

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ070280

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 10 de mayo de 2018

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 2334/2018

**SUMARIO:**

**IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cálculo. Normas específicas. Otros supuestos. Valores no admitidos a negociación.** *Procedencia de la utilización del procedimiento de comprobación limitada.* **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** Para regularizar una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de valores no cotizados, no es improcedente en principio que en un procedimiento de comprobación limitada la Administración proceda a la determinación, en virtud de la presunción *iuris tantum* del art. 37.1.b) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), del valor teórico y del de capitalización, a partir de los datos de balance y cuenta de resultados contenidos en las declaraciones del IS de la entidad participada. No obstante, si el obligado tributario cuestionase los datos consignados en el balance y cuentas de resultados de las declaraciones del IS de la entidad participada, a partir de los cuales se han determinado los valores teórico y de capitalización, tales datos deberían ser contrastados por la Administración. En tal caso, los datos de la entidad participada que han sido utilizados en la regularización del obligado tributario no se contienen en las declaraciones presentadas por aquella en cumplimiento de la obligación de suministro de información a que se refieren los arts. 93 y 94 de la Ley 58/2003 (LGT), sino en la declaración del IS. Por tal razón no resulta de aplicación al supuesto examinado lo indicado en el segundo párrafo del art. 108.4 de la Ley 58/2003 (LGT).

Y acudiendo a las normas específicas del procedimiento de comprobación limitada, solo podría procederse a este contraste por la Administración en la medida en que lo permitiera el art. 136.2, lo que tampoco resulta posible, ni de conformidad con la letra c) del art. 136.2 de la Ley 58/2003 (LGT), puesto que no se trata de la contabilidad mercantil del obligado tributario sino de un tercero; ni al amparo de letra d) del mismo precepto, puesto que en el procedimiento de comprobación limitada respecto de los requerimientos a terceros se prevé en la letra d) citada, que únicamente se podrán realizar 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».

Si, en cambio, el obligado tributario no cuestiona los datos de balance y cuentas de resultados contenidos en las declaraciones del IS de la entidad participada, de los que se ha servido la Administración para determinar los valores teórico y de capitalización, la Administración podría concluir el procedimiento de comprobación limitada mediante la liquidación pertinente. Ahora bien, si el obligado tributario aportase pruebas que de algún modo reclamasen el análisis de la documentación contable de la entidad participada, entonces el órgano de aplicación de los tributos se vería abocado a poner fin al procedimiento de comprobación limitada. **(Criterio 1 de 2)**

*Procedencia de la tasación pericial contradictoria.* Por último, frente a la regularización de una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de valores no cotizados por aplicación del art. 37.1.b) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), no cabe promover la tasación pericial contradictoria. Dicho precepto impone un valor mínimo de transmisión -el mayor entre el teórico y el de capitalización- salvo que el interesado pruebe que el precio efectivo se corresponde con el normal de mercado, en cuyo caso se tomará como valor de transmisión el precio satisfecho. Si el obligado tributario no prueba esta circunstancia, la Administración habrá de tomar como valor de transmisión el valor mínimo indicado, el cual no resulta de comprobación de valor alguna sino que es determinado directamente por la ley. **(Criterio 2 de 2)**

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 37.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 57, 93, 94, 108, 135, 136, 139, 141 y 142.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 159.

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, 37, 28020-Madrid, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Región de Murcia, de 31 de mayo de 2017, recaída en la reclamación nº 30/03834/2016 y acumulada 30/00279/2017, relativa a liquidación y sanción por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2011.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

El 4 de mayo de 2016 se notifica al interesado el inicio de un procedimiento de comprobación limitada con el siguiente alcance:

*"Comprobación de la correcta declaración de la alteración en el valor del patrimonio producida por la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades"*

En la propuesta de liquidación se regulariza la ganancia patrimonial declarada por el interesado como consecuencia de la transmisión el 14 de octubre de 2011 de 48 participaciones de la entidad X, SL. La Administración toma como valor de transmisión de dichas participaciones el teórico resultante del balance de la sociedad correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto al amparo de lo dispuesto en el artículo 37.1.b) de la Ley 35/2006 LIRPF. Señala la propuesta de liquidación que *"Según la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010 de la referida sociedad, el patrimonio neto de la misma totaliza 1.788.708,19 euros; siendo su porcentaje de participación en el capital social transmitido del 16,00% con carácter ganancial, el valor de transmisión calculado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 37.1.b) LIRPF asciende a 286.193,31 euros"*.

