

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072107

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 10 de diciembre de 2018

Vocalía 12.^a

R.G. 776/2018

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Procedimientos de gestión en la Ley 58/2003. Comprobación de valores. La comprobación de valores en el procedimiento de gestión. En general. Determinación de si el procedimiento de comprobación limitada es un procedimiento idóneo para llevar a cabo una comprobación de valor cuando ésta sea su único objeto. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. En el caso que nos ocupa, se trata de determinar si es adecuada la utilización de un procedimiento de comprobación limitada cuyo único objeto sea la comprobación de valor, particularmente cuando en la comprobación del hecho imponible se estime que pudiera derivarse alguna cuestión de naturaleza distinta de la mera comprobación del valor declarado. Pues bien, el procedimiento de comprobación de valores es un procedimiento de gestión tributaria enumerado en el art. 123 de la Ley 58/2003 (LGT), que puede ser llevado a cabo por la Administración como un procedimiento autónomo cuyas normas se contienen en los arts. 134 y 135 de la Ley 58/2003 (LGT) y 160 a 162 del RD 1065/2007 (RGAT) cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento o como una actuación concreta en el curso de otro procedimiento que de acuerdo con lo que establece el art. 159 del RD 1065/2007 (RGAT) podría ser: procedimiento iniciado mediante declaración, procedimiento de comprobación limitada o procedimiento de inspección. En este caso, se aplicará también lo dispuesto en el art. 134 de la ley 58/2003 (LGT) salvo lo concerniente al plazo máximo de resolución, que será el del procedimiento que se esté tramitando. Cualquiera que sea el procedimiento en el que se realice la comprobación de valores, los obligados tributarios tienen derecho a promover la tasación pericial contradictoria.

De lo anterior se deduce que el procedimiento de comprobación limitada es un procedimiento idóneo para llevar a cabo una comprobación de valores como una actuación concreta dentro del procedimiento que nos ocupa, en el que los derechos de los interesados se ven plenamente garantizados, pues concede a los interesados todas las garantías que le otorgaría el procedimiento de comprobación de valores si se iniciase de manera autónoma, en especial, el derecho de los obligados tributarios a promover la tasación pericial contradictoria. Una vez sentado que el procedimiento de comprobación limitada es un procedimiento idóneo para llevar a cabo una comprobación de valores como una actuación concreta dentro de este procedimiento, debe señalarse que ningún obstáculo encuentra el Tribunal Central para que tal actuación concreta sea la única que se realice en el procedimiento de comprobación limitada. Si en el procedimiento de comprobación limitada cabe realizar la comprobación de valores como una actuación concreta más de las otras que permite dicho procedimiento, no existe inconveniente alguno, a juicio del Tribunal, para que el procedimiento de comprobación limitada tenga por único objeto la actuación de comprobación de valor. Todas las garantías que ofrece el procedimiento de comprobación de valores, como procedimiento autónomo, están presentes en el procedimiento de comprobación limitada, en particular, el derecho del interesado a promover la tasación pericial contradictoria.

De acuerdo con lo expuesto se ha de concluir que el procedimiento de comprobación limitada es un procedimiento idóneo para llevar a cabo una comprobación de valor, tanto cuando ésta sea su único objeto como cuando la comprobación de valor constituya una actuación concreta dentro de una comprobación más amplia del hecho imponible, al estimar el órgano gestor que pudiera derivarse del expediente alguna cuestión adicional y de naturaleza distinta de la mera comprobación del valor declarado. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 57, 104, 123, 134 y 135.
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 158, 159, 160 y 162.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS DE LA DIPUTACIÓN GENERAL DE ARAGÓN**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en C/ Costa 18 2, 50001-Zaragoza, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, de 29 de junio de 2017, recaída en la reclamación 22-638-2013 interpuesta contra la liquidación consecuencia de un procedimiento de comprobación limitada.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1- El 11 de abril de 2013 el reclamante, **D. J.** presentó ante la oficina liquidadora de ... (Huesca) una autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, concepto donaciones, consignando una base imponible de 83.638,74 euros y determinando una deuda tributaria de 15.521,51 euros. Adjuntó una copia de la escritura pública de donación, de fecha 18 de marzo de 2013, por la que su hermano, **D. A.**, le donaba el derecho a una obra futura (vivienda de aproximadamente 60 metros cuadrados con una plaza de garaje y un trastero en Tr..., término municipal de ...) y la propiedad de una mitad indivisa de otras fincas rústicas en el mismo término; valor declarado de la donación del derecho a la obra futura, 80.000,00 euros.

