

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ065337

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 2 de febrero de 2017

Vocalía 12.^a

R.G. 3961/2016

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cálculo. Normas generales. Transmisiones lucrativas. Transmisiones onerosas. Valor de adquisición. Base imponible. La comprobación de valores en el procedimiento de gestión. Imprudencia de considerar un valor de adquisición de cero euros. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. En el caso que se analiza, se trata de determinar si ante la falta de aportación por el contribuyente de la documentación que permita a juicio de la oficina gestora calcular el valor de adquisición del inmueble, resulta admisible el criterio de en tales casos asignar un valor de adquisición de 0 euros. Pues bien, la respuesta será negativa en la generalidad de los supuestos, por las razones siguientes:

a) Si la adquisición del inmueble se produjo a título lucrativo, mediante transmisión intervivos o mortis causa, la Administración debería haber tomado como valor de adquisición en virtud del art. 36 Ley 35/2006 (Ley IRPF), el valor real del inmueble, pero nunca el de cero euros, quedando legitimada la Administración para acudir a los medios de comprobación de valores que regula el art. 57 de la ley 58/2003 (LGT). Por lo tanto si en estos casos la Administración hubiera considerado un valor de adquisición de cero euros, la Administración estaría infringiendo abiertamente un precepto de una norma legal, el art. 36 Ley 35/2006 (Ley IRPF).

b) Por el contrario, en tanto en cuanto la Administración esté considerando que la adquisición lo fue a título oneroso, alguna cantidad se pagó por el inmueble y, en consecuencia, algún valor de adquisición tiene que tener. En este caso, aunque en un principio la carga de la prueba recae sobre el obligado tributario, no pesa sobre él de forma exclusiva, atendiendo a los principios de facilidad probatoria o proximidad a las fuentes de la prueba y valoración del esfuerzo probatorio realizado, por lo que si la Administración, en particular tratándose de bienes inmuebles, tomara como valor de adquisición el de 0 euros sin haber utilizado los medios de prueba que razonablemente obran o pueden obrar en su poder, se estaría infringiendo un precepto de una norma legal, el art. 35 Ley 35/2006 (Ley IRPF), precepto que está obligada a aplicar y del que no puede prescindir. Si, por el contrario, consta que la Administración sí ha utilizado los medios de prueba que razonablemente estaban a su disposición, no se le podría hacer ese reproche de infracción del art. 35 Ley 35/2006 (Ley IRPF), pudiendo incluso quedar abocada en algún supuesto a la utilización de valor de adquisición de cero euros -pensemos, por ejemplo, en el caso de adquisición de bienes, generalmente no inmuebles, mediante documento privado que por lo tanto no haya tenido acceso a Registro público-.

Por último, resta analizar si la Administración está obligada a determinar el valor de adquisición de los bienes en todo caso utilizando las facultades de comprobación de valores que le otorga el art. 57 de la ley 58/2003 (LGT). Pues bien, en las adquisiciones a título oneroso, la normativa del IRPF no contiene referencia alguna al valor real o de mercado de los elementos patrimoniales, de modo que el valor de adquisición solamente puede ser el importe efectivamente satisfecho a un tercero -más gastos efectivos adicionales y menos amortizaciones- o los desembolsos efectuados en caso de construcción del mismo, y su determinación se debe realizar según reglas generales de la prueba, sin que proceda realizar actuaciones de comprobación de valores. En efecto, el hecho de que la normativa general tributaria contemple un procedimiento de comprobación de valores y unos medios de comprobación de valores no quiere decir que dichos procedimientos y medios deban ser utilizados en cualquier caso, sino que únicamente procederá su utilización para la determinación de parámetros respecto de los que la normativa sustantiva del tributo de que se trate prevea su cuantificación en atención a valores tales como reales o de mercado. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 57, 105, 114, 134, 135, 136 y 229.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 33, 34, 35 y 36.
Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 9.
Código Civil, art. 1.214.
Ley 1/2000 (LEC), art. 217.

En la Villa de Madrid, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, iniciado por acuerdo de la Vocal Coordinadora/Duodécima del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 27 de junio de 2016, por su propia iniciativa.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

La Dependencia de Gestión Tributaria de Zamora de la AEAT inició un procedimiento de comprobación limitada respecto de determinado obligado tributario por el concepto impositivo IRPF del ejercicio 2012, del que cabe destacar los siguientes hechos:

1) En el acuerdo de inicio del procedimiento se señala lo siguiente:

Que se ha observado la falta de presentación de declaración correspondiente al concepto y período indicado.

Que existe información en poder de la AEAT que indica que tal presentación podría ser obligatoria.

Que se inician por tal motivo actuaciones de comprobación limitada requiriéndose la documentación siguiente:

- Escritura de adquisición del inmueble situado en la Calle XXX, del municipio YYY y con referencia catastral ZZZ, cuya transmisión mediante donación consta a la AEAT a partir de los datos obrantes en su poder.
- Gastos correspondientes a dicha adquisición.

2) El interesado contesta al requerimiento manifestando:

(I) Que se trata de una propiedad poseída desde hacía 20 ó 30 años y que no tiene la escritura de adquisición por haber transcurrido tanto tiempo.

(II) Que la propiedad fue donada a su hijo en 2012 de forma gratuita y que por ello considera que no ha obtenido rendimiento alguno por dicha transmisión, pues se trató de una donación.

(III) Que al no haber tenido ganancia patrimonial consideró que no tenía obligación de presentar la declaración de IRPF ya que por el resto de sus condiciones (jubilado y con su mujer discapacitada) no tenía obligación de declarar.

(IV) Junto con estas alegaciones, aporta escritura del préstamo hipotecario que sobre dicha propiedad se formalizó en su día y escritura de donación de la misma del año 2012.

En la escritura de donación se hace constar que el obligado tributario y su esposa son dueños del local que se dona en virtud de la división horizontal autorizada por el mismo notario el 27 de septiembre de 2010, número 2710 de protocolo.

Y en la escritura de préstamo hipotecario de 21 de abril de 2005 se afirma que el terreno sobre el que existe la edificación se adquirió en escritura de 26 de mayo de 1989 en escritura ante el notario del municipio A....., Don GG y, en cuanto al edificio, que se declaró la obra en escritura de 12 de abril de 1994 ante el notario de dicho municipio, Don II.

3) La Administración tributaria notifica la propuesta de liquidación provisional en la que además de atribuir al obligado tributario determinados importes en concepto de rendimientos del trabajo y del capital inmobiliario, le imputa también, en lo que aquí interesa, una ganancia patrimonial derivada de la donación del inmueble arriba citado, señalándose como motivación que *“La ganancia patrimonial de la donación del inmueble con Refª Catastral*

ZZZ se ha calculado teniendo en cuenta los datos que constan en el impuesto de bienes inmuebles como fecha de adquisición año 1994 y valor de adquisición 0 ya que no ha aportado documentación en la que figure la adquisición del mismo. El valor de la donación es de 45.000 euros (correspondiente a su 50%).

4) El interesado presentó alegaciones a la propuesta de liquidación manifestando su disconformidad con ella y reiterando que no obtuvo ganancia patrimonial ya que el inmueble fue donado.

5) La Administración tributaria desestimó las alegaciones y notificó la liquidación provisional en los mismos términos que la propuesta. Señala en este aspecto la resolución administrativa que “*Sus alegaciones han sido desestimadas ya que en base al art. 33.1 de la Ley del irpf, se produce una ganancia o pérdida patrimonial, cuando se produzca una alteración en la composición del patrimonio del contribuyente. Constituyen alteraciones en la composición del patrimonio de contribuyente en las transmisiones onerosas o lucrativas de bienes y derechos. Entre las transmisiones lucrativas se encuentran las donaciones*”.

6) El interesado interpuso recurso de reposición alegando, entre otras cosas, que entiende que al haber donado el inmueble no ha existido ganancia patrimonial. Que “*el motivo de la donación es por tener a mi esposa con una discapacidad, y yo estar jubilado y no poder hacer frente con mis ingresos a la hipoteca*”.