El contribuyente presentó alegaciones frente a la propuesta de liquidación afirmando que el precio de venta de las acciones transmitidas, consignado en escritura pública, coincidía con el que habrían acordado partes independientes en condiciones normales de mercado. Señala a este respecto que: *"El valor de transmisión declarado se corresponde con el importe real por el que la enajenación se efectuó por lo que debe ser tenido en cuenta el mismo, dado que no resulta inferior al normal de mercado y el importe efectivamente satisfecho se corresponde, sin duda, con el que habría convenido partes independientes en condiciones normales de mercado. El valor contable dista del valor de mercado dado la situación de la Empresa en el momento en el que se produce la transmisión de las participaciones, situación que la propia Administración conoce en relación al ejercicio de actividad y situación contable de 2011."*

*"El método de estimación del valor de mercado en base al valor contable de la Sociedad que se ha aplicado con referencia al ejercicio 2010, queda lejos del valor contable real en el momento de la transmisión de las participaciones. La aplicación de la regla del balance aplicada no se corresponde con la situación existente en octubre de 2011"*

Dichas alegaciones, en las que el obligado tributario no aportó documento alguno, fueron desestimadas por la Administración al no constituir prueba de que el importe convenido en la transmisión de las participaciones coincidiera con el que habrían acordado partes independientes en condiciones normales de mercado, notificándose el 4 de julio de 2016 la liquidación provisional en la que se toma como valor de transmisión el valor teórico según balance de 2010 por ser el mayor de los valores establecidos en el artículo 37.1.b) de la LIRPF.

Con fecha 20 de julio de 2016 el contribuyente presentó escrito promoviendo un procedimiento de tasación pericial contradictoria.

La Administración consideró que no procedía la tasación pericial contradictoria al no haberse iniciado un procedimiento de comprobación de valores y tramitó el escrito del interesado como un recurso de reposición contra la liquidación.

El recurso de reposición fue desestimado mediante resolución notificada el 14 de septiembre de 2016.

Frente a la desestimación del recurso de reposición y frente a la sanción derivada de la liquidación el obligado tributario interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas que se resolvieron de forma acumulada bajo el número 30/03834/2016 y acumulada 30/00279/2017.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Región de Murcia (TEAR, en adelante) en su resolución de 31 de mayo de 2017 estimó la reclamación y anuló los actos impugnados con los argumentos, en lo que interesa para la resolución del presente recurso extraordinario de alzada, siguientes<sup>[1]</sup>:

#### CUARTO.-

En lo que se refiere a la liquidación provisional impugnada, **el órgano gestor no admite el valor declarado por el contribuyente en la autoliquidación por el IRPF del ejercicio 2011, relativo a la transmisión el día 14-10-2011 de 48 participaciones de la sociedad X, SL, con NIF (.....). Aplica el órgano gestor la presunción que establece el artículo 37.1 b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF), para la valoración de la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en mercados regulados.** El artículo 37 de la LIRPF, establece unas normas específicas de valoración en determinados supuestos, así en su apartado 1, letra b), señala que cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda (redacción vigente en el periodo considerado): " b) De la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión. Salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes: El valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances. El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los valores o participaciones que corresponda al adquirente. El importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción procedentes de estos valores o participaciones tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el período impositivo en que se produzca la citada transmisión. Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, su valor de adquisición será el importe realmente satisfecho por el contribuyente. Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición, tanto de éstas como de las que procedan, resultará de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan." **En el presente caso, en la liquidación practicada el Órgano gestor habría tenido en cuenta el valor teórico resultante del último ejercicio cerrado del Impuesto de Sociedades anterior a la fecha de transmisión de las participaciones, es decir, el correspondiente al ejercicio 2010, dato que se habría obtenido de la declaración por el Impuesto sobre sociedades presentada por la sociedad participada, por dicho ejercicio fiscal.** La ganancia patrimonial se computa al 50% por ser las participaciones adquiridas con carácter ganancial.