En el Exponen I del citado documento público se recogía la siguiente descripción del derecho objeto de donación:

"A.-Que en virtud de escritura autorizada el día 31 de agosto de 2007, por la Notario de ..., Doña M..., bajo el número 1.305 de protocolo, D. A. adquirió, con carácter privativo, el siguiente derecho:

D. V y D. L () se obligaron frente al ahora donante, D. A., a construir a sus expensas una edificación destinada a viviendas, garajes y trasteros sobre las fincas cedidas, una vez obtenida la correspondiente licencia municipal de obras, y una vez terminadas las obras, a entregar a D. A. en pago de su respectiva participación, libre de cargas y arrendatarios y totalmente terminada, entre otras, una entidad de obra en el futuro edificio a construir, consistente en una vivienda de aproximadamente sesenta metros cuadrados (60 m/2), con una plaza de garaje y un trastero.

Esta entidad de obra fue valorada en su día en CIENTO CINCUENTA Y UN MIL CUATROCIENTOS CUARENTA EUROS (151.440,00 €).

B.-Que el citado derecho (contraprestación), junto con el derecho a recibir otra vivienda con garaje y trastero en el mismo edificio, se recibió a cambio de la cesión en pleno dominio por parte de D. A., de UNA MITAD INDIVISA de la que era titular, sobre las fincas que se describen a continuación, todas ellas sitas en Tr..., término municipal de ... (Huesca): (...)"

2- Como consecuencia de un procedimiento de comprobación limitada, iniciado con propuesta notificada el 20 de junio de 2013, la oficina liquidadora giró a cargo del reclamante la liquidación provisional, num. 13/2013 por importe de 19.905,95 euros, que consta notificada el 26 de septiembre de 2013. La oficina liquidadora consideraba en su motivación que *"el valor de lo donado es de 155.078,75 euros, teniendo en cuenta que el valor fijado para la contraprestación futura fue de 151.440 euros en su día, y que dicho valor fue dado como valor declarado por los propios interesados"*.

El reclamante presentó recurso de reposición, que le fue desestimado mediante resolución notificada el 4 de noviembre de 2013

3- El 29 de noviembre de 2013 el interesado ha presentado reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Aragón, con suspensión por reserva del derecho a promover tasación pericial contradictoria, incorporando

al escrito de interposición sus alegaciones en las que se remite a lo manifestado durante el procedimiento de gestión ante la oficina liquidadora, en síntesis:

1.º El valor tomado por la oficina liquidadora para girar la liquidación impugnada fue el aceptado por el ahora donante **D. A** y los demás intervinientes en la escritura de ejecución de cesión de suelo por obra futura (permuta) otorgada el 31 de agosto de 2007, pero hay que tener en cuenta que dicho valor no fue aceptado ni puede vincular a **D. J** porque no intervino en dicha escritura. Por ello, no puede resultar vinculado por un acto totalmente ajeno a él, en el que no participó y de resultados de tal vinculación imponerle los graves perjuicios que resultan por su condición de sujeto pasivo de la donación. Al carecer de la condición de interesado, se entiende que no es aplicable la disposición contenida en el artículo 40.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ("El valor declarado por los interesados prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior").

2.º La fecha en que se otorgó la escritura de entrega de inmuebles en ejecución de cesión de suelo por obra futura, año 2007, marcó el cénit del mercado inmobiliario iniciándose a partir de entonces un declive muy acusado en el valor de los inmuebles así como de los derechos inmobiliarios. Las propias oficinas liquidadoras y demás organismos competentes en materia de tributos han realizado ajustes a la baja en los criterios de valoración de inmuebles para ajustarse a esta realidad innegable. El valor real de un inmueble o derecho inmobiliario en el 2007 no puede ser el mismo que el del mismo bien o derecho en el 2013, año en que se efectúa la donación, por ello no es ninguna incoherencia declarar el mismo bien por un valor menor a consecuencia de la minusvaloración ocasionada por la crisis inmobiliaria. A estos efectos, es fácil constatar pérdidas del 50% en el valor del mercado inmobiliario de la zona en que se ubican las fincas que tratamos.

3.º La naturaleza del objeto donado, consistente en una prestación de hacer puede ser materializable, pero también puede no serlo si, como en el caso que nos ocupa, la ejecución de dicha prestación ha sido totalmente paralizada por la falta de financiación del constructor y por el contencioso con los vecinos en que se halla inmerso y que le impide obtener el preceptivo permiso de obras. Estos hechos inciden de manera rotunda reduciendo el "valor real" del bien donado, constitutivo del hecho imponible sujeto a tributación.

