y mediante el desarrollo de una metodología ajustada a este objetivo.

3.-La Ley Hipotecaria establece, en su art. 7.2.a), la necesidad de atender a las normas generales sobre tasación de bienes hipotecables, por lo que será la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras, parcialmente modificada por la Orden EHA /3011/2007, de 4 de octubre, la norma que ha de servir de referencia para concretar el significado que debe atribuirse al nuevo medio de comprobación de valores que nos ocupa.

De los múltiples fines que pueden conferirse a la tasación en nuestro ordenamiento, nos interesa aquí sobre todo aquellos que dirigidos a ofrecer una garantía de carácter hipotecaria en aquellos préstamos ofertados por las entidades crediticias. Los bienes inmuebles adquiridos con una fuente de financiación bancaria necesitan de una previa valoración dirigida a justificar la determinación del valor del bien.

En relación a estas cuestiones el Alto Tribunal ha venido pronunciándose en los últimos años. Concretamente en su STS de 7-12-2011³⁷ señala que el art. 57 LGT no contempla la preferencia de un medio de comprobación; que la propuesta de valoración resultante deberá ser motivada –en cuanto a la metodología aplicada y su detalle-, *“no estableciéndose ninguna particularidad en relación con el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria”*.

Por lo cual, añade que el medio introducido por la Ley 36/2006 no es excluyente de los restantes a utilizar por parte de la Administración Tributaria, en los casos que permiten la comprobación de valores, sin perjuicio del recurso a la alternativa de la Tasación Pericial Contradictoria (en adelante, TPC) si la valoración final no es compartido por el contribuyente.

³⁷ STS de 7 diciembre de 2011. (RJ 2011\7278).

Reitera el TS la interpretación anterior, fijándola como doctrina en su sentencia de 17-09-2012³⁸ que *“la utilización por la Adm. Tributaria del medio de comprobación de valores previsto en el apartado g) del art. 57.1LGT («Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria»), en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, no requiere ninguna carga adicional para aquélla respecto a los demás medios de comprobación de valores, por lo que no viene obligada a justificar previamente que:*

- El valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto.

- Ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse”.

Este medio de comprobación de valor ya había sido aceptado por la STS de 15-07-1998³⁹.

VI.7.1.-Jurisprudencia de Tribunales Superiores de Justicia.

Los diferentes Tribunales Superiores de Justicia a partir de entonces, han ido desarrollando una interpretación al respecto. Cabiendo distinguir una diferencia de criterio por parte de los Tribunales Superiores de Justicia. De este modo en comunidades como Castilla- La Mancha, Cataluña, Comunidad Valenciana, Murcia, Canarias y Andalucía se han decantado por la interpretación general, siendo la excepción a esta orientación jurisprudencial la realizada por el TSJ de Galicia⁴⁰.

Así por ejemplo el TSJ de Castilla-La Mancha en su sentencia de 20-03-2014⁴¹, relativa al recurso interpuesto por la parte actora basada en una autoliquidación sobre un valor declarado del inmueble de 571.164,03 €, siendo el valor comprobado por la Administración de 824.032,44 €-incremento justificado en la revalorización del bien-, señala que la administración utilizó el criterio del 57.1 g) LGT, sin mayor justificación, pese a ser el más gravoso para el obligado tributario. En reacción a la misma, el

³⁸ STS de 17 septiembre de 2012. (RJ 2012\9188).

³⁹ Este medio de comprobación de valor ya había aceptado por la STS de 15 julio de 1998. (RJ 1998\6345).

⁴⁰ ÁLVAREZ BARBEITO, Pilar. *Análisis de la idoneidad del “valor de tasación” como medio de comprobación del “valor real” en el ITP y AJD. Una referencia al criterio del TSJ de Galicia.* Crónica tributaria. Nº 140, 2011, págs. 43-55. ISSN 0210-2919.

⁴¹ STSJ de Castilla- La Mancha de 20 de marzo de 2014. (JUR 2014\109730).

recurrente podía haber solicitado la TPC y ya en el procedimiento actual pedir la desvirtuación del valor asignado con prueba suficiente. Al no utilizarse ninguna de las dos alternativas, esta Sala resuelve afirmando que *“no podemos hablar ni de falta de motivación, pues la Administración no acudió a una valoración pericial propia que haya que explicar suficientemente, ni de la necesidad de visita de inmueble, por la misma razón, visita que en este caso era innecesaria porque no se trataba de una edificación sino de solares urbanos”*.

Otro muestra de interpretación del TSJCLM lo encontramos en su sentencia 19-03-2012⁴² en la que se recurre el valor resultante de un procedimiento de comprobación de valores, fijando en este supuesto el valor de tasación de la finca adquirida declarado a efectos de la hipoteca que grava la finca, garantía del préstamo bancario.

Alega el recurrente que la Administración no actuado conforme a Derecho, en la obtención del dato de la valoración de la Sociedad de Tasación. Ante lo cual la Sala resuelva que no esta alegación puede prosperar, puesto que *“quien aporta el documento requerido es la Entidad Crediticia que otorgó el préstamo garantizado con hipoteca; y de otra, la actuación administrativa viene amparada por el deber de colaboración del art.93.1 LGT”*, que obliga a las personas físicas y jurídicas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos con trascendencia tributaria de sus relaciones en el tráfico jurídico.