#### QUINTO.-

La LIRPF, en el artículo 37.1.b) establece una regla especial en cuanto a la determinación del valor de transmisión de una participación de una entidad no cotizada, estableciendo una presunción iuris tantum del valor de transmisión, fijando un importe mínimo de dicha transmisión, que no puede ser inferior al mayor de dos valores: el valor teórico de la participación correspondiente al último balance cerrado de la entidad participada, o el valor de capitalización al 20 % de los resultados de los tres últimos ejercicios cerrados. Esta determinación de valores exige las siguientes actuaciones del órgano liquidador: 1) Incorporar al expediente

los estados contables de la entidad participada: balance de situación y cuenta de resultados, correspondientes a los tres últimos ejercicios cerrados, incorporación que se debe realizar bien requiriendo a la entidad participada o al Registro Mercantil. 2) Posteriormente, resulta necesario proceder al análisis y valoración de las partidas de los fondos propios de la entidad participada, correspondientes al último ejercicio cerrado, así como de la partida de resultados de los tres últimos ejercicios cerrados. Sin embargo, las actuaciones descritas de obtención y valoración de estados contables, no cabe realizarlas, directamente por el órgano de gestión, Oficina de gestión tributaria de la Administración de la AEAT de Murcia, en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, conforme establece el artículo 136.1.c) de la LGT. La petición-análisis-valoración de estados contables se debe realizar, en su caso, por la Inspección de los Tributos, bien en el seno de un procedimiento de comprobación e investigación, o bien como una actuación de informe-valoración a petición del Órgano gestor.

#### SEXTO.-

En función de lo expuesto, en la medida que para la adecuada comprobación de los extremos objeto de regularización, resulta necesario realizar actuaciones que resultan vedadas llevar a cabo, en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, procede acordar, por dicha razón, la anulación de la liquidación impugnada y la sanción que trae causa de la misma. Sin perjuicio de lo anterior, queremos dejar constancia, de que el interesado, tendría derecho de promover tasación pericial contradictoria en oposición del valor fijado por la Administración Tributaria. Así lo ha declarado el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC), entre otras, en resoluciones de 09.04.2014 RG 1898/2010, de 16.01.2014 RG 5821/2011, o de 14.11.2013 RG 5815/2011.

#### Segundo.

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT el 20 de diciembre de 2017, al considerarla gravemente dañosa y errónea.

El Director recurrente manifiesta su desacuerdo con las dos conclusiones siguientes del TEAR:

- La incompetencia de los órganos de gestión para la aplicación de la norma específica de valoración recogida en el artículo 37.1.b) de la LIRPF.
- El derecho del obligado tributario a promover la tasación pericial contradictoria.

Y frente a ellas formula, en síntesis, las alegaciones que se señalan a continuación.

1.- Respecto de la inadecuación del procedimiento de comprobación limitada para aplicar la regla contenida en el artículo 37.1.b) LIRPF.

El TEAR interpreta que para aplicar el artículo 37.1.b) LIRPF se requiere:

*“1) Incorporar al expediente los estados contables de la entidad participada: balance de situación y cuenta de resultados, correspondientes a los tres últimos ejercicios cerrados, incorporación que se debe realizar bien requiriendo a la entidad participada o al Registro Mercantil.*

*2) Posteriormente, resulta necesario proceder al análisis y valoración de las partidas de los fondos propios de la entidad participada, correspondientes al último ejercicio cerrado, así como de la partida de resultados de los tres últimos ejercicios cerrados.”*

Actuaciones que, según ese órgano revisor, no pueden desarrollarse por los órganos de gestión en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, por la limitación de facultades relativa al examen de la contabilidad del artículo 136.2.c) LGT, concluyendo que *“la petición-análisis-valoración de estados contables se debe realizar, en su caso, por la Inspección de los Tributos, bien en el seno de un procedimiento de comprobación e investigación, o bien como una actuación de informe-valoración a petición del Órgano gestor”*.

Este Departamento discrepa de tal conclusión desde el momento en que la información necesaria para determinar el valor de transmisión conforme a la norma específica de valoración del artículo 37.1.b) LIRPF puede obtenerse de la propia autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades presentada por la entidad participada.