Terminaba solicitando la anulación de la liquidación impugnada.

3- Con fecha 29 de junio de 2017, el TEAR de Aragón dicta resolución estimatoria a las pretensiones formuladas en las que considera lo siguiente:

"(...)

TERCERO.-

Aun cuando en la motivación de su propuesta de liquidación la oficina liquidadora advertía "que no ha habido comprobación de valor alguno por parte de la administración", su actuación consistió únicamente en comprobar si el valor declarado por el hecho imponible donación (80.000,00 euros) se correspondía con el valor real del derecho adquirido de forma gratuita por el reclamante. A estos efectos, se limitó a sustituirlo por el que las partes habían convenido en otorgar al mismo derecho (151.440,00 euros) en la operación de permuta formalizada cuatro años antes, en la que el donante había adquirido el derecho ahora transmitido.

Nos encontramos, por tanto, ante una actuación de comprobación de valor, para la que autoriza expresamente a la Administración tributaria el artículo 18 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que dispone:

"1. 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.

2. Los interesados deberán consignar en la declaración que están obligados a presentar, según el artículo 31, el valor real que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en la declaración del impuesto. Este valor prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior."

A las actuaciones de comprobación de valores se refiere, con carácter general, el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que contiene a tal efecto la relación de medios susceptibles de

utilización por la Administración (apartado 1), la previsión de la tasación pericial contradictoria como remedio procesal del obligado tributario frente a la actuación administrativa (apartado 2) y el requisito del procedimiento para encauzar aquella instrucción (apartado 4).

En relación con este último extremo, este apartado 4 del artículo 57 de la LGT establece:

"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."

Pues bien, habiendo sido la actuación de comprobación de valores el único objeto del procedimiento, debió instruirse el procedimiento de comprobación de valores, por lo que el de comprobación limitada resultaba inadecuado al objeto que la oficina liquidadora perseguía. En consecuencia, procede anular la resolución y la liquidación impugnadas, al haberse dictado como consecuencia de la instrucción de un procedimiento de gestión inadecuado al objeto único de la comprobación de valores."

Segundo:

La Dirección General de Tributos de la Diputación General de Aragón interpone el 19 de octubre de 2017, recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio ante la Resolución dictada por el TEARA, ahora alzada, al considerar la resolución recurrida gravemente dañosa, y ello con base en los siguientes fundamentos:

2.1- Siguiendo el mismo planteamiento de la resolución recurrida y los detalles del supuesto que examina, se destaca que en la motivación de la propuesta de liquidación de la Oficina liquidadora se indicaba que no había habido comprobación de valor alguna por parte de la Administración y que no se llevó a cabo ninguna actuación de comprobación de valor mediante ninguno de los medios de comprobación del artículo 57 de la Ley General Tributaria sino que la determinación de la base imponible fue el resultado de consideraciones de naturaleza jurídica.

De haberse utilizado el procedimiento de comprobación de valor el TEARA fundadamente podría haber anulado las actuaciones de la Administración por haber llevado a cabo un procedimiento de comprobación de valor sin haber utilizado alguno de los medios de comprobación previstos legalmente. El motivo de la no utilización del procedimiento de comprobación de valores fue que había o podía haber una cuestión de naturaleza jurídica que aconsejaba la utilización de un procedimiento con un ámbito de mayor alcance.

Se trae a colación el criterio que emana de la sentencia del Tribunal Supremo de 29.04.2009 Rec. 5483/2006 que llevó al cambio del Criterio de la Dirección General de Tributos en las consultas Vinculantes V2020-09, V2032-09, V2050-09, V2079-09 o V2095-09 en lo relativo a la tributación por el IVA en caso de permuta de bienes inmuebles por obra futura. El Tribunal Supremo entiende que el derecho que uno de los permutantes tiene que recibir del otro, y en el futuro (derecho que nace del contrato) tiene un cierto valor de mercado en el mismo momento que el derecho nace, debiendo de ser dicho valor la base imponible del impuesto independientemente de que en el futuro, cuando la entrega de los bienes se lleve a cabo, el valor de tales bienes hubiera sufrido alteración, no procediendo en el momento de la entrega de la obra futura volver a valorarla.