En cuanto la valoración del bien a efectos de la subasta (art. 57. 1 g) LGT) valorado en caso de resolución anticipada del préstamo garantizado no refleja el valor del bien por responder a negocios bancarios, sin que la resolución motive la traslación del mismo.

En la STSJCLM de 16-01-2012⁴³ relativa a la divergencia entre el precio del compraventa (318.536,42 euros) y el valor de la tasación del préstamo hipotecario (405.600 euros). Se alega que el criterio de tasación a efectos de subasta del bien adquirido *“es un valor de difícil admisión”*. Señalando esta Sala la obligación de motivación de los actos administrativos es una constante de nuestro ordenamiento como señala el art. 54 Ley 30/92 (STS de 29-04-2009⁴⁴).

⁴²STSJ de Castilla- La Mancha de 19 de marzo de 2012. (JUR 2012\131215).

⁴³ STSJ de Castilla- La Mancha de 16 enero de 2012. (JUR 2012\48279).

⁴⁴ STS de 29 de abril de 2009. (RJ 2009\4109).

Esta Sala desestima las alegaciones del recurrente, por cuanto para aplicar este criterio de valoración se obtiene su conocimiento del modo de obtención de la base imponible, valor de la vivienda adquirida, que no es otro que el de la valoración recogida en la escritura pública de préstamo con garantía hipotecaria, valoración de la finca adquirida (405.600 euros).

En su STSJCLM de 16-03-2013⁴⁵ en relación a una declaración de obra nueva debe anularse la valoración efectuada, teniendo en cuenta lo en la Orden ECO/805/2003 contempla: *“las valoraciones de tasación de edificios para el mercado hipotecario y fondos de pensiones, el método de valoración será el de comparación, en su caso ajustado y, cuando sea posible, el valor de actualización, y el valor de reemplazamiento neto, y se tomará como valor de tasación el menor de ellos”*.

De este modo, esta Sala estima que en los supuestos de declaración de obra nueva la Administración debe valorar el coste de ejecución mediante la aplicación de los módulos de costes de construcción establecidos por los colegios de arquitectos, o por cualquier otro método que considerare conveniente para la comprobación del valor real de la obra ejecutada, pero no acogerse de forma mecánica y automática al valor que se refleja en el informe de tasación.

Por otra parte en relación a estas cuestiones podemos destacar en el ámbito del TSJ de Cataluña la Sentencia de 9-07-2015⁴⁶ que resuelve las diferencias ente el valor del bien y el de la tasación. Alegando el recurrente que al haber pasado más de 6 meses entre la tasación y la fecha de compra, la Administración no podía liquidar en base al art. 57.1.g) LGT.

En este caso el TSJ resuelve que es irrelevante por cuanto que *“nada impidió que tal tasación surtiera sus efectos en el préstamo hipotecario concedido por BANKIA y firmado el 20-1-2012”*, conforme al 57.1 g) LGT.

El TSJ de Valencia en su Sentencia de 23-09-2012⁴⁷ resuelve que el medio de comprobación del valor asignado para la tasación de fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria *“podrá resultar más o menos adecuado o idóneo que los restantes, podrá gustar más o menos, pero lo que no cabe*

⁴⁵ STSJCLM de 16 de marzo de 2013. (JUR 636\2013).

⁴⁶ STSJ de Cataluña de 9 de julio de 2015. (JUR 2015\229152).

⁴⁷ STSJ de Valencia de 23 de septiembre de 2012J.(JUR 2013\20534).

duda es que es un medio legal autorizado por norma legal y al que puede acudir la Inspección, sin perjuicio, claro está, de que si la parte considera que el resultado que arroja dicho medio de comprobación del valor no se corresponde con el valor de mercado pueda solicitar la TPC”.

En relación a esta materia apreciar también la Sentencia de 27-04-2015⁴⁸, en la que la actora alega una falta de motivación de la liquidación contenida en el Acta de Disconformidad, al tomar como referencia el valor citado en la escritura del préstamo hipotecario, conociendo en todo momento los argumentos utilizados por la Administración. De este último hecho deduce el TSJ que ha conocido los motivos para la determinación de la resultante base imponible y añade que la Administración “*se limita a tener en cuenta el valor de tasación de la finca a efectos hipotecarios y por lo tanto no es exigible que el perito haga una valoración en la que explique los cálculos efectuados o visite personalmente la finca*”.

En la STSJ de Murcia de 22-02-2014 resuelve también un conflicto relacionado con la materia objeto de estudio, al tratar la diferencia entre el valor declarado en la compraventa (204.000 euros) y el valor de la tasación del préstamo hipotecario (378.625 euros). Así se establece que no tiene por qué haber coincidencia entre el valor del bien asignado mediante el medio previsto en el art. 57 1. g) LGT con el valor real del mismo, pues este último valor es aceptado formalmente y declarado por ambas partes contratantes, si bien es cierto, que el contribuyente hace observancia de la ley al aceptar este valor.

En última instancia de acuerdo a la Ley del ITP/AJD la base imponible ha de estar determinada por el valor real del bien objeto de imposición, cabiendo en caso de disconformidad la solicitud de una TPC “*que determine el valor real del bien a efectos impositivos; actividad probatoria tendente a desvirtuar el valor resultante del medio de comprobación lícitamente empleado por la entidad liquidadora que la parte demandante no ha propuesto ni practicado en el presente caso*”.