Así, en el curso del procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria puede proceder al *“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”* (artículo 136.2.b) LGT). Y, además, *“los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario”* (artículo 108.4 LGT).

Cita en apoyo de su postura las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 17 de junio de 2016 (recurso 4/2015) y de 20 de septiembre de 2016 (recurso 5/2015), relativas ambas a dos liquidaciones de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de participaciones sociales no admitidas a cotización.

Añade que el Tribunal Superior de Justicia de Murcia, en su sentencia de 31 de octubre de 2016 (recurso 1/2015), no pone en duda en ningún momento que el procedimiento de comprobación limitada sea inadecuado para este tipo de liquidaciones por parte de los órganos de gestión tributaria, sentencia dictada ante un recurso contra una resolución del TEAR de Murcia de 29 de junio de 2012 que obviamente tampoco cuestionó el procedimiento elegido para esta regularización.

El criterio del TEAR consistente en que la aplicación de la norma del artículo 37.1.b) LIRPF requiere ver la contabilidad y, por tanto, debe intervenir la Inspección de los Tributos, cuando la realidad es que la Administración tributaria ya dispone de todos los datos necesarios para aplicarla, supone presumir que tales datos no coinciden con los registrados en la contabilidad de un obligado tributario y, por tanto, eliminar completamente de carácter informativo la autoliquidación (artículo 120.1 LGT), lo cual no solo resta eficacia a las actuaciones de los órganos de gestión sino que carece de fundamento normativo.

## 2.- Respecto al derecho del obligado tributario a promover la tasación pericial contradictoria.

El TEAR en su resolución reconoce que el artículo 37.1.b) LIRPF establece *“una regla especial en cuanto a la determinación del valor de transmisión de una participación de una entidad no cotizada, estableciendo una presunción iuris tantum del valor de transmisión, fijando un importe mínimo de dicha transmisión”*.

Pero a la vez manifiesta su deseo de *“dejar constancia, de que el interesado, tendría derecho de promover tasación pericial contradictoria en oposición del valor fijado por la Administración Tributaria”*.

Por tanto, se contradice al admitir primero que estamos ante una regla especial de valoración y permitir después la tasación pericial contradictoria para corregir dicho valor.

El artículo 135.1 LGT reconoce que los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de dicha norma.

Es decir, la tasación pericial contradictoria se encuentra ligada a la potestad de la Administración tributaria de comprobar el valor de las rentas, productos o bienes, por los medios recogidos en el artículo 57 LGT.

No obstante, no en todo caso es posible realizar actuaciones de comprobación de valores. Especialmente, no procede, si precisamente es la ley tributaria la que contempla una norma específica de valoración para estas rentas, productos o bienes, como es el caso del artículo 37.1.b) LIRPF.

En este caso, la Administración tributaria se limita a aplicar la referida norma específica de valoración, a partir de la información obrante en su poder, así como las pruebas y alegaciones que pueda presentar el obligado tributario durante el procedimiento. Es decir, la Administración no está realizando ninguna comprobación de valor; pues la LIRPF ya señala cómo debe calcularse el valor de transmisión sin que pueda la Administración acudir a los medios del artículo 57 LGT ni, en consecuencia, el obligado pueda rebatir ese valor a través de una tasación pericial contradictoria, sino que deberá hacerlo impugnando la liquidación practicada mediante recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

En este sentido se han manifestado la Audiencia Nacional en su sentencia 841/2017 de 14 de febrero y el Tribunal Superior de Justicia de Galicia que, en sus sentencias 3609/2008 y 1859/2008, se sirve de una resolución del TEAC (697/2002) para desestimar igualmente la pretensión de que en una regularización similar a la de este expediente proceda la tasación pericial contradictoria.

También cabe citar la resolución del TEAC de 23 de enero de 2002.

Termina el Director recurrente solicitando la unificación de criterio a fin de declarar:

1.- La competencia de la Administración para aplicar la norma específica de valoración del artículo 37.1.b) LIRPF en un procedimiento de comprobación limitada, sin necesidad de requerir la aportación de la contabilidad mercantil.

2.- La improcedencia de realizar actuaciones de comprobación de valores en un supuesto en el que se aplica la norma específica de valoración del artículo 37.1.b) LIRPF, lo que a su vez determina la imposibilidad del obligado tributario de promover tasación pericial contradictoria.