Sin perjuicio de lo anterior, alega que, en cualquier caso, habrá que restar de la valoración señalada para la donación el valor de adquisición o de construcción del inmueble donado y que el coste de la construcción se tasó en el año 1990 en 46.569,39 euros, correspondiendo al local donado un total de 15.923,13 euros más el valor del suelo (el resto corresponde a una vivienda).

Adjunta determinada documentación, a saber:

- Presupuesto del coste de construcción del proyecto (vivienda unifamiliar y local) visado por el Colegio de Arquitectos el 13 de marzo de 1990;

- Un certificado de tasación del año 2010 para la finalidad de garantía para mercado hipotecario e información sobre la distribución de la carga hipotecaria entre el local y la vivienda.

7) La oficina gestora formuló requerimiento al interesado para que aportara “Proyecto de obra y Declaración de obra nueva, del inmueble que origina la ganancia patrimonial”.

8) El obligado tributario contestó al requerimiento aportando un Certificado final de la dirección de obra, de septiembre de 1993, y manifestando lo que sigue: “*Respecto a su petición de declaración de obra nueva, esta se realizó en escritura pública el día 12 de abril de 1994, ante el Notario de A.... Don II, con número de protocolo 201. Está inscrita en el registro de la propiedad de B... con los siguientes datos, Tomo 641, Libro 20, Folio 164, Finca nº 2625. Esta escritura no la tengo ahora mismo en mi poder, ni tengo posibilidad de solicitarla de forma inmediata. No obstante con un plazo mayor para solicitar la escritura, si así la requirieran, en el mes de Septiembre u Octubre podría solicitarla y aportarla entonces.*”

En cuanto al Proyecto de Obra, no puedo mandarle una copia, ya que el volumen de hojas de dicho proyecto, la alternancia de hojas DIN A3 con hojas DIN A4, la unión de las hojas (con un sistema que hace que sea complicado separarlas si dañarlas, y el estado de conservación de dicho proyecto, hacen que sea algo complicado realizar una copia del mismo, no obstante lo pongo a su disposición, para que si es necesario, quedar con un funcionario para que lo revise conmigo o haga una copia a las hojas que realmente necesite”.

9) La Administración tributaria desestimó el recurso de reposición con la motivación siguiente: “*Al recurrente se le notificó un requerimiento de documentación, ya que en su escrito manifestaba que el importe de la ganancia patrimonial calculada era erróneo. En la contestación a dicho requerimiento, no facilita la documentación solicitada, por lo que esta dependencia no puede determinar si la ganancia patrimonial está mal o bien calculada*”.

Segundo.

Interpuesta reclamación económico-administrativa frente a la desestimación del recurso de reposición, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (en adelante, TEAR) dictó con fecha 23 de junio de 2016 la resolución nº 49/241/2014.

El TEAR estima parcialmente la reclamación interpuesta, anulando la liquidación impugnada y ordenando al órgano de aplicación de los tributos que dicte nueva liquidación en la que proceda a la determinación de un valor de adquisición, en virtud de las facultades que otorga a la Administración tributaria el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Argumenta su resolución del modo siguiente:

SEGUNDO. La cuestión controvertida es la determinación de la ganancia patrimonial por la donación de un inmueble.

El artículo 36 de la Ley 35/2006 del IRPF regula las transmisiones a título lucrativo estableciendo que "Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado."

Por su parte el artículo 35 establece que " 1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste."

Consta en el expediente la escritura de donación de fecha 2 de octubre de 2012 por la que el interesado y su cónyuge donan a D. José Luis un inmueble, valorándose la donación a efectos fiscales en 95.000 euros, correspondiendo al interesado la mitad.

La oficina gestora en la liquidación impugnada calcula la ganancia correspondiente pero sin tomar en cuenta ningún valor de adquisición del inmueble donado al no haber aportado documentación en la que figure la adquisición del mismo.

El interesado aporta documentación sobre la construcción de una vivienda y local, en concreto proyecto visado por el Colegio de Arquitectos de Zamora de 13 de marzo de 1990, un certificado de tasación del año 2010 para la finalidad de garantía para mercado hipotecario y un certificado final de la dirección de obra de fecha 13 de septiembre de 1993, documentación que no permite determinar un valor de adquisición del inmueble.

Ahora bien este Tribunal considera que la oficina gestora debió de determinar un valor de adquisición en virtud de las facultades que le otorga el artículo 57 de la Ley General Tributaria, ya que algún valor tiene que tener el inmueble.

Procede por tanto anular el acuerdo impugnado y practicar nueva liquidación en la que se determine la ganancia patrimonial correspondiente en base a lo expuesto.

Tercero.

A la vista de los hechos anteriores y estimando que la resolución nº 49/241/2014 dictada por el TEAR de Castilla y León aplica un criterio de especial trascendencia, pues afecta a los derechos y garantías de los obligados tributarios, por su propia iniciativa la Vocal Coordinadora/Duodécima del Tribunal Económico-Administrativo Central acordó el inicio del procedimiento para la adopción de la resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), otorgando trámite de alegaciones por plazo de un mes, con carácter previo a tal aprobación, al Director del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y al Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

Dispone en este sentido el acuerdo de inicio del procedimiento, en su antecedente primero, que:

La cuestión controvertida consistía en determinar si resulta admisible que los órganos de aplicación de los tributos al regularizar una ganancia patrimonial, al entender no atendido el requerimiento formulado al obligado tributario de aportación de documentación, pueden considerar un valor de adquisición 0 euros de los bienes correspondientes, lo que supone, de facto, considerar como ganancia patrimonial el importe del valor de transmisión.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla León estima parcialmente la reclamación interpuesta, anulando la liquidación impugnada y ordenando al órgano de aplicación de los tributos que dicte nueva liquidación en la que proceda a la determinación de un valor de adquisición, en virtud de las facultades que otorga a la Administración tributaria el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuarto.

En el trámite concedido en el presente procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio al Director del Departamento de Gestión de la AEAT, éste formuló, en síntesis, las alegaciones siguientes:

1.- A la vista de la normativa vigente, artículos 34.1.a), 35 y 36 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, puede concluirse que en las adquisiciones o transmisiones a título lucrativo el valor a considerar es el real o de mercado, mientras que en las transmisiones a título oneroso el valor de transmisión debe ser, cuando menos, el de mercado. En estos tres casos se entiende que caben actuaciones de comprobación de valores (artículo 134 de la Ley General Tributaria), con los medios de valoración previstos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria.

Por el contrario, en las adquisiciones a título oneroso la normativa del IRPF no contiene referencia alguna al valor real o de mercado de los elementos patrimoniales, de modo que el valor de adquisición solamente puede ser el importe efectivamente satisfecho (más gastos efectivos adicionales y menos amortizaciones) y su determinación se debe realizar según reglas generales de la prueba, sin que proceda realizar actuaciones de comprobación de valores. El hecho de que la normativa general tributaria contemple un procedimiento de comprobación de valores y unos medios de comprobación de valores no quiere decir que dichos procedimientos y medios deban ser utilizados en cualquier caso, sino que únicamente procederá su utilización para la determinación de parámetros respecto de los que la normativa sustantiva del tributo prevea su cuantificación en atención a valores tales como reales o de mercado. De lo contrario, por la vía de una previsión puramente procedimental se estaría modificando una regla sustantiva de cuantificación de un determinado parámetro, como es el caso, en el IRPF, del valor de adquisición en las adquisiciones realizadas a título oneroso.

El caso analizado es el de una transmisión a título lucrativo (por causa de donación) pero con una previa adquisición a título oneroso, así que, por imposición de la Ley reguladora del IRPF, no cabe realizar una comprobación del valor de adquisición conforme a los medios de valoración previstos en el artículo 57 de la LGT.

2.- Descartada la comprobación de valores en el supuesto analizado, se considera que la solución procedente es la adoptada por la oficina gestora.

Conforme a la regla del artículo 105.1 de la LGT puede concluirse que respecto de los distintos componentes del valor de adquisición, en adquisiciones efectuadas a título oneroso, la carga de la prueba corresponde al obligado tributario y no a la Administración.