Sin embargo, aplicar un criterio previsto en la determinación de la base imponible del IVA para fijar la base imponible por ITPAJD, cuando se materialice la entrega de la obra, o en relación con el ISD, en la donación del derecho a esa obra futura, como es el caso, es una cuestión controvertida y que no se comparte. Lo que a su vez plantea la cuestión procedimental que se considera capital, como **es si resulta inadecuada la utilización de un procedimiento de comprobación limitada cuando existe o puede existir alguna cuestión de naturaleza jurídica en unas actuaciones donde se va a comprobar el valor declarado, aunque inicial o finalmente el único objeto del procedimiento lo constituya la comprobación del valor de los bienes.**

2.2- Es una práctica administrativa frecuente la utilización en la vía de gestión del procedimiento de comprobación limitada por la amplitud potencial de su alcance, ya que aparte de poder comprobar el valor, en el curso de las actuaciones podría surgir alguna otra controversia de otra naturaleza que, en caso de haber iniciado un procedimiento de comprobación de valor, obligarían a finalizarlo para iniciar otro procedimiento con mayor

alcance que subsuma la comprobación de valor y las comprobaciones de otra naturaleza surgidas. En fase de gestión el procedimiento tiene que ser el de comprobación limitada puesto que, se opta por la eficiencia de iniciar el procedimiento de mayor amplitud que cuenta con todas las garantías para el obligado en vez de iniciar un procedimiento de alcance menor que posiblemente tenga que finalizarse para iniciar otro que subsuma el anterior. Reduciendo, de esta forma, el coste fiscal indirecto.

Se alega que la resolución recurrida es contraria al criterio plasmado en la resolución del TEAC de 11.04.2013 RG 1240/2012, de cuya lectura se desprende la validez de un procedimiento de comprobación limitada cuyo único objetivo lo constituya la comprobación del valor de los bienes.

2.3- Se indica que el artículo 57.4 de la LGT prevé la posibilidad de realizar la comprobación de valores cuando se sustancia en el curso de otro procedimiento de los regulados en el título III, como una actuación concreta del mismo. El artículo 159.1 del RGAT concreta los procedimientos en cuyo seno se podrán realizar comprobación de valores como actuaciones de un procedimiento, entre los cuales se encuentra el procedimiento de comprobación limitada, como procedimiento general en vía de gestión en el que se pueden realizar actuaciones de comprobación tanto de naturaleza jurídica como de valor. Resulta contrario al principio general del Derecho de "quien puede lo más, puede lo menos" un planteamiento que restrinja la utilización de un procedimiento con un alcance que contiene y supera las actuaciones que se pretenden realizar.

En los procedimientos han de verse garantizados los derechos de los intervinientes en los mismos, en particular de los obligados tributarios. Por tanto las restricciones en la utilización de alguno de ellos no tiene otro sentido que impedir que su utilización inadecuada pueda provocar que decaigan dichas garantías. Así es conocida la resolución del TEAC de 5.07.2016 (RG 87/2016) en que se analiza la improcedencia del procedimiento de verificación de datos. La argumentación que se utiliza es clarificadora puesto que los efectos de una regularización practicada mediante un procedimiento de comprobación limitada en poco se asemeja a un procedimiento de verificación de datos. En este sentido, hay que considerar que para analizar la utilización inadecuada de un procedimiento debe tenerse en cuenta las consecuencias y efectos de la utilización de uno y otro procedimiento y verificar si la utilización de un procedimiento ocasiona pérdida de garantías para los obligados tributarios respecto de la utilización de otro de los procedimientos, circunstancia que sí se produce en el caso de la utilización de un procedimiento de verificación de datos en lugar del de comprobación limitada o de inspección. Pero en modo alguno se produce una merma de garantías cuando utilizamos un procedimiento de comprobación limitada para realizar una comprobación de valor, sea como una actuación dentro del procedimiento o como único objeto del mismo, puesto que las garantías del obligado tributario están protegidas como si se utilizase el procedimiento de comprobación de valor.

2.4- Se considera procedente una interpretación teleológica o finalista del artículo 57.4 de la LGT, no una interpretación literal del mismo que suponga caer en el formalismo. La interpretación de dicho artículo que se considera congruente con tales fines sería la siguiente:

- El procedimiento de comprobación de valores únicamente puede tener por objeto actuaciones de comprobación de valores realizadas mediante los medios de comprobación previsto en el artículo 57.1 de la LGT no pudiendo sustanciarse en el mismo actuaciones que excedan de dicho objeto.

- La comprobación de valores podrá sustanciarse en el curso de otro procedimiento de los regulados en el Título III de la LGT o de los que reglamentariamente se establezcan como actuación concreta de dicho procedimiento, ya sea la comprobación de valor su único objeto o alcance a actuaciones de distinta naturaleza. En concreto en los de comprobación limitada, inspección o iniciados por declaración.