### Tercero.

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso en virtud de lo dispuesto en el artículo 242.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria), no formuló alegaciones.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

### Segundo.

Las cuestiones a resolver en el presente recurso son las siguientes:

(i) Determinar si el procedimiento de comprobación limitada es adecuado para regularizar una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de valores no cotizados.

(ii) Determinar si frente a la regularización de una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de valores no cotizados, el obligado tributario puede promover la tasación pericial contradictoria.

### Tercero.

Pasamos a analizar la primera cuestión debatida, la concerniente a si el procedimiento de comprobación limitada es adecuado o no para regularizar una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de valores no cotizados.

La determinación de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de valores no cotizados se encuentra regulada en el artículo 37.1.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), cuya redacción al tiempo de los hechos examinados en el expediente era la siguiente:

#### Artículo 37. Normas específicas de valoración

##### **“1. Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda:**

(.....)

**b) De la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión.**

**Salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:**

**El teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.**

**El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.**

*El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los valores o participaciones que corresponda al adquirente.*

*El importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción procedentes de estos valores o participaciones tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el período impositivo en que se produzca la citada transmisión.*

*Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, su valor de adquisición será el importe realmente satisfecho por el contribuyente. Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición, tanto de éstas como de las que procedan, resultará de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan”.*

El artículo 37.1.b) de la LIRPF contiene una norma específica de valoración de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión onerosa de valores no cotizados. Dicho precepto establece una presunción iuris tantum en virtud de la cual se presumirá un valor mínimo de transmisión (el mayor entre el teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto y el que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto) salvo que se pruebe que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado.

El procedimiento de comprobación limitada, por su parte, se encuentra regulado en los artículos 136 y siguientes de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT).

Dispone el artículo 136 de la LGT, en su redacción aplicable al caso examinado en el expediente, lo siguiente, en la redacción dada por la Ley 34/2015, modificación que ha entrado en vigor a partir del 12 de octubre de 2015:

#### Artículo 136.La comprobación limitada

En el procedimiento de comprobación limitada la? “1. 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:**

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

*Examen de los datos y antecedentes en poder de la? b) 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.**

*En ningún caso se podrá requerir a terceros?3. información sobre movimientos financieros, pero podrá solicitarse al obligado tributario la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la base o en la cuota de una obligación tributaria.*

*4. Las actuaciones de comprobación limitada no podrán realizarse fuera de las oficinas de la Administración tributaria, salvo las que procedan según la normativa aduanera o en los supuestos previstos reglamentariamente al objeto de realizar comprobaciones censales o relativas a la aplicación de métodos objetivos de tributación, en cuyo caso los funcionarios que desarrollen dichas actuaciones tendrán las facultades reconocidas en los apartados 2 y 4 del artículo 142 de esta Ley”.*

En relación con ello, en la propia Exposición de Motivos de la LGT ya se anticipaba que “El procedimiento de comprobación limitada se caracteriza por la limitación de las actuaciones que se pueden realizar, con exclusión de la comprobación de documentos contables, (...)”.

Por su parte, y también en relación con este extremo, la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015 señala como justificación de la modificación introducida en la letra c) del artículo 136 de la LGT que “Se modifica el régimen jurídico de la comprobación limitada al objeto de facilitar la protección de los derechos del obligado tributario al permitirle que, voluntariamente y sin requerimiento previo, pueda aportar en el curso de un procedimiento de comprobación limitada su contabilidad mercantil para la simple constatación de determinados datos de que dispone la Administración, sin que dicha aportación voluntaria tenga efectos preclusivos”.

En conexión con el artículo 136, el artículo 139 del mismo texto legal prevé como una de las posibles formas de terminación del procedimiento de comprobación limitada “el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada”.

Así, las funciones y facultades de la inspección tributaria se encuentran reguladas en los artículos 141 y siguientes. Y así, tras disponer el citado artículo 141 que la inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas tanto a la “investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración” como a la “comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios”, precisa el artículo 142 cuáles son las facultades de las cuales se dota a la Administración en este procedimiento de inspección, para el cumplimiento de los fines indicados, entre las que destaca, a los efectos que aquí nos interesan, las de su apartado primero: “Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias”.