En opinión del Director *“El supuesto analizado es el de un obligado tributario al que la Administración le pone de manifiesto la posible existencia de una variación patrimonial y le otorga repetidas oportunidades para que aporte la documentación que permita determinar un valor de adquisición (el requerimiento inicial, la propuesta de liquidación, el requerimiento efectuado en el recurso de reposición). Además, con la propuesta de liquidación se pone en conocimiento del obligado la consecuencia que derivaría de la falta de aportación de la documentación –la consideración de un valor de adquisición de cero euros- y ni siquiera ante esta posibilidad se produce un cambio de actitud del obligado en el procedimiento”.*

Por tanto, la apreciación de que no es posible determinar una ganancia patrimonial sin cuantificar un valor de adquisición del elemento patrimonial transmitido solo se puede compartir de manera genérica y en abstracto, sin ponerla en relación con ningún caso concreto, porque cuando se está ante un caso concreto deben tomarse en consideración los motivos por los que el valor de adquisición es cero o, en cualquier caso, inferior al alegado pero no probado por el obligado tributario.

Dicho de otro modo, en el caso analizado el valor de adquisición es cero no porque la Administración entienda que efectivamente ese fue el valor de adquisición sino porque la Administración según el Director *“no puede considerar ningún otro valor sin una prueba que lo fundamente y el obligado tributario no ha hecho uso de las repetidas oportunidades ofrecidas para la aportación de la documentación que acreditase un valor distinto”.*

3.- En conclusión, se considera incorrecto el criterio seguido por el TEAR de Castilla y León en su resolución por cuanto invierte la carga de la prueba de un hecho que debe ser probado por el obligado tributario y altera la

norma sustantiva de cuantificación en el IRPF del valor de adquisición de elementos adquiridos a título oneroso. Esta conclusión encuentra respaldo en la sentencia del TSJ de Cantabria de 29 de octubre de 2015 (Rec. nº 362/2014), siendo destacable que en esta sentencia se rechazan como métodos de determinación del valor de adquisición tanto un informe pericial aportado por el obligado tributario como el método de estimación indirecta del artículo 53 de la LGT.

Quinto.

El Director General de Tributos, por su parte, formuló las alegaciones siguientes en el procedimiento:

1.- Las presentes alegaciones se limitan al análisis de la adecuación o no a la normativa reguladora del IRPF del criterio establecido en la resolución del TEAR de Castilla y León, según el cual la AEAT debió sustituir el valor de adquisición correspondiente a un inmueble por un valor estimado o tasado a fijar por la propia AEAT, ante la conclusión adoptada por ésta de que el contribuyente no había acreditado dicho valor de adquisición.

2.- Conforme al artículo 35.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, el valor de adquisición en el ámbito de las ganancias y pérdidas patrimoniales es el resultado de sumar diversos componentes, uno de los cuales es el "importe real" efectivamente satisfecho para la adquisición del bien o derecho, esto es, el precio satisfecho cuando se ha adquirido a un tercero o los desembolsos efectuados en caso de construcción del mismo, como parece ser el caso de la resolución del TEAR de Castilla y León.

No obstante lo anterior, existen otros supuestos excepcionales y expresamente previstos en la Ley del IRPF en los que se establece que el valor de adquisición sea un valor estimado, consistente en el valor de mercado atribuible al bien o derecho en el momento de su adquisición. Así ocurre en el caso de las adquisiciones a título lucrativo, en las que al no existir contraprestación, el artículo 36 de la ley establece que el valor de adquisición será el que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que pueda exceder del valor de mercado, siendo éste el "valor real" (artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), considerándose por el Tribunal Supremo en reiterada jurisprudencia como tal "valor real" el valor de mercado de los bienes y derechos. También ocurre en las adquisiciones onerosas en las que el precio no consiste en el desembolso de un determinado importe sino en la entrega de un bien o derecho, por lo que la Ley del IRPF establece un valor de adquisición determinado en función del valor de mercado del bien o derecho entregado a cambio (así ocurre, por ejemplo, en el caso de las permutas del artículo 37.1.h), de las aportaciones no dinerarias del artículo 37.1.d) o de las fusiones y escisiones del artículo 37.1.e). Por último, la Ley del Impuesto atribuye como valor de adquisición el valor de mercado del bien o derecho adquirido en los casos en los que no se produce una transmisión (artículos 34.1.b) y 37.1.l). Dicha regla de valoración resulta aplicable a supuestos de adquisiciones sin transmisión previa tales como la usucapión o prescripción adquisitiva, o la ocupación de bienes muebles o derechos vacantes. En conclusión, de acuerdo con la Ley del IRPF sólo en aquellos casos en los que no existe un desembolso efectivo con ocasión de la adquisición del bien, se permite expresamente tomar como valor de adquisición el valor de mercado del mismo.

3.- La consideración legal del valor de adquisición como importe real o efectivamente satisfecho, salvo en los casos excepcionales referidos, queda también puesta de manifiesto teniendo en cuenta la diferenciación que el artículo 35 de la LIRPF realiza entre el valor de adquisición y el de transmisión.

Así, frente al valor de adquisición, considerado como importe real satisfecho para la adquisición o construcción del bien o derecho (artículo 35.1 LIRPF), el artículo 35.2 de la LIRPF, si bien define el valor de transmisión como el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado, deducidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el transmitente, sin embargo establece que dicho valor de transmisión será el "valor normal de mercado", cuando éste sea superior al anterior.

Es decir, mientras que el valor de adquisición se corresponde con un coste real o efectivo (salvo en los casos excepcionales referidos), el de transmisión podrá ser un valor de mercado o valor estimado, cuando dicho valor de mercado sea superior al coste real o efectivo al que se ha realizado la transmisión.

La razón de dicha distinción legal entre el concepto de valor de adquisición y de transmisión se encuentra en que la ganancia o pérdida patrimonial obtenida por el contribuyente viene determinada por la diferencia entre lo que le costó su adquisición y lo que obtuvo en su enajenación (o pudo haber obtenido, de transmitirlo a valor de mercado); y no por la diferencia entre los valores de mercado existentes en el momento de la adquisición y la transmisión, ya que este último criterio de cálculo, por el que el legislador no ha optado, llevaría a excluir de

gravamen la plusvalía obtenida por el comprador, cuando adquiere por debajo del valor de mercado, y la obtenida por el transmitente, cuando vende por encima de dicho valor.

4.- La extensión del criterio adoptado por el TEAR de Castilla y León alteraría no sólo el criterio legal establecido para el cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales sino también el del resto de rendimientos en cuyo cálculo se tienen en cuenta valores de adquisición definidos de forma análoga. Igualmente, existen otros componentes cuya determinación debe cuantificarse por su importe real como, por ejemplo, los gastos deducibles, cuya deducción no puede invocarse basándose en valores estimados.

En consecuencia, según el artículo 35 LIRPF, uno de los componentes que forman el valor de adquisición es el “importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado”, sin que, por tanto, pueda ser sustituido, de forma genérica, por un valor estimativo del valor de mercado, como pretende el TEAR de Castilla y León en su resolución.

Por otra parte, la pluralidad de situaciones diferentes a la aquí analizada aconseja la no adopción de un criterio en unificación de doctrina, debiéndose analizar en cada caso concreto la correcta o incorrecta actuación de la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Dispone el artículo 229.1.d) de la Ley 58/2003, General Tributaria:

Artículo 229. Competencias de los órganos económico- administrativos.

1. El Tribunal Económico- Administrativo Central conocerá:

(.....)

d) Como consecuencia de su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley.

Asimismo y, como consecuencia de esta labor unificadora, cuando existan resoluciones de los Tribunales económico- administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico- administrativos, o que revistan especial trascendencia, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico- Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico- Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico- Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico- Administrativo Central, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de esta Ley. Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia.

Segundo.

Dos son las cuestiones controvertidas en el presente procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio:

- Si resulta admisible que los órganos de aplicación de los tributos al regularizar una ganancia patrimonial, puedan considerar un valor de adquisición de cero euros de los bienes correspondientes, lo que supone, de facto, considerar como ganancia patrimonial el importe del valor de transmisión.

- Si en el caso de que no fuera admisible tomar como valor de adquisición de cero euros, la Administración tributaria está obligada a determinar un valor de adquisición recurriendo necesariamente a las facultades de comprobación de valores que le otorga el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Tercero.