Adicionalmente a las resoluciones judiciales anteriores, el STSJ de Murcia de 9-12-2014⁴⁹ resuelve también las divergencias valorativas en la determinación de la base imponible entre en valor declarado de la compraventa (132.000 euros) y el valor de la

⁴⁸ STSJ de Murcia de 27 de abril de 2015.(JUR 2015\21327).

⁴⁹ STSJ de Murcia de 9 de diciembre de 2014. (JUR 2015\41255).

tasación del préstamo hipotecario (159.972). Este último es utilizado como criterio por la Administración tributaria (art. 57.1 g) LGT), ante lo que lo que el recurrente aduce la falta de motivación del medio empleado.

Desestima esta alegación señalando que el recurrente ha conocido el medio empleado en todo momento y concluye apreciando que *“es evidente que en este medio la Administración se limita a tener en cuenta el valor de tasación de la finca a efectos hipotecarios y por lo tanto no es exigible que el perito haga una valoración en la que explique los cálculos efectuados o visite personalmente la finca”*.

En el ámbito de la comunidad autónoma de Canarias podemos destacar la STSJ de 24-04-2015⁵⁰ que resuelve el litigio sobre el carácter vinculante de la valoración pericial de parte del contribuyente cuando este no declara el valor establecido por la administración. Aduce el TSJ de Canarias que de acuerdo al art.157 RD 1065/2007 que la Administración tributaria no podrá comprobar el valor de los bienes cuando el obligado haya declarado con el valor que le ha sido comunicado al efecto. En consecuencia, el informe previo de valoración solo vincula a la Administración tributaria cuando el obligado tributario lo acepta y presenta declaración conforme a dicho valor dentro de los 3 meses siguientes a la notificación del informe.

Concluyendo que *“en el caso de que la Administración tributaria utilice el método de comprobación de valores conforme al valor de tasación de fincas hipotecadas, no está obligada a justificar dicho valor, puesto que es el declarado en escritura pública por el obligado tributario”*.

Por otra parte el STSJ de Andalucía de 31-03-2015⁵¹ alega que la finalidad del establecimiento en escritura pública del préstamo hipotecario del valor del bien es dotar de mayor rapidez. El valor asignado en la misma no tiene por qué coincidir con el declarado, reiterando interpretaciones citadas anteriormente que destacan que si bien este valor es formalmente aceptado y declarado, en realidad viene impuesto al contribuyente. Concluyendo así que, si bien de acuerdo al régimen normativo del ITP/AJD, la base imponible es configurada por el valor real de bien objeto de

⁵⁰ STSJ de Canarias de 24 de abril de 2015. (JUR 2015\250260).

⁵¹ STSJ de Andalucía de 31 de marzo de 2015. (JUR 2015\217359).

imposición, *“el declarante pueda refutar el valor obtenido con la aplicación por la Adm. de cualquiera de los sistemas de comprobación contenidos en el apart. 1, mediante una TPC que determine el valor real del bien a efectos impositivos”*.

En contraposición con la doctrina jurisprudencial seguida hasta el momento, el TSJ de Galicia ha mantenido una interpretación distinta. Un ejemplo de esta orientación doctrinal es la STSJ de Galicia de 21-05-2012⁵². En ella la parte actora es consciente en todas las fases del proceso de los medios de comprobación de valores empleados por la Administración y del uso de valor del préstamo hipotecario en la tasación. De lo que deduce el TSJ que *“la actora ha conocido en todo momento los motivos que han guiado a la Administración a la hora de aplicar el medio de comprobación de valores referido y de determinar la base imponible del impuesto en la liquidación impugnada, sin que haya sufrido indefensión alguna por este motivo”*.

En consecuencia concluye que la Administración tributaria se ha limitado a utilizar el valor de la tasación del bien objeto de gravamen. De lo que se deduce la ausencia de exigibilidad de una valoración motivada con los cálculos realizados o con personación en la finca.

Interpreta la STS de 7-12-2011⁵³ que debe observarse la posibilidad por parte de la Administración de elegir el medio de comprobación (art. 57.1 g) LGT), lo que implica que el valor resultante no ha de vincular necesariamente en la concreción de la base imponible. Así afirma que *“existe un juicio positivo de constitucionalidad de la norma, cual es el de que la Administración no viene obligada a más de lo que la STS citada destaca, lo que convierte el valor comprobado en el valor ajustado a la base imponible, salvo que el contribuyente acredite lo contrario”*. Esto es, de acuerdo a esta interpretación, la equivalencia de aquel valor como *“suerte de presunción "iuris tantum" de que el valor comprobado es el que se ajusta a la base imponible del impuesto”*.

La administración puede justificar esta fijación en función del valor de la tasación hipotecaria; y en caso de ser ajeno al interesado por considerar que le viene impuesto, o resultando del conveniencia entre éste y la entidad bancaria o porque

⁵² STSJ de Galicia de 21 mayo de 2012. (JUR 2012\190664).

⁵³ STS de 7 diciembre 2011. (RJ 2011\7278).

entiende que este valor no tiene una correspondencia real con base imponible del impuesto puede discutirlo solicitando una TPC.