El TEAR señala en su resolución que para la adecuada comprobación de los extremos objeto de regularización por aplicación del artículo 37.1.b) LIRPF resulta necesario:

(i) Incorporar al expediente los estados contables de la entidad participada: balance de situación y cuenta de resultados de los tres últimos ejercicios cerrados, incorporación que se debe realizar bien requiriendo a la entidad participada o bien al Registro Mercantil.

(ii) Analizar y valorar las partidas de los fondos propios de la entidad participada, correspondientes al último ejercicio cerrado, así como de la partida de resultados de los tres últimos ejercicios cerrados.

Y concluye que tales actuaciones de petición, análisis y valoración de estados contables no están permitidas en el seno de un procedimiento de comprobación limitada de conformidad con lo que establece el artículo 136.2.c) de la LGT.

El Director recurrente sostiene, sin embargo, que la información necesaria para determinar el valor de transmisión conforme a la norma específica de valoración del artículo 37.1.b) LIRPF puede obtenerse de la propia autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades presentada por la entidad participada, como ha sucedido en el caso aquí analizado, por lo que no se estaría examinado la contabilidad mercantil de dicha entidad.

Teniendo en cuenta las normas anteriormente expuestas, para dar respuesta adecuada al asunto que se examina, este Tribunal Central considera necesario distinguir respecto de la regularización de la ganancia patrimonial derivada de la aplicación del artículo 37.1.b) las dos fases siguientes:

a) La de aplicación por parte de la Administración tributaria de la presunción iuris tantum, determinando los valores a que alude el citado precepto para tomar el mayor de ellos como valor mínimo de transmisión de las participaciones.

b) La de aportación de pruebas por parte del interesado en contra de la anterior presunción, a fin de defender como valor de transmisión el efectivamente satisfecho, por ser el que sería acordado entre partes independientes en condiciones normales de mercado.

#### 1.- Fase de aplicación por la Administración de la presunción iuris tantum.

La aplicación de la presunción iuris tantum por parte de la Administración exige que ésta determine los dos valores siguientes: (i) El teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto; y (ii) El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

La determinación de ambos valores exige, en principio, que la Administración disponga de la documentación contable no del propio obligado tributario –que declara la ganancia patrimonial que luego es objeto de regularización– sino de la entidad participada, toda vez que el valor teórico se obtiene a partir del balance de situación de la sociedad y el valor de capitalización de los resultados de tres ejercicios sociales que se contienen en las correspondientes cuentas de pérdidas y ganancias, todos ellos documentos de naturaleza contable.

El Director recurrente sostiene que en el caso aquí examinado la determinación de los valores no ha supuesto el examen de la contabilidad mercantil por cuanto la Administración ha obtenido el valor teórico y el de capitalización a partir de los datos obrantes en su poder contenidos en las correspondientes autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades presentadas por la entidad participada, por lo que ningún reproche merece la utilización del procedimiento de comprobación limitada para regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo. Considera que tales actuaciones encajan plenamente en el artículo 136.2.b) de la LGT.

A juicio de este Tribunal Central no es incompatible, en principio, con el procedimiento de comprobación limitada una actuación como la descrita, esto es, una actuación en la que la Administración, por aplicación de la presunción iuris tantum del artículo 37.1.b) LIRPF, determina el valor teórico y el de capitalización a partir de los datos de balance y cuenta de resultados contenidos en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de la entidad participada.

El artículo 136.2.b) de la LGT permite, en efecto, que la Administración examine los datos y antecedentes en su poder 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. Es decir, la Administración podrá utilizar cualquier dato o antecedente que obre en su poder derivado de otras declaraciones del obligado tributario relativas al mismo u otro tributo, así como los datos declarados por un tercero (la entidad participada) relativos o que afecten al obligado tributario.

Ahora bien, debe recordarse que conforme a lo dispuesto en el artículo 108.4 de la LGT, precepto de aplicación a todos los procedimientos de aplicación de los tributos:

“Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.

Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta Ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas”.

En el caso presente los datos de la entidad participada que han sido utilizados en la regularización del obligado tributario no se contienen en las declaraciones presentadas por aquella en cumplimiento de la obligación de suministro de información a que se refieren los artículos 93 y 94 de la LGT, sino en la declaración del Impuesto sobre Sociedades. Por tal razón no resulta de aplicación al supuesto examinado lo indicado en el segundo párrafo del artículo 108.4 de la LGT arriba reproducido.