Los artículos 33 y siguientes de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, que, en la redacción vigente al tiempo de los hechos analizados en el presente procedimiento, disponían lo siguiente:

Artículo 34. Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales. Norma general

“1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.

b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso.

2. Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo.”

ARTÍCULO 35. TRANSMISIONES A TÍTULO ONEROSO

“1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de adquisición a que se refiere el apartado anterior se actualizará, exclusivamente en el caso de bienes inmuebles, (...)

3. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere el párrafo b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste”

ARTÍCULO 36. TRANSMISIONES A TÍTULO LUCRATIVO

“Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquellos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

En las adquisiciones lucrativas, a que se refiere el párrafo c) del apartado 3 del artículo 33 de esta Ley, el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes.”

En el caso aquí analizado no existe controversia alguna sobre el carácter lucrativo de la transmisión efectuada por el obligado tributario, que se produjo mediante donación. Resulta claro, en consecuencia, por aplicación de lo dispuesto en los preceptos transcritos, que habrá de tomarse por importe real del valor de enajenación el que resulte de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que no es otro que el valor real al que se refiere el artículo 9.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (LISD), reguladora de

este último impuesto, cuando dispone que *“Constituye la base imponible del Impuesto: b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles”*. Tal como afirma el Director General de Tributos en su escrito de alegaciones este valor real, no definido en la LISD, se identifica según doctrina reiterada del Tribunal Supremo con el valor de mercado de los bienes o derechos.

Tampoco existe duda sobre el carácter oneroso de la adquisición del inmueble por parte del obligado tributario, al menos en lo que a la construcción se refiere. Así se deduce, en efecto, de los hechos acreditados en el expediente, del que se colige que fue construido a expensas del propio obligado tributario. Quiere esto decir que, según la normativa expuesta, habrá de tomarse como valor de adquisición a la hora de cuantificar la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la donación del inmueble, el importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado más el coste de las inversiones y mejoras efectuadas y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente, y menos, en su caso, las amortizaciones.

La norma legal precisa, por tanto, con total claridad cómo ha de determinarse la ganancia o pérdida patrimonial. Y en este sentido, si bien el valor de transmisión, el llamado valor real o de mercado, es un valor estimado, no sucede lo mismo con el valor de adquisición, que es un valor puramente objetivo, constituido por el importe real efectivamente invertido en la adquisición del inmueble al que han de sumarse los costes de mejoras satisfechos y los gastos y tributos pagados inherentes a la adquisición, deduciendo en su caso las amortizaciones correspondientes.

Cuarto.

Expuestas en el Fundamento de Derecho anterior las reglas que establece la normativa del IRPF para determinar el importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales, diferenciando con claridad según que la adquisición o la transmisión hayan tenido lugar a título oneroso o lucrativo, se hace necesario determinar sobre quién recae la carga de probar el valor de adquisición del inmueble y, por ende, el valor de la ganancia o pérdida patrimonial.

Y determinar sobre quién recae la carga de la prueba de la posible ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión del inmueble exige partir de lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

El artículo 105 LGT establece una regla general de distribución de la carga de la prueba señalando que:

“1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria”.

Se trata de una regla legal que, como viene recordando nuestra jurisprudencia, obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración, imponiendo a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas, nacidas de los antiguos artículos 1.214 y siguientes del Código Civil y hoy recogidas con mayor precisión en el artículo 217.2 y 3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

De esta forma, cada parte debe probar los hechos que le convienen, es decir, aquellos en los que fundamentan sus derechos o en los que basan las obligaciones que se exigen.

Esta regla de distribución de la carga de la prueba entre las partes ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (sentencias de 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998, 26 de julio de 1999 y 22 de enero de 2000, entre otras) en el sentido de que compete a cada parte la carga de probar sus pretensiones, pero entendiendo que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de *‘normalidad’*, *‘disponibilidad’* y *‘facilidad probatoria’*. Además, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, viniendo matizada tal afirmación en el apartado 6 de dicho precepto, al establecerse que, *“para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio”*.

Partiendo pues de lo dispuesto en el artículo 105.1 de la LGT, la prueba de la existencia del hecho imponible y de los elementos positivos que sirvan para cuantificarlo (esto es, del valor de transmisión en el caso que nos ocupa de ganancias y pérdidas patrimoniales, o el importe de los ingresos tratándose de rendimientos de actividades económicas) son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como la existencia y realidad de los gastos y el cumplimiento de los requisitos para su deducibilidad y la existencia y el cumplimiento de los requisitos para aplicarse exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota o regímenes fiscales especiales.

Debe resaltarse que, a diferencia de lo que sucede en los casos de ganancias patrimoniales que aquí estamos examinando, tratándose en cambio de la prueba de los gastos deducibles en actividades económicas en el mismo tributo que el que aquí considerado, el IRPF (razonamiento que sería trasladable en general a la deducibilidad de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades o la deducibilidad de las cuotas soportadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido), los requisitos para la deducibilidad de un gasto son que sea real (que responda a una operación efectivamente realizada), que esté registrado o contabilizado, que se proceda a su correcta imputación temporal y que esté correlacionado con los ingresos, existiendo además sobre los sujetos pasivos delimitadas y específicas obligaciones formales (libros registros, contabilidad, normas de facturación,...) que hacen que recaigan sobre ellos de una forma más rotunda la carga de la prueba y las consecuencias de la no acreditación de la concurrencia de los requisitos expuestos o las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones formales.

Sentado lo anterior y centrándonos por lo tanto en los casos de ganancias/pérdidas patrimoniales en el IRPF, aplicando las reglas expuestas sobre la distribución de la prueba, corresponde a la Administración, además de la propia existencia de la alteración patrimonial, la prueba del valor de transmisión, como componente positivo que es a la hora de cuantificar la ganancia patrimonial. Y, en principio, trazando un paralelismo con la prueba de los gastos deducibles, le correspondería al contribuyente la prueba de cuál es el valor de adquisición, como componente negativo en la cuantificación de dicha ganancia (puesto que se trata de un hecho cuya existencia y realidad favorece al contribuyente).

De la actuación seguida por la oficina gestora se colige que ésta hace recaer en todo momento y exclusivamente sobre el obligado tributario la carga de acreditar el valor de adquisición, conclusión que este Tribunal Central considera incorrecta por las razones que seguidamente se exponen.

Así, el obligado tributario aportó en el curso del procedimiento de aplicación de los tributos y con ocasión de la interposición del recurso de reposición, determinada documentación concerniente al inmueble que ya se ha relacionado en los antecedentes de hecho. Juzgando insuficiente dicha documentación para determinar el valor de adquisición, la Administración considera no probado por el contribuyente valor de adquisición alguno y adopta el de 0 euros, lo que equivale a considerar como ganancia patrimonial el importe de la transmisión.

Y es que, aunque en principio –tal como hemos señalado– quepa atribuir al contribuyente la carga de acreditar el valor de adquisición, no pueden soslayarse otros principios que regulan la materia de la prueba, como son los de valoración conjunta de las pruebas practicadas, los principios de facilidad probatoria, esto es, cercanía o proximidad a los medios de prueba, y el principio de valoración del esfuerzo probatorio realizado en cada caso.

Pues bien, tratándose en la generalidad de los supuestos reales analizados por los Tribunales Económico-Administrativos en los que se ha aplicado este criterio de adoptar como valor de adquisición el de 0 euros, de alteraciones patrimoniales ocasionadas por la transmisión de bienes inmuebles, y obrando en poder de la Administración generalmente las fechas de adquisición y/o transmisión, debido a la información que con carácter periódico sobre operaciones inmobiliarias están obligados a suministrarle Notarios y Registradores mediante varios tipos de declaraciones informativas –sin perjuicio de que en muchos casos, como el presente, el propio contribuyente también pueda aportar o más bien corroborar dicha información ya obrante en poder de la Administración–, entraría en juego el principio de la facilidad probatoria derivada de la información que ya obra en poder de la Administración y además de la facultad de formular requerimientos individualizados de captación de información a los Notarios. En este sentido, recordemos que el protocolo notarial es la colección ordenada de los documentos originales firmados por las partes, cuya formación y custodia es uno de los aspectos fundamentales de la función notarial, ya que debido a la especial eficacia del documento público los notarios conservan los originales de los documentos que autorizan o que intervienen para evitar así cualquier tipo de alteración formando el archivo de la Notaría a cargo del notario que la desempeña, su sustituto o sucesor. Cuando los protocolos tienen más de veinticinco años de antigüedad y menos de cien corresponde su custodia al Archivo General de Protocolos que existe en la cabeza de cada Distrito

notarial a cargo del notario Archivero designado por el Ministro de Justicia a propuesta de la Dirección General; y una vez que tienen más de cien años de antigüedad, siendo su valor histórico extraordinario, pasan a la Sección Histórica.