En conclusión, se solicita que el TEAC dicte criterio de acuerdo con una interpretación finalista del artículo 57.4 de la LGT y reconozca como adecuado el procedimiento de comprobación limitada en que el único objeto lo constituya la comprobación del valor de los bienes en el siguiente sentido:

Es adecuada la utilización de un procedimiento de comprobación limitada cuyo único objeto sea la comprobación de valor, particularmente cuando en la comprobación del hecho imponible se estime que pudiera derivarse alguna cuestión de naturaleza distinta de la mera comprobación del valor declarado.

Tercero:

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no consta la presentación de alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

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

Segundo:

La cuestión sobre la que se centra el presente recurso consiste en determinar si es adecuada la utilización de un procedimiento de comprobación limitada cuyo único objeto sea la comprobación de valor, particularmente cuando en la comprobación del hecho imponible se estime que pudiera derivarse alguna cuestión de naturaleza distinta de la mera comprobación del valor declarado.

Tercero:

El artículo 123 de la LGT señala:

“Artículo 123 Procedimientos de gestión tributaria

Son procedimientos de gestión tributaria, entre otros, los siguientes:

- a) El procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos.*
- b) El procedimiento iniciado mediante declaración.*
- c) El procedimiento de verificación de datos.*
- d) El procedimiento de comprobación de valores.*
- e) El procedimiento de comprobación limitada.*

Reglamentariamente se podrán regular otros procedimientos de gestión tributaria a los que serán de aplicación, en todo caso, las normas establecidas en el capítulo II de este título.”

De aquí se deduce que tanto el procedimiento de comprobación limitada como el procedimiento de comprobación de valores son dos procedimientos de gestión tributario regulados en la Sección 2ª del Capítulo III “Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria” del Título III “La aplicación de los tributos” de la LGT.

Los artículos 134 y 135 de la LGT se refieren al Procedimiento de comprobación de valores y establecen :

“Artículo 134. Práctica de la comprobación de valores.

1. La Administración tributaria podrá proceder a la comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 de esta ley, salvo que el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios.

El procedimiento se podrá iniciar mediante una comunicación de la Administración actuante o, cuando se cuente con datos suficientes, mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración a que se refiere el apartado 3 de este artículo.

El plazo máximo para notificar la valoración y en su caso la liquidación prevista en este artículo será el regulado en el artículo 104 de esta ley.

2. La Administración tributaria deberá notificar a los obligados tributarios las actuaciones que precisen de su colaboración. En estos supuestos, los obligados deberán facilitar a la Administración tributaria la práctica de dichas actuaciones.

3. Si el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado por el obligado tributario, aquélla, al tiempo de notificar la propuesta de regularización, comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados.

Transcurrido el plazo de alegaciones abierto con la propuesta de regularización, la Administración tributaria notificará la regularización que proceda a la que deberá acompañarse la valoración realizada. Los obligados tributarios no podrán interponer recurso o reclamación independiente contra la valoración, pero podrán promover la tasación pericial contradictoria o plantear cualquier cuestión relativa a la valoración con ocasión de los recursos o reclamaciones que, en su caso, interpongan contra el acto de regularización.

4. En los supuestos en los que la ley establezca que el valor comprobado debe producir efectos respecto a otros obligados tributarios, la Administración tributaria actuante quedará vinculada por dicho valor en relación con los demás interesados. La ley de cada tributo podrá establecer la obligación de notificar a dichos interesados el valor comprobado para que puedan promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria.

Cuando en un procedimiento posterior el valor comprobado se aplique a otros obligados tributarios, éstos podrán promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria.

5. Si de la impugnación o de la tasación pericial contradictoria promovida por un obligado tributario resultase un valor distinto, dicho valor será aplicable a los restantes obligados tributarios a los que fuese de aplicación dicho valor en relación con la Administración tributaria actuante, teniendo en consideración lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado anterior.”

“Artículo 135. Tasación pericial contradictoria.

1. 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.

En los casos en que la normativa propia del tributo así lo prevea, el interesado podrá reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria cuando estime que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denuncie dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa. En este caso, el plazo a que se refiere el párrafo anterior se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta.

La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla a que se refiere el párrafo anterior, determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma. Asimismo, la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria suspenderá el plazo para iniciar el procedimiento sancionador que, en su caso, derive de la liquidación o, si este se hubiera