En este supuesto concreto el TSJ de Galicia desestima las pretensiones del recurrente, concluyendo que el informe de valoración carece de la motivación necesaria y suficiente. Por lo que opta por el valor de la tasación del préstamo hipotecario como aquel que habrá de tenerse en cuenta para la fijación del valor que constituye la base imponible del impuesto.

Un resultado similar se produce en la STSJ de Galicia de 01-04-2015⁵⁴ que trata las diferencias de entre el valor declarado de la compraventa (132.222 euros) y el valor de la tasación (208.100 euros).

Para la Administración tributaria, a juicio del TSJ de Galicia, es suficiente con la opción valor de la tasación hipotecaria. Estableciendo que *“la presunción que surge del valor declarado a efectos de tasación en la hipoteca, no deviene inatacable porque la TPC no se haya solicitado, sino que puede cuestionarse en autos, tanto mediante la prueba pericial correspondiente, como en relación con los particulares que obren en el expediente administrativo según los cuales la parte demandante estime que puede llegarse a un valor diferente a aquél que la Administración señaló como comprobado merced a lo dispuesto en el artículo 57.1, g) LGT”*. De este modo, en este caso concreto, teniendo en cuenta que existe un informe pericial no cuestionado por las partes y no existen elementos que expongan una falta de motivación, esta Sala opta por esta valoración, como la determinante de la base imponible del impuesto.

En otro sentido nos encontramos con STSJ de Madrid de 18-03-2014⁵⁵ que establece un litigio entre el valor declarado y el utilizado en la liquidación del impuesto por declaración de obra nueva, fundamentado en el valor de la tasación hipotecaria.

Así si bien el TSJ de Madrid reconoce lo dispuesto en el art. 57.1 g) LGT, afirma que este precepto viene motivado por *“la prevención del fraude fiscal, por lo que es a dichos efectos para los que puede utilizarse dicho medio de valoración”*. Destacando que el hecho de que esta ley reconozca la posibilidad de utilizar este método, no implica su aplicabilidad a todos los negocios que se producen en el tráfico jurídico.

⁵⁴ STSJ de Galicia de 1 abril de 2015. (JUR 2015\106221).

⁵⁵ STSJ de Madrid de 18 marzo de 2014. (JUR 2014\134738).

De este modo, el supuesto de hecho objeto de litigio es si la obtención de la base imponible del impuesto, puede hacer de acuerdo a los valores de tasación a efectos de la ejecución hipotecaria. Al encontrarnos ante un supuesto de hecho de obra nueva que incluye el coste de la obra a mayores del valor del terreno. De esto infiere el TSJ de Madrid *“que no es ajustado a derecho hacer coincidir el valor de la división horizontal con el valor en que los interesados tasan la finca para que sirva de tipo en la subasta en caso de ejecución hipotecaria”*.

Esta Sala se remite a la doctrina del Alto Tribunal⁵⁶ relativa al valor de la obra nueva, por la que el coste de ejecución material, a efectos de liquidar las escrituras de declaración de obra nueva, ha de ser calculado bajo la misma regla que en el caso del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO). Y concluye indicando que *“por todo ello, en orden al gravamen que nos ocupa, la Administración puede comprobar el coste de ejecución de la obra así como el valor de los terrenos por los medios admitidos en derecho, pero no establecerla base imponible trasladando los valores de tasación fijados como tipo a efectos de los procedimientos de ejecución hipotecaria”*.

Por último el Tribunal Económico Administrativo Central, en Resolución de 09-01-2014⁵⁷, y el RD 1898/2010 y su acumulada RG 2358/2010, indica que las condiciones que deber cumplir el valor de tasación, en función de lo previsto en la legislación hipotecaria, son los siguientes:

-Que en la escritura de constitución de la hipoteca se determine el valor en que los interesados tasan la finca para que sirva de tipo para la subasta.

-Que la tasación se acredite mediante certificación de los servicios competentes.

-Que la tasación se haga constar en la propia escritura de constitución de hipoteca e inscribirse en el Registro de la Propiedad.

-Que si la tasación se hubiera practicado antes, se haga constar en dicha escritura y en la inscripción de la misma en el Registro de la Propiedad.

⁵⁶ STS de 29 mayo 2009. (RJ 2009\4519).

⁵⁷ Resolución del TEAC de 9 de enero de 2014. (JT 2014\1898).

VI.8.-PRECIO O VALOR DECLARADO CORRESPONDIENTE A OTRAS TRANSMISIONES DEL MISMO BIEN, TENIENDO EN CUENTA LAS CIRCUNSTANCIAS DE ESTAS, REALIZADAS DENTRO DEL PLAZO QUE REGLAMENTARIAMENTE SE ESTABLEZCA.

Conforme a la jurisprudencia citada anteriormente, para este método de valoración ha de atenderse a lo dispuesto en el artículo 158 RD por el que a efectos de lo contemplado en el art. 57.1 h de la Ley 58/2003, de un plazo desde la fecha devengo del impuesto de un año para la comprobación por parte de la Administración Tributaria de valor de los bienes transmitidos constituyentes de la obligación tributaria de conformidad con el valor o precio declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien en ese periodo, siempre que se mantengan sustancialmente las circunstancias de carácter físico, jurídico y económico determinantes de dicho valor.

VI.9.-CUALQUIER OTRO MEDIO QUE SE DETERMINE EN LA PROPIA LEY DE CADA TRIBUTO.

La ley 58/2003 concluye así esta relación de medios para la comprobación de valores, con un precepto que permite desarrollo de posibles medios alternativos a través de su definición y delimitación en la normativa legal del tributo sobre el que recae el hecho imponible.

VII.-LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA.

VII.1.-SOLICITUD TPC.

En relación a la tasación pericial contradictoria hemos de tener en cuenta lo dispuesto en art. 135.1 LGT. Hemos de destacar que esta solicitud podrá interponerse tanto en los procedimientos tributarios relacionados con el ITP/AJD como con en el ISD. Para su interposición los interesados podrán promover la TPC, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el art. 57 de esta ley, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada, de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así lo prevea, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado. De esto se deduce que la TPC es un medio de impugnación y no un medio comprobación de valores, como venía emitiéndose con anterioridad a la Ley 36/2006, de medidas de prevención del fraude fiscal, que modificó el art. 57 LGT

Los arts. 223 y 235 LGT determinan que el plazo de interposición, tanto del recurso potestativo de reposición como cuando se trate de la reclamación económico administrativa, este será de un mes. Podemos ejemplificarlo, en caso de la liquidación con comprobación de valor el día 10-01-2016; el plazo para interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa es de 1 mes.

Por lo tanto, siendo éste el plazo previsto del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación, el plazo para ejercer la Tasación Pericial Contradictoria es de un mes desde la notificación de la resolución del TEAR, dado que si no cabe recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo con dicha resolución el acto es firme en vía administrativa, sin perjuicio de que quede abierta al contribuyente la vía contencioso-administrativa.

Como consecuencia de lo anterior, no puede considerarse que la resolución de archivo ahora impugnada sea contraria a derecho, pues habiéndose notificado al contribuyente la resolución del TEAR que pone fin a la vía administrativa el 02-12-2014, y por tanto, existiendo ya firmeza en dicha vía administrativa, el plazo de un mes para interponer la Tasación Pericial Contradictoria finalizaba el 02-01-2015, de modo que la solicitud que el reclamante declara haber presentado con posterioridad a esa fecha sería extemporánea.

VII.2.-RESERVA DEL DERECHO A PROMOVER LA TPC.

En cuanto a la reserva del derecho a promover la tasación pericial contradictoria, nuestro ordenamiento jurídico presente un desarrollo normativo diverso. En los casos en los que las normas de cada tributo lo prevean de este modo, de acuerdo al artículo 135 LGT, el interesado tendrá la prerrogativa de reservarse este derecho cuando la notificación no justifica de forma suficiente los datos y motivos utilizados para elevar los valores y denuncie esta omisión en el recurso administrativo interpuesto. Teniendo en cuenta que el plazo *“se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el RR o Rea interpuesta”*.

La Consulta de la Dirección General de Tributos V0799-08 de 17-04⁵⁸ destaca que el poder de reservarse el TPC ha de ser regulación específica de cada impuesto.

El ITP/AJD, de acuerdo al art. 120 RD 828/1995, de 29 de mayo, que desarrolla este tributo establece de forma expresa la opción del derecho a la reserva.

No obstante, el desarrollo normativo en materia de sucesiones y donaciones no hace mención a esta reserva. De lo que se deduce que la reserva del derecho a promover la tasación pericial contradictoria no está prevista para este tributo de forma genérica, sin perjuicio de un desarrollo normativo expreso por parte de las CCAA.

Esta circunstancia legal circunstancia ya ha sido resuelta por alguna comunidades autónomas a través de la aprobación de normas que sí reconocen la suspensión de la liquidación. Así podemos encontrarnos con un contexto dispar en las que han regulado la reserva del derecho a promover la TPC: Andalucía, Galicia, Aragón, Murcia, Baleares, La Rioja, Canarias, Castilla y León, Extremadura y Comunidad Valenciana. Por el contrario no han regulado el derecho a promover la TPC: Asturias, Castilla- La Mancha, Cantabria, Cataluña y Madrid.

En esta cuestión en relación al ISD de los no residentes, de acuerdo a la Consulta de la Dirección General de Tributos V0799-08 de 17-04, se destaca que el poder de reservarse el TPC ha de ser regulación específica de cada impuesto, y en este caso al no contar con una regulación propia en relativa al derecho de reserva, *“el criterio a seguir en las solicitudes de reserva de la TPC en el ISD debe ser el de*

⁵⁸ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0799-08 de 17-04-2008. Ministerio de Hacienda y Función Pública.

desestimarlas, ya que, en el ordenamiento jurídico del Estado no tiene su amparo en ninguna norma”.

Por otra parte el TEAC en su resolución de 25-09-2012⁵⁹ señala que venía extendiendo el régimen previsto en el ITP/AJD a los casos relativos al ISD. Interpretación que ha sido restringida por el artículo 135.1 LGT que al señalar que *“en los casos en que la normativa propia del tributo así lo prevea, el interesado podrá reservarse el derecho a promover la TPC”*, vincula la opción de reserva del derecho al requisito previo de que la normativa propia así lo desarrolle. Desarrollando una doctrina similar a la desarrollada en materia del Impuesto de Sociedades, al no tener una regulación determinada⁶⁰.