Sin perjuicio de lo que se acaba de señalar, en algunos casos, como en el que aquí examinamos, se pone de manifiesto además al menos un mínimo esfuerzo probatorio del obligado tributario aportando documentación y datos que facilitan a la Administración formular esos requerimientos de información a terceros para obtener el valor de adquisición a determinar. Así, por ejemplo, en la escritura de préstamo hipotecario aportada por el contribuyente se identifican las fechas de las escrituras de adquisición del terreno y de declaración de obra nueva, así como los notarios autorizantes y los números de protocolo, datos que habrían permitido a la Administración formular los oportunos requerimientos a dichos notarios y obtener información relevante sobre el valor de adquisición del inmueble. Pues bien, a ese esfuerzo probatorio no puede responder la Administración con una actitud pasiva que se desentiende por completo de obtener una información que estaría razonablemente a su alcance.

La Administración puede desplegar, a tal efecto, los medios inquisitivos de obtención de información que le otorga el ordenamiento jurídico o los mecanismos que éste le ofrece ante la imposibilidad de dicha determinación. Así, dispone el artículo 136 de la LGT:

“1. En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria.

2. En este procedimiento, la Administración Tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones:

a) Examen de los datos consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones y de los justificantes presentados o que se requieran al efecto.

b) Examen de los datos y antecedentes en poder de la Administración Tributaria que pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos determinantes de la misma no declarados o distintos a los declarados por el obligado tributario.

c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando en el curso del procedimiento el obligado tributario aporte, sin mediar requerimiento previo al efecto, la documentación contable que entienda pertinente al objeto de acreditar la contabilización de determinadas operaciones, la Administración podrá examinar dicha documentación a los solos efectos de constatar la coincidencia entre lo que figure en la documentación contable y la información de la que disponga la Administración Tributaria.

El examen de la documentación a que se refiere el párrafo anterior no impedirá ni limitará la ulterior comprobación de las operaciones a que la misma se refiere en un procedimiento de inspección.

d) Requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes”.

Y todo ello sin perjuicio de considerar la existencia de dilaciones en el procedimiento de aplicación de los tributos, no imputables a la Administración tributaria o supuestos de interrupción justificada, para determinar el plazo máximo de duración de los procedimientos, y de la posibilidad igualmente de la eventual aplicación del régimen sancionador.

Como corolario de todo lo hasta ahora razonado, citemos la resolución de este TEAC 00/4457/2008, de 23 de marzo de 2010, la cual, al ocuparse del asunto de la distribución de la carga de la prueba entre las partes, Administración y obligado tributario, que intervienen en los procedimientos de aplicación de los tributos, sentó el criterio siguiente, analizando un caso de derecho a deducir determinadas cuotas en el Impuesto sobre el Valor Añadido: El TEAC parte de la premisa de que resulta evidente que la carga de probar el derecho a deducir cuotas de IVA corresponde a quien pretende ejercitarlo. Ahora bien, una vez aportada la documentación tendente a probar el derecho, la Administración no puede, sin más, denegar su ejercicio, cuando de la documentación aportada resulta

que el emisor de las facturas controvertidas predica de sí mismo la condición de empresario ante el comprador del terreno y ante la AEAT (facturas en las que se repercute el Impuesto, alta en el IAE como promotor de terrenos e inclusión en el censo como sujeto pasivo de IVA). Es cierto que dichos documentos no constituyen una prueba concluyente de la condición de empresario del emisor de la factura, pero sí constituyen un claro apoyo a los argumentos del interesado/comprador y fuerzan a la Administración a combatirlos. El no hacerlo conlleva que la Administración no justifique los hechos en que fundamenta la regularización practicada, por lo que se anuló. Podemos invocar asimismo la sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de febrero de 2007 (Rec. n.º 56/2000) en cuyo fundamento de derecho tercero se afirma:

“(...) en el presente caso, se hace nuevamente presente en la valoración de la prueba sobre la concurrencia de ese segundo requisito, pues un criterio formalista y rígido puede convertir en imposible los intentos de la recurrente destinados a ese fin, imposibilitando materialmente el ejercicio del derecho, situación, sin duda, contraria al art. 24.1.º CE citado.

(...)

*A este dato debe unirse, fundamentalmente y como «ratio decidendi» de esta cuestión, la importante e intensa actividad probatoria desplegada por la recurrente en orden a ese fin y hasta el límite de lo que le es razonablemente exigible, pues, además de haber obtenido la prueba requerida respecto de uno de los vendedores, los ha requerido individualmente y de forma fehaciente al fin señalado, acudiendo incluso a las Administraciones donde se debió haber efectuado el ingreso. Por ello, debemos concluir que el cumplimiento de este segundo requisito ha quedado acreditado atendido dicho esfuerzo probatorio, al límite de los que les exigible personalmente pues carece de facultades de compulsión sobre los vendedores para obtener de ellos la documentación requerida (efectuó requerimientos notariales, envió cartas personales y solicitó la colaboración de la Hacienda Pública), **a lo que debe unirse la pasividad de la Administración a la que se le han entregado datos suficientes para poder completar la prueba pretendida (sujetos intervinientes, fechas de las operaciones, y conceptos impositivos) y no ha aportado ninguna información al respecto. Una cosa es que con arreglo al art. 114 LGT corresponde al contribuyente la carga de la prueba sobre la petición de devolución de un ingreso indebido, presupuesto del que parte esta Sentencia, y otra muy distinta es que esta norma conduzca a resultados incompatibles con la tutela judicial efectiva de un derecho porque, agotada al máximo la actividad del recurrente en orden a probar lo que le incumbe, no puede reputarse válida la actuación pasiva de una Administración que teniendo la posibilidad de aportar de forma razonable los datos necesarios para concluir si procede hacer efectivo el derecho del recurrente no lo hace, condenando al fracaso la acción ejercitada. No se trata pues de que este tribunal realice una alteración indebida de la carga de la prueba, sino que hace uso de las atribuciones que le confiere el art. 24.1.º CE para proceder a una equitativa redistribución de los esfuerzos probatorios que conduce a la estimación del recurso”.***

Finalmente, y a modo de conclusión, el Tribunal Supremo, en sentencia de 17 de enero de 2012 (Rec. n.º 2142/2010), ocupándose de un supuesto de deducciones por doble imposición, donde en principio, y como antes hemos señalado, la carga de la prueba recae sobre el obligado interesado, concluye (fundamento de derecho sexto):

“Es cierto que el artículo 217,6, de la Ley 1/00, de Enjuiciamiento Civil, es de aplicación supletoria a nuestra jurisdicción, tal como recogen el artículo 4 de la Ley 1/00 y la Disposición Final 1ª de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, así como que el artículo 20 del Estatuto de los Contribuyentes, Ley 1/98, de 26 de febrero, dispone que “La Administración Tributaria facilitará en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones”, pero en el caso de autos, del artículo 28,4,e, apartado b) se deduce claramente que la carga de la prueba “que el sujeto pasivo pruebe” le corresponde al sujeto pasivo y no a la Administración.

La cuestión radica en si en el supuesto enjuiciado, el sujeto pasivo ha cumplido con esa carga.

En el propio acuerdo de liquidación se reconoce que se aporta a la Inspección un requerimiento que se hizo a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, como organismo supervisor de transacciones, para que certificara que al menos el importe de la depreciación de la participación se había integrado en la base imponible de los anteriores propietarios de la participación, hecho que la CNMV reconoce como imposible de realizar.