En cualquier caso, teniendo presente, conforme a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 108.4 de la LGT, que los datos consignados en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de la entidad participada sólo se presumen ciertos para ella, si el obligado tributario al que se está regularizando la renta derivada de la transmisión de los valores no cotizados, cuestionase los datos consignados en el balance y cuentas de resultados de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de la entidad participada, a partir de los cuales se han determinado los valores teórico y de capitalización, tales datos deberían ser contrastados, lo cual exigiría de la Administración requerir a la sociedad participada para que ratificara y aportara pruebas de los mismos, esto es, para que acreditase la identidad entre los datos declarados y los consignados en contabilidad, pero solo en la medida en que lo permitiera el artículo 136.2 en su letra d), cosa que no sucede en el presente caso puesto que no se trata de la contabilidad mercantil del obligado tributario sino de un tercero, y en el procedimiento de comprobación limitada respecto de los requerimientos a terceros se prevé en la letra d) citada que únicamente se podrán realizar 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”.

En el supuesto de que el obligado tributario no cuestionase los datos declarados por la entidad participada en sus autoliquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades y de los que se ha servido la Administración para determinar los valores teórico y de capitalización, ningún inconveniente habría para que el órgano actuante continuara el procedimiento de comprobación limitada y en virtud de la presunción iuris tantum adoptara como valor mínimo de la transmisión de los valores no cotizados el mayor de los señalados en el artículo 37.1.b) LIRPF.

## 2.- Fase de presentación de pruebas por el interesado.

A partir de este momento, si el interesado no aportase prueba alguna para desvirtuar la presunción entonces la Administración podría concluir el procedimiento de comprobación limitada mediante la liquidación pertinente.

Fuera del caso anterior la casuística puede ser muy variada en cuanto a la naturaleza de las pruebas aportadas por el obligado tributario, por lo que no resulta fácil dar reglas generales al respecto.

Cabría concluir que si las pruebas aportadas, por su naturaleza, no exigieran ni directa ni indirectamente análisis o examen alguno de la contabilidad de la entidad participada entonces la Administración podría concluir el procedimiento de comprobación limitada mediante la oportuna liquidación.

Pero si el obligado tributario aportase pruebas que de algún modo reclamasen el análisis de la documentación contable de la entidad participada, entonces el órgano de aplicación de los tributos se vería abocado a poner fin al procedimiento de comprobación limitada, al no poder requerir su aportación.

## Cuarto.

Resta analizar la cuestión relativa a si frente a la regularización de una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de valores no cotizados por aplicación del artículo 37.1.b) LIRPF el obligado tributario puede promover la tasación pericial contradictoria.

Dispone a estos efectos el artículo 57 de la LGT:

Artículo 57. *Comprobación de valores*

“1. 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:

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- b) 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, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome 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.

- c) Precios medios en el mercado.
- d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- e) Dictamen de peritos de la Administración.
- f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.
- g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.
- h) 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.
- i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.

2. La tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo.

3. Las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado 1 de este artículo.

4. La comprobación de valores deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los artículos 134 y 135 de esta Ley, cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento, o cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento de los regulados en el título III, como una actuación concreta del mismo, y en todo caso será aplicable lo dispuesto en dichos artículos salvo el apartado 1 del artículo 134 de esta Ley”.

Dispone el artículo 135.1 de la LGT que “Los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 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 (...).”

La tasación pericial contradictoria exige, por tanto, que haya existido una previa comprobación de valores por parte de la Administración mediante alguno de los medios de comprobación señalados en el artículo 57.1 de la LGT.

Por su parte, el artículo 159.5 del Real Decreto 1065/2007, por el que se aprueba el Reglamento General de Gestión e Inspección dispone que “No se considerarán actuaciones de comprobación de valores aquellas en las que el valor de las rentas, productos, bienes o elementos de la obligación tributaria resulte directamente de una ley o de un reglamento”.