⁵⁹ Resolución del TEAC de 25 de septiembre de 2012. (JT 2012\2194).

⁶⁰ Conforme a la establecido en la Resolución del TEAC de 15-03-2012 (JUR 2012\133616) que afirma que al no haber regulación específica solo cabrá que el sujeto pasivo pueda *“promover la TPC dentro de los plazos previstos para la interposición de la primera reclamación, no pudiendo reservarse dicho derecho para ser ejercitado una vez sea firme la resolución de la reclamación interpuesta contra la liquidación de acuerdo con los valores determinados por la Administración a la vista de lo que dispone el artículo 135.1 LGT”*.

VIII.-CONCLUSIONES.

En relación al análisis de la normativa reguladora relativa a los medios de comprobación de valores y a la revisión jurisprudencial realizada anteriormente podemos extraer una serie de conclusiones.

En primer lugar, en relación a la discrecionalidad en la elección de los métodos de valoración, el art. 57 LGT enumera el conjunto de medios disponibles, desempeñando la Administración una función de elección de forma discrecional, siempre que el medio sea idóneo al fin elegido.

Esta interpretación ha sido mantenida por el Tribunal Supremo en su sentencia de 7 de diciembre de 2011 en la que señala la facultad de la Administración de no aceptar como válidos los valores declarados por las partes, de lo que se deriva su facultad de comprobación.

Respecto a la normativa anterior de la LGT el legislador incluyó un conjunto de métodos para verificar los valores por parte de la Administración tributaria. Tras la entrada en vigor de la Ley 36/2006, de medidas de prevención del fraude fiscal, se modificó el art. 57 LGT por la que se excluyó la TPC pasando a ser un medio de impugnación de la comprobación realizada así como se ampliaba lo establecido en el art. 57.1. b) con el establecimiento por la Administración competente de una serie de coeficientes multiplicadores.

De este modo en los supuestos en los que el obligado haya manifestado su acuerdo con el valor por la Administración, éste tendrá un carácter vinculante de conformidad con la información suministrada de forma previa a la transmisión o adquisición.

Tampoco cabría la comprobación de valor en los supuestos en los que el obligado tributario haya declarado los valores publicados *ex ante* por la propia Administración de conformidad con alguno de los métodos que dispone el art. 57.1 LGT.

Adicionalmente es preciso señalar como apuntaba el Alto Tribunal que el artículo 57 no establece preferencia por ningún medio de comprobación en particular. No obstante, una vez elegido el medio, de conformidad con el art. 160.3 del RD 1065/2003 la propuesta debe estar debidamente motivada, recogiendo la normativa aplicada así como el detalle de su aplicación.

En segundo lugar, en lo relativo a esta motivación de la comprobación de

valores esta debe recoger por tanto:

1.- Los criterios o elementos de juicio así como la información utilizados en la determinación del valor al que se refiere, generándose en caso contrario una situación de indefensión para el obligado tributario.

2.- La valoración ha de llevarse a cabo de forma individual, teniendo en cuenta las circunstancias físicas y jurídicas concurrentes en el bien objeto de comprobación, los procedimientos concretos de aplicación, ponderación extrapolación o individualización. Todo esto expuesto de forma sucinta pero siendo suficiente, completa y adecuada para observar el desempeño adecuado por parte del perito y verificar su corrección.

3.- La remisión a los propios estudios de mercado elaborados por la Administración exige justificar los criterios de ponderación, actualización e individualización empleados.

4.- En la mayor parte de los supuestos es preceptiva la evaluación personal del bien por parte del perito con objeto de desarrollar correctamente el procedimiento, a excepción de situaciones concurrentes que no lo precisen.

5.- En el supuesto de elección de un medio de comparación debe requerirse argumentación por parte del perito de la utilización de esas fincas como referencia.

La ausencia de la preceptiva fundamentación debe considerar la vulneración de los arts. 102.2.c), 103. 3 y 134.3 LGT, así como el 160.2RD 1065/2007, y por tanto, la ineficacia del procedimiento de comprobación.

En tercer lugar, hemos de destacar la inaplicación en el ISD del método de capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale. En la ley 29/1987, reguladora del ISD, se estable que la Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el actual art. 57 LGT.

La anteriormente citada Sentencia del Tribunal Constitucional 18-02-2016 interpreta el artículo 57.1 de conformidad con la normativa reguladora de cada tributo. Por lo que desestima el establecimiento del sistema de capitalización de beneficios por una norma de rango autonómico cuando la ley estatal reguladora del ISD veda esta posibilidad, al no disponer expresamente este medio.

De lo que se deduce que de acuerdo con la normativa reguladora estatal vigente en el ISD no es de aplicación el sistema de capitalización de beneficios por cuanto no existe una tipo de interés establecido en la misma a nivel estatal. Por tanto

solo una reforma de la Ley 29/1987 que habilite este procedimiento, configurando el porcentaje oportuno en el sistema de imputación de rendimientos, puede resolver la cuestión.

En cuarto lugar en, cuanto a la inspección ocular en el dictamen del perito de la Administración para su aplicación debe darse una serie de condiciones. Así será necesario el reconocimiento personal por parte del perito cuando se trate de bienes singulares o aquellos de los que no puedes deducirse todas sus características relevantes en fuentes documentales contrastadas como indica el art. 1602 del RD 1065/2007.