También aparece recogido en el citado Acuerdo que Mahou aportó documentación sobre la identidad de los accionistas de San Miguel suministrada por el Banco de Santander de Negocios a efectos de colaborar con la Inspección y se solicitó a la entidad San Miguel las listas de los accionistas presentes y representados en las Juntas Ordinarias de 1994, 95, 96, 97, donde se podía observar que la gran mayoría de accionistas eran residentes en España y sujetos pasivos de sus respectivos impuestos sobre la renta, por lo que las ganancias de capital estarían sujetas a tributación de acuerdo con la normativa del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo la Administración, como reconoce el Acuerdo de liquidación, se negó a ello, aduciendo que se trataba de una "probatio diabólica", invocando al respecto la STS de 18 de febrero de 2000 .

Pues bien, ni la prueba solicitada tenía ese carácter ni la sentencia invocada puede justificar tal negativa.

En efecto, aunque el Tribunal Supremo, en recurso 3537/1995, y sentencia de 18 de febrero de 2000, en su fundamento de derecho segundo utiliza esa expresión "probatio diabólica", ha de tenerse en cuenta el supuesto de hecho analizado en la referida sentencia.

El recurrente, en el citado recurso mostraba su discrepancia sobre una toma de muestras sin intervención del sujeto pasivo y la sentencia de esta Sala y Sección, que fue casada, venía a decirle que la muestra había sido obtenida correctamente y que la parte no había propuesta la correspondiente prueba pericial.

Sin embargo, el Tribunal Supremo en el citado fundamento jurídico segundo de la sentencia, invocando el artículo 114 de la LGT , delimitaba el principio de la carga de la prueba declarando textualmente "sin que pueda desplazarse la carga de la prueba al que niega tales hechos, como hace el Fundamento de Derecho Quinto de la sentencia de instancia, convirtiendo aquélla en una "prueba diabólica", referida a hechos negativos."

Es decir, nada que ver con la cuestión hoy suscitada.

Y decimos nada que ver porque la Administración Tributaria es la única que tiene a su disposición toda la información acerca de la tributación de los vendedores de las acciones San Miguel -información necesaria para que Mahou pueda probar su derecho a la deducción por doble imposición- por lo que debió incorporar esa información al procedimiento de inspección, cosa que no hizo a pesar del requerimiento expreso de la parte.

En cambio la parte cumplió con lo dispuesto en los artículos 105,2, de la Ley 58/2003 "Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria", y 217,6, de la Ley 1/00, de Enjuiciamiento Civil "Para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo, el Tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponda a cada una de las partes del litigio".

Como se ha señalado anteriormente, sólo la Administración tributaria tiene conocimiento tanto de la identidad de los accionistas como de los importes que se deben integrar en la base imponible.

Y no cabe que la Inspección solicite información que ya constaba en sus archivos tanto por imperativo constitucional como al amparo de los derechos que consagra el artículo 3,g del Estatuto del Contribuyente.

Y menos, que no haciendo uso del acceso a la información a la que sólo puede acceder se permita considerar no probado lo que sólo **ella conoce o puede conocer**, pues, como antes se ha indicado, todos los medios están a su alcance.

Exigencias de tutela judicial efectiva y de un derecho a un proceso con todas las garantías conllevan a considerar el extremo debatido completamente probado en los términos solicitados por la parte actora, por lo que este motivo debe estimarse.

En consecuencia, la estimación del recurso ha de ser parcial limitada a la deducción de los gastos por servicios profesionales y a la deducción por doble imposición por dividendos de las acciones de San Miguel que Mahou adquirió con posterioridad al 9 de junio de 1996".

El motivo debe declararse admisible, pese a la oposición expresada por la parte contraria, pues está correctamente formulado al amparo de la letra d) del art. 88.1 de la Ley Jurisdiccional , ya que se citan los preceptos sustantivos que se dicen vulnerados que son los relativos a la carga de la prueba que en la materia en cuestión se encuentran en los preceptos citados de la LIS.

Sin embargo, el motivo debe ser desestimado por las siguientes razones:

a) **En primer lugar, porque si bien es cierto que la carga de la prueba corresponde en el caso que examinamos al sujeto pasivo, no puede colocársele en una posición de absoluta indefensión cuando haciendo todos los esfuerzos probatorios que están en su mano para acreditar lo que la Ley le exige que pruebe en aras a ejercitar su derecho, sin embargo, no lo logra por virtud de una actitud pasiva de los órganos administrativos que tienen en su poder los datos necesarios.**

b) En segundo término, porque el artículo 105.2 de la Ley 58/2003 señala que "Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria".

c) En tercer lugar, porque el artículo 217.6 de la Ley de Enjuiciamiento Civil señala que "Para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo, el Tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponda a cada una de las partes del litigio", que no cabe duda que en este caso era la Administración".

Quinto:

En el mismo sentido expuesto en los fundamentos de derecho anteriores, ya se han venido pronunciando diversos Tribunales Económico-Administrativos Regionales en numerosas ocasiones. Así, por ejemplo, puede citarse la resolución del Tribunal Regional de Andalucía de 27 de septiembre de 2012 nº 29/5336/2010, que señalaba lo siguiente:

Tanto en la propuesta de liquidación como en la liquidación ahora impugnada los órganos de gestión tributaria toman como valor de transmisión del inmueble, el valor de mercado en 2005 que fue determinado por los Servicios Técnicos de Valoración (1.061.474,70€), pero, e inexplicablemente, toman como valor de adquisición del inmueble, 0,00€.

Es evidente que resulta inaceptable que los órganos de gestión tributaria consideren como valor de adquisición de los elementos transmitidos 0,00 euros por el mero hecho de que la contribuyente no haya justificado o probado este valor de adquisición. Si la Administración no entendía suficientemente probado el valor de adquisición declarado, debió comprobarlo requiriendo al Notario o a la Administración correspondiente las escrituras o declaraciones que considerase necesarias; pues al igual que era conocedora de las fechas de otorgamiento de las escrituras públicas de adquisición del solar y de declaración de obra nueva, estaba a su alcance verificar el precio escriturado por dichas operaciones. Resulta inexplicable que los órganos de gestión tributaria no hicieran uso de las facultades de comprobación que la Ley les atribuye.

Igualmente puede citarse las resoluciones del TEAR de Extremadura de 30 de noviembre de 2009 (nº 06/1880/2007) y de 28 de febrero de 2011 (nº 10/491/2008). En la primera de ellas, el inmueble determinante de la ganancia patrimonial había sido adquirido por herencia pero la Administración no tuvo en cuenta valor de adquisición alguno por no haber aportado el obligado tributario escritura de partición de herencia y liquidación del Impuesto sobre Sucesiones donde constara el valor declarado para este impuesto. Pues bien, dice la resolución del TEAR de 30 de noviembre de 2009:

CUARTO: Una vez sentado lo anterior, teniendo la Administración actuante conocimiento, con la documentación aportada por la obligada tributaria en contestación al requerimiento efectuado, de que el bien ahora transmitido se había adquirido mediante herencia, debió aplicar el artículo 34 transcrito, y determinar el valor de adquisición conforme a la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no pudiendo dejar de considerar, en ningún caso, valor de adquisición alguno.

Si la Administración no entendía suficientemente probado el valor de adquisición declarado por el contribuyente, debió comprobarlo, bien requiriendo al Notario o a la Administración correspondiente las escrituras o declaraciones que considerase necesarias, bien aplicando alguno de los medios de valoración contemplados en el artículo 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Por su parte, el TEAR de Valencia, en su resolución de 20 de septiembre de 2011 (reclamación nº 46/7568/2012), que analizaba un supuesto en el que el obligado tributario había solicitado rectificación de autoliquidación por haber omitido declarar una pérdida patrimonial derivada de la transmisión de un inmueble adquirido onerosamente pero sin aportar la escritura de adquisición por haberla extraviado, dispone lo siguiente:

CUARTO: La valoración debe efectuarse en relación a la fecha en que se adquirió, en este caso 1995. Y el valor de adquisición cero otorgado por la gestora no viene avalado por documento alguno en que pueda sustentarse, por lo tanto a juicio de este Tribunal, pese a que el razonamiento seguido por la gestora a lo largo del expediente es correcto, no obstante discrepamos respecto del quantum que concierne a esta valoración, pues como indica el art. 127 del Reglamento de Aplicación de los Tributos (RD 1065/2007), en la tramitación del procedimiento de rectificación de autoliquidación se comprobarán las circunstancias que procedan y la Administración podrá efectuar requerimientos a terceros así como recabar los informes que consideren necesarios.