Según el artículo 37.1.b) LIRPF cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda de la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión; salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes: (i) el teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto; (ii) el que resulte de capitalizar al

tipo del 20 por 100 el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

Dicho precepto impone, por tanto, un valor mínimo de transmisión (el mayor entre el teórico y el de capitalización) salvo que el interesado pruebe que el precio efectivo se corresponde con el normal de mercado, en cuyo caso se tomará como valor de transmisión el precio satisfecho. Si el obligado tributario no prueba esta circunstancia y la Administración se limita a aplicar la norma del artículo 37.1.b) LIRPF, habrá de tomar como valor de transmisión el valor mínimo indicado, que no resulta de comprobación de valor alguna, sino que es determinado directamente por la ley, por lo que, no existiendo actuación de comprobación de valor, no resulta aplicable la tasación pericial contradictoria.

No obstante, si como consecuencia de las alegaciones y pruebas aportadas por el obligado tributario, la Administración llegará a realizar una actuación de comprobación de valor, cabría frente a la regularización practicada la tasación pericial contradictoria de acuerdo con lo previsto en el artículo 135 de la LGT.

Debe señalarse, por último, que las resoluciones de este Tribunal Central citadas por el TEAR en apoyo de su postura en pro de la posibilidad de aplicar la tasación pericial contradictoria se refieren a supuestos de comprobación de valores y no analizan el concreto caso del artículo 37.1.b) de la LIRPF.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Región de Murcia,

#### **ACUERDA:**

**Estimarlo en parte**, fijando los criterios siguientes:

1.- Para regularizar una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de valores no cotizados, no es improcedente en principio que en un procedimiento de comprobación limitada la Administración proceda a la determinación, en virtud de la presunción iuris tantum del artículo 37.1.b) LIRPF, del valor teórico y del de capitalización, a partir de los datos de balance y cuenta de resultados contenidos en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de la entidad participada.

No obstante, si el obligado tributario cuestionase los datos consignados en el balance y cuentas de resultados de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de la entidad participada, a partir de los cuales se han determinado los valores teórico y de capitalización, tales datos deberían ser contrastados por la Administración de conformidad con el artículo 108.4 de la Ley General Tributaria, lo cual exigiría de la Administración requerir a la sociedad participada para que ratificara y aportara pruebas de los mismos, esto es, para que acreditase la identidad entre los datos declarados y los consignados en contabilidad, pero solo en la medida en que lo permitiera el artículo 136.2 en su letra d), cosa que no sucede puesto que no se trata de la contabilidad mercantil del obligado tributario sino de un tercero, y en el procedimiento de comprobación limitada respecto de los requerimientos a terceros se prevé en la letra d) citada que únicamente se podrán realizar 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".

2.- No habiendo cuestionado el obligado tributario los datos de balance y cuentas de resultados contenidos en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de la entidad participada, de los que se ha servido la Administración para determinar los valores teórico y de capitalización, la Administración podría concluir el procedimiento de comprobación limitada mediante la liquidación pertinente.

Fuera del caso anterior la casuística puede ser muy variada en cuanto a la naturaleza de las pruebas aportadas por el obligado tributario, por lo que no resulta fácil dar reglas generales al respecto.

Cabría concluir que si las pruebas aportadas, por su naturaleza, no exigieran ni directa ni indirectamente análisis o examen alguno de la contabilidad de la entidad participada entonces la Administración podría concluir el procedimiento de comprobación limitada mediante la oportuna liquidación.

Pero si el obligado tributario aportase pruebas que de algún modo reclamasen el análisis de la documentación contable de la entidad participada, entonces el órgano de aplicación de los tributos se vería abocado a poner fin al procedimiento de comprobación limitada.

3.- Frente a la regularización de una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de valores no cotizados por aplicación del artículo 37.1.b) LIRPF no cabe promover la tasación pericial contradictoria. Dicho precepto impone un valor mínimo de transmisión (el mayor entre el teórico y el de capitalización) salvo que el interesado pruebe que el precio efectivo se corresponde con el normal de mercado, en cuyo caso se tomará como valor de transmisión el precio satisfecho. Si el obligado tributario no prueba esta circunstancia, la Administración habrá de tomar como valor de transmisión el valor mínimo indicado, el cual no resulta de comprobación de valor alguna sino que es determinado directamente por la ley.

[1] La negrita es nuestra

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.