La personación no era requerida en aquellos bienes inmuebles con un estado de conservación normal de acuerdo al tiempo transcurrido desde su construcción. Sin embargo dicho criterio debe ser modificada a tenor de las últimas resoluciones judiciales del Tribunal Supremo. A raíz de la precitada STS de 26 noviembre 2015 se estima que es preceptivo el reconocimiento directo y personal, al apreciar que siempre se debe desarrollar el reconocimiento del bien inmueble por parte del perito como garantía de acierto en el procedimiento de verificación. Estableciéndose en los supuestos de inmuebles ya derribados el deber de acudir a las fuentes documentales contrastadas para su adecuada verificación.

En quinto lugar en lo que respecta a la valoración esta puede ser llevada a cabo por sociedades de tasación privadas, sin necesidad de requerir una ulterior intervención de un perito de la Administración. De acuerdo al anteriormente citada Resolución del TEAC de 8-09-2016, la Administración en el ejercicio de sus competencias puede optar por acudir a una entidad privada para que desempeñe las labores de tasación, presentándose con anterioridad el acuerdo de colaboración correspondiente así como las garantías por parte de la Administración. Este dictamen se incorporará al expediente y se tendrá por realizada por la propia Administración tributaria como medio comprobación del art. 57.1 e) LGT.

En sexto lugar, no existe posibilidad por parte de la Administración tributaria de efectuar una tercera valoración de un bien. La jurisprudencia ha restringido la capacidad de que la Administración efectúe una nueva liquidación, retrotraídas las actuaciones por un vicio formal como la ausencia de la fundamentación requerida en la verificación de valores, volviendo a dictarse un acto que presenta el mismo vicio formal.

El Alto Tribunal, en la precitada STS de 22-09-2008, considera que en estos supuestos la eficacia de la cosa juzgada impide una tercera liquidación. Ante una reiteración del defecto se produce un acto que no ejecuta la decisión que, bien en económico-administrativa, bien en vía jurisdiccional, ordenó retrotraer las actuaciones para practicar una nueva liquidación sin el vicio a raíz del cual se produjo la anulación. Esta imposibilidad vendría derivada del principio de buena fe que debe regir las actuaciones de la Administración y su principal consecuencia sería que la Administración habría de atenerse a los valores declarados por el obligado tributario.

Por último, en séptimo lugar, la TPC se delimita como medio de impugnación. En los supuestos en los que se prevea esta posibilidad, la TPC se desarrolla como un medio de impugnación de valores pero no constituye un recurso *sensu stricto*. Además debe comunicarse al obligado tributario, en virtud de lo establecido en el art. 135.1 LGT, a través de la correspondiente notificación de su derecho a promoverla así como el órgano y plazo para ejercitarla.

IX.-BIBLIOGRAFÍA.

ÁLVAREZ BARBEITO, Pilar. *Análisis de la idoneidad del “valor de tasación” como medio de comprobación del “valor real” en el ITP y AJD. Una referencia al criterio del TSJ de Galicia.* Crónica tributaria. Nº 140, 2011, págs. 43-55. ISSN: 0210-2919.

ÁLVAREZ BARBEITO, Pilar. *La comprobación de valores en el ITP sobre la base de las tasaciones hipotecarias: especial referencia a la jurisprudencia más reciente.* Editorial Aranzadi. Pamplona, 2012. ISBN: 978848003452.

BÖHM-BAWERK, Eugen von; DE AGUIRRE, José Antonio. *Teoría positiva del capital.* Aosta. Madrid, 1998. ISBN: 9788488203045.

GALÁN RUIZ, Javier. *La comprobación de valores. Apuntes sobre su regulación.* Asociación Española de Asesores Financieros y Tributarios. Madrid. 2011.

GARCÍA MATEO, Eva María, et al. *El valor real como elemento de concreción de la base imponible en el impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas.* Universidad Politécnica de Cartagena. 2013, págs. 70-92.

MARTÍN QUERALT Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, y CASADO OLLERO, Gabriel. *Curso de Derecho Financiero y Tributario,* Ed. 10. Editorial Tecnos. ISBN: 84-9767-481-2.

MENGER, Carl. *Principios de Economía Política.* Unión Editorial. Madrid. 1997. ISBN: 9788472093157

HUESCA BOADILLA, Ricardo. La imposibilidad de acudir al sistema de capitalización por rendimientos del artículo 57.1 a) de la Ley General Tributaria como medio de comprobación d valores en el impuesto de sucesiones y donaciones. *Boletín Informativo Tributario.* Nº 186, 2015, págs. 4-11. ISSN: 0210-3923.

HUERTA DE SOTO, Jesús. *Lecturas de economía política.* Unión Editorial. Madrid. 1986. ISBN: 9788472091993.

LAMO DE ESPINOSA ROCAMORA, Patricia, LORETO FELTER, Rambaud. Comprobación de valores en la transmisión de bienes muebles. *Crónica Tributaria.* Nº 113, 2004, págs. 107-116. ISSN: 0210-2919.

MONCHÓN LÓPEZ, Luis. *El valor real de los inmuebles como valor de referencia tributario y su comprobación mediante la referencia al valor catastral como medio de lucha contra el fraude. Quincena Fiscal*. Nº22, 2008, págs. 39-66. ISSN: 1132-8576.

PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Civitas. Edición 23.2013. ISBN: 9788447042524.

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, José Javier. A vueltas, nuevamente, con el concepto de «valor real». *Carta tributaria. Revista de opinión*, Nº15, 2016, págs. 11-14. ISSN: 2443-9843.

PÉREZ ROYO, Francisco Javier. El análisis de la economía política clásica en las "Teorías sobre la plusvalía". *Revista de estudios políticos*, 1983, Nº 36, págs. 29-60. ISSN: 0048-7694.

PINDYCK, Robert S.; RUBINFELD, D. *Microeconomics*. Ed. 8. Pearson Prentice Hall. Upper Saddle River, New Jersey, 2009. ISBN-10: 0132870436.

PRATS MAÑEZ, Fernando. *El procedimiento de comprobación de valores. Manual de aplicación de los tributos*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. ISBN: 9788480082570.

SANTACRUZ BLANCO, Rafael. *XXII Encuentro del Foro de Derecho Aragonés. Valoración de bienes inmuebles por y ante la administración aragonesa*. El Justicia de Aragón. Zaragoza. 2012.

SANZ BROCAL, Isaac, PLANES BALLESTER, José Antonio. *La problemática de la comprobación de valores en la Comunidad Valenciana*. Asociación Profesional de Asesores Fiscales de la Comunidad Valenciana. Valencia. 2015.

AMAT ALCARAZ, Eduardo. *Liquidación complementaria por comprobación de valores en impuestos cedidos: ¿método de recaudación justificado o abusivo?* (Acceso el 12-01-2017). Fundación Hay Derecho. Véase en: <https://hayderecho.com/2016/04/27/liquidacion-complementaria-por-comprobacion-de-valores-en-impuestos-cedidos-metodo-de-recaudacion-justificado-o-abusivo/>

X.- REFERENCIAS JURISPRUDENCIALES.

STS de 22 septiembre 1995. (RJ 1995\6953).

STSJ Valencia de 25 junio de 2012. (JUR 2012\1483).

STS de 4 marzo 2009. (RJ 2009\1575).

STS de 7 diciembre 2011. (RJ 2011\7278).

STC 33/2016 de 18 febrero. (RTC 2016\33).

STS 5 marzo 2015. (RJ 2015\1437).

STSJ de 19 abril de 2016. (JUR 2016\126492).

STSJ de Madrid de 31 marzo de 2016. (JT 2016\814).

STSJ de Madrid de 3 septiembre de 2015. (JUR 2015\269122).

STS de 26 noviembre de 2015. (RJ 2015\5704).

STSJ de Madrid de 31 marzo de 2016. (JUR 2016\81499).

STSJ de Madrid de 22 febrero de 2016. (JUR 2016\93935).

STS de 22 septiembre de 2008. (RJ 2008\7227).

STS de 29 junio 2009. (RJ 2009\6846).

STSJ de Valencia de 6 mayo de 2005. (JUR 2005\166614).

STS de 17 septiembre 2012. (RJ 2012\9188).

STS de 15 julio 1998. (RJ 1998\6345).

STSJ de Castilla- La Mancha de 20 de marzo de 2014. (JUR 2014\109730).

STSJ de Castilla- La Mancha de 19 de marzo de 2012. (JUR 2012\131215).

STSJ de Castilla- La Mancha de 16 enero de 2012. (JUR 2012\48279).

STS de 29 de abril de 2009. (RJ 2009\4109).

STSJCLM de 16 de marzo de 2013. (JUR 636\2013).

STSJ de Cataluña de 9 de julio de 2015. (JUR 2015\229152).

STSJ de Valencia de 23 de septiembre de 2012J.(JUR 2013\20534).

STSJ de Murcia de 27 de abril de 2015.(JUR 2015\21327).

STSJ de Murcia de 9 de diciembre de 2014. (JUR 2015\41255).

STSJ de Canarias de 24 de abril de 2015. (JUR 2015\250260).

STSJ de Andalucía de 31 de marzo de 2015. (JUR 2015\217359).

STSJ de Galicia de 21 mayo de 2012. (JUR 2012\190664).

STSJ de Galicia de 1 abril de 2015. (JUR 2015\106221).

STSJ de Madrid de 18 marzo de 2014. (JUR 2014\134738).

STS de 29 mayo 2009. (RJ 2009\4519).

STS de 26 noviembre 2015. (RJ 2015\5704).

STS de 3 noviembre de 1997. (RJ 1997\8251).

XI.- DOCTRINA ADMINISTRATIVA.

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V1556-06 de 19-07-2006.
Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V0787/2014 de 21-03-2014.
Ministerio de Hacienda y Función Pública

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V3847-15de 02-12-2015.
Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Resolución del TEAC de 15 de marzo de 2012. (JUR 2012\133616).

Resolución del TEAC de 25 de septiembre de 2012. (JT 2012\2194).

Resolución del TEAC de 9 de enero de 2014. (JT 2014\1898).

Resolución TEAC de 8 septiembre de 2016. (JT 2016\1244).

Resolución TEAC de 15 septiembre 2016. (JT 2016\1113).