Por tanto procede remitir el expediente al órgano de gestión para que acredite e impute un valor de adquisición distinto de cero a la porción correspondiente del inmueble vendido, debiendo proceder a la valoración por cualquier medio que permita el Derecho, a efectos de calcular la alteración patrimonial producida en 2010, en la fecha de venta del inmueble.

Cabe citar también la resolución de 31 de julio de 2013 del TEAR de La Rioja (reclamación nº 961/11), si bien el supuesto analizado era el más obvio de todos pues el inmueble se había adquirido a título lucrativo. No obstante, nos sirve para ilustrar con otro ejemplo más la cuestión controvertida. Así, se señala:

Quinto. Establecido por lo expuesto que el valor de adquisición debe determinarse en función del que tenían las fincas heredadas en el año 1998, es evidente que no puede aceptarse el declarado por el interesado en su autoliquidación, al referirse a las fincas de reemplazo, corresponder al año 2007 y carecer de cualquier sustento técnico. Ahora bien, tampoco puede aceptarse ese valor –cero- asignado por la Administración, pues si bien es cierto que en una adquisición a título lucrativo el coste para el beneficiario se limita a los gastos que puedan originarse en la operación, el legislador (al menos desde la Ley 44/78) siempre ha remitido a la normativa del Impuesto sobre Sucesiones para la determinación del valor. A partir de ello y estableciendo el artículo 9 de la Ley 29/1987, reguladora del impuesto sobre sucesiones, que “Constituye la base imponible del Impuesto: a) En las transmisiones <mortis causa>, ... el valor real de los bienes y derechos ...”, e indicando el artículo 18.1 de la misma norma que “La Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria” (artículo 52 de Ley 230/1963, General Tributaria que se corresponde con el artículo 57 de la Ley 58/2003 referido a la comprobación de valores), lo procedente sería que la oficina gestora obtenga ese valor “real” (que, conforme doctrina y jurisprudencia señalan, debe ser el de “mercado”, aquél que se fijaría libremente entre partes independientes) por el medio que estime pertinente de los señalados en el citado art. 57, concediendo al reclamante la posibilidad de rebatirlo a través de la tasación pericial contradictoria.

Merece ser especialmente destacada la resolución del TEAR de Valencia, de 17 de diciembre de 2013 (reclamación nº 12/03412/2012 y acumuladas), en la que se describe como el propio órgano de aplicación de los tributos entiende que en tal caso la Administración ha infringido manifiestamente una norma de rango legal y procede a la revocación del acto en el que se consideró valor de adquisición 0 euros.

Así, se lee literalmente lo siguiente:

“ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. En 20/04/2007 se inició por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT de Castellón un procedimiento de comprobación limitada, dado que el contribuyente arriba mencionado no había presentado autoliquidación del IRPF del ejercicio 2004, resultando obligado a ello según la información resultante de las bases de datos de la A.E.A.T.

El 30/04/2010 se notificó liquidación provisional del IRPF-2004, resultando una deuda tributaria de 93.952,12 €, en la que somete a tributación, entre otros rendimientos, las rentas procedentes de ganancias patrimoniales consecuencia de la transmisión de inmueble a JXX RXX SA por importe de 397.873,87 € y la venta del terreno de PA La XX, DXX, por importe de 50.714,66 € “en base al importe de venta de ambas transmisiones al desconocer la fecha y el valor de adquisición, al no haber sido declarado por el interesado ni contestar al requerimiento de aportación de documentación”.

No constando que se presentara recurso de reposición ni reclamación económico-administrativa contra la misma, dicha liquidación provisional devino firme, y así lo considera la Subdirección General de Asistencia Jurídica y Coordinación Normativa del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. en informe evacuado en procedimiento de revocación.

El 09/02/2010 el interesado presentó solicitud de declaración de nulidad de pleno derecho de la citada liquidación provisional, siendo declarada inadmisibles mediante resolución del Director del Departamento de Gestión Tributaria de 02/02/2011.

Posteriormente, el 21/06/2011, el interesado presentó escrito en el que solicita el inicio del procedimiento de revocación de la liquidación provisional del IRPF-2004, alegando la impropiedad de asignar a los valores de adquisición cero euros y considerando incorrecta la determinación de la ganancia patrimonial. Por resolución de

19/09/2011 se propone por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT de Castellón el inicio del procedimiento de revocación de la citada liquidación al considerar la existencia de una incorrecta determinación de la ganancia patrimonial. Con fecha 28/12/2011 se notifica el acuerdo de la Delegada Especial de la AEAT de Valencia por el que se inicia el procedimiento para la revocación de la citada liquidación provisional, en fecha 13/01/2012 el contribuyente presentó escrito reafirmando en sus alegaciones y, asimismo, se solicitó a la Dirección del Servicio Jurídico la emisión del pertinente informe sobre la procedencia de la revocación de dicha liquidación provisional, órgano que en 05/06/2012 emitió informe en el que consideraba concurría causa de revocación de las contempladas en el art. 219 de la LGT.

En 22/06/2012 por la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. se dictó acto acordando revocar parcialmente la liquidación provisional del IRPF-2004, al considerar que el órgano que dictó la liquidación provisional no tuvo en cuenta el art. 32.1.a) del TRLIRPF, aprobado por R.D.Legislativo 3/2004, ya que el valor de adquisición tomado en consideración fue de cero euros, por lo que, a juicio de dicho Departamento procedía calcular el valor inicial conforme a la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, apreciando infracción manifiesta de Ley que afecta a una situación jurídica particular que pone de manifiesto la improcedencia del acto dictado, puesto que de mantenerse la liquidación se estaría provocando un perjuicio económico al contribuyente. Por último y en lo que respecta al acuerdo sancionador, concurriría causa de revocación parcial como consecuencia de la desaparición de la liquidación provisional, siendo una circunstancia sobrevenida respecto de dicho acuerdo sancionador en cuanto que éste trae causa de la liquidación provisional, lo que determinaría su improcedencia parcial.

Vista la resolución adoptada por la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. en el procedimiento de revocación, la Dependencia Provincial de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT de Castellón dictó, en fecha 31/07/2012, acuerdo en ejecución de dicha resolución, procediendo a calcular la ganancia patrimonial generada por la transmisión de dos fincas (una sita en Huelva y otra en Tortosa) que fueron adquiridas por herencia, teniendo en cuenta como precio de adquisición el valor que consta en la escritura de aceptación de herencia aportada por el contribuyente, por lo que, procede a cuantificar el cálculo de la citada ganancia patrimonial, anulando la liquidación revocada, generando una nueva liquidación, con clave XXX por importe de 52.761,66 €, reaplicando los ingresos efectuados hasta la fecha del acto a la nueva deuda, devolviendo intereses de demora por ingreso reaplicado y, asimismo, acuerda anular la sanción originaria, dictando en su lugar nueva liquidación sancionadora, con clave XXX, por la que le impone una sanción reducida por importe de 11.616,81 €, igualmente se le exige la reducción del 25% por pérdida de conformidad, con clave XXX por importe de 3.872,27 €.

Segundo. Respecto de la liquidación provisional del IRPF del ejercicio 2005, acontecen los mismos avatares ya señalados en el antecedente anterior.

(...)

En 18/07/2012 por la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. se dictó acto acordando revocar parcialmente la liquidación provisional del IRPF-2005, al considerar que el órgano que dictó la liquidación provisional no tuvo en cuenta el art. 32.1.a) del TRLIRPF, aprobado por R.D.Legislativo 3/2004, ya que el valor de adquisición tomado para determinar la ganancia patrimonial fue de cero euros, igualmente, revocó parcialmente el acuerdo sancionador al traer causa de la liquidación provisional.

(...)"

En relación con todo lo anterior, llama la atención la pasividad de las oficinas en todos los casos en que se ha acabado aplicando el criterio controvertido, pues, ante la posibilidad de acudir al criterio de cero euros, no despliegan actividad alguna para determinar el valor de adquisición incluso pese a la documentación aportada por el contribuyente y la información que obra en poder de la Administración suministrada por Notarios y Registradores, y la información que, a partir de lo aportado por el contribuyente -aunque sea documentación todavía insuficiente- y de los datos que ya obran en poder de la Administración, ella misma podía haber intentado obtener razonablemente, entre otros medios, mediante los oportunos requerimientos de información a terceros.

Sexto.

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, se trata de determinar si ante la falta de aportación por el contribuyente de la documentación que permita a juicio de la oficina gestora calcular el valor de adquisición del inmueble, resulta admisible el criterio de en tales casos asignar un valor de adquisición de 0 euros.

A juicio de este Tribunal Central, la respuesta será negativa en la generalidad de los supuestos, por las razones siguientes:

a) Si la adquisición del inmueble se produjo a título lucrativo, mediante transmisión intervivos o mortis causa, la Administración debería haber tomado como valor de adquisición en virtud del artículo 36 LIRPF el valor real del inmueble, pero nunca el de 0 euros, quedando legitimada la Administración para acudir a los medios de comprobación de valores que regula el artículo 57 de la LGT. Por lo tanto si en estos casos la Administración hubiera considerado un valor de adquisición de cero euros, la Administración estaría infringiendo abiertamente un precepto de una norma legal, el artículo 36 LIRPF.

b) Por el contrario, en tanto en cuanto la Administración esté considerando que la adquisición lo fue a título oneroso, alguna cantidad se pagó por el inmueble y, en consecuencia, algún valor de adquisición tiene que tener. En este caso, y tal como se ha razonado anteriormente, aunque en un principio la carga de la prueba recae sobre el obligado tributario, no pesa sobre él de forma exclusiva, atendiendo a los principios de facilidad probatoria o proximidad a las fuentes de la prueba y valoración del esfuerzo probatorio realizado, por lo que si la Administración, en particular tratándose de bienes inmuebles, tomara como valor de adquisición el de 0 euros sin haber utilizado los medios de prueba que razonablemente obran o pueden obrar en su poder, se estaría infringiendo un precepto de una norma legal, el artículo 35 LIRPF, precepto que está obligada a aplicar y del que no puede prescindir. Así, tomando el caso concreto que da lugar al criterio controvertido, ni siquiera en un caso de autopromoción en el que no se hubiese acreditado por el obligado tributario la realización de obra alguna de construcción, puede la Administración asignar un valor de cero euros, pues en tal supuesto podría considerar un valor de cero euros al coste de la misma pero no a la parcela de terreno sobre la que presuntamente se construyó, parcela que habría de tener en todo caso un valor de adquisición, ya sea el valor real o de mercado si se adquirió lucrativamente, ya sea el importe de adquisición si se adquirió a título oneroso. En otro de los casos reales que se resuelven en esta misma Sala y fecha por este TEAC, la resolución 113/2013, ante la falta de atención del obligado tributario del requerimiento para que aportara documentación para determinar el valor de adquisición de un inmueble, y regularizando igualmente los órganos de gestión (Administración de Reus de la AEAT) una ganancia patrimonial que no había sido declarada por el contribuyente, la propia Administración en un caso idéntico de autopromoción sí utiliza ya en la propuesta de liquidación provisional como valor de la adquisición a título oneroso el extraído de los datos obrantes en su poder, consignando en dicha propuesta tanto la fecha como un valor de adquisición, al menos del terreno.

Si, por el contrario, consta que la Administración sí ha utilizado los medios de prueba que razonablemente estaban a su disposición, no se le podría hacer ese reproche de infracción del artículo 35 de la LIRPF, pudiendo incluso quedar abocada en algún supuesto a la utilización de valor de adquisición de cero euros (pensemos, por ejemplo, en el caso de adquisición de bienes, generalmente no inmuebles, mediante documento privado que por lo tanto no haya tenido acceso a Registro público).

Séptimo.

Por último, si bien la conclusión ya se extrae de lo ya razonado en los anteriores fundamentos de derecho, resta analizar si la Administración está obligada a determinar el valor de adquisición de los bienes en todo caso utilizando las facultades de comprobación de valores que le otorga el artículo 57 de la Ley General Tributaria.

En este punto, se comparten las alegaciones formuladas por el Director del Departamento de Gestión en el sentido de que en las adquisiciones a título oneroso, la normativa del IRPF no contiene referencia alguna al valor real o de mercado de los elementos patrimoniales, de modo que el valor de adquisición solamente puede ser el importe efectivamente satisfecho a un tercero (más gastos efectivos adicionales y menos amortizaciones) o los desembolsos efectuados en caso de construcción del mismo, y su determinación se debe realizar según reglas generales de la prueba expuestas, sin que proceda realizar actuaciones de comprobación de valores.

En efecto, como alega el Director, el hecho de que la normativa general tributaria contemple un procedimiento de comprobación de valores y unos medios de comprobación de valores no quiere decir que dichos procedimientos y medios deban ser utilizados en cualquier caso, sino que únicamente procederá su utilización para la determinación de parámetros respecto de los que la normativa sustantiva del tributo de que se trate prevea su cuantificación en atención a valores tales como reales o de mercado.

Así pues, en los casos de adquisición a título oneroso, por imposición de la Ley reguladora del IRPF, no cabe realizar una comprobación del valor de adquisición conforme a los medios de valoración previstos en el artículo 57 de la LGT. Con esta conclusión, se da asimismo respuesta a la alegación formulada por el Director General de Tributos, vedando la extensión del criterio adoptado por el TEAR de Castilla y León a los demás rendimientos en cuyo cálculo se tienen en cuenta valores de adquisición definidos de forma análoga.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria,

ACUERDA

unificar criterio en los términos siguientes:

- Si la adquisición del elemento patrimonial transmitido se produjo a título lucrativo, mediante transmisión intervivos o mortis causa, la Administración debería haber tomado como valor de adquisición en virtud del artículo 36 LIRPF el valor real del inmueble, pero nunca el de cero euros, quedando legitimada la Administración para acudir a los medios de comprobación de valores que regula el artículo 57 de la LGT. Por lo tanto si en estos casos la Administración hubiera considerado un valor de adquisición cero euros, la Administración estaría infringiendo abiertamente un precepto de una norma legal, el artículo 35 LIRPF.

- Por el contrario, si la adquisición lo fue a título oneroso, alguna cantidad se pagó o algún coste tuvo el elemento patrimonial y, en consecuencia, algún valor de adquisición tiene que tener. En este caso, aunque en un principio y como regla general la carga de la prueba recae sobre el obligado tributario, no pesa sobre él de forma exclusiva, atendiendo a los principios de facilidad probatoria o proximidad a las fuentes de la prueba, apreciación conjunta de las pruebas practicadas y valoración del esfuerzo probatorio realizado, por lo que si la Administración, en particular tratándose de bienes inmuebles, tomara como valor de adquisición el de cero euros sin haber utilizado los medios de prueba que razonablemente obran o pueden obrar en su poder, se estaría infringiendo un precepto de una norma legal, el artículo 35 LIRPF, precepto que está obligada a aplicar y del que no puede prescindir.

Si, por el contrario, consta que la Administración ha utilizado los medios de prueba que razonablemente estaban a su disposición, no se le podría hacer ese reproche de infracción del artículo 35 de la LIRPF, pudiendo incluso quedar abocada en algún supuesto a la utilización de valor de adquisición de cero euros.

En este sentido, téngase en cuenta que tratándose de bienes adquiridos a título oneroso, la normativa del IRPF no contiene referencia alguna al valor real o de mercado de los elementos patrimoniales, de modo que el valor de adquisición solamente puede ser el importe efectivamente satisfecho a un tercero (más gastos efectivos adicionales y menos amortizaciones) o los desembolsos efectuados en caso de construcción del mismo, y su determinación se debe realizar según reglas generales de la prueba, sin que proceda realizar las actuaciones de comprobación de valores previstas en los artículos 57, 134 y 135 de la LGT.

Y todo ello sin perjuicio de la posible concurrencia de supuestos de dilaciones no imputables a la Administración o de interrupción justificada, a efectos de determinar el plazo máximo de duración de los procedimientos de aplicación de los tributos, y de la eventual aplicación del régimen sancionador.

Volver

Final del formulario



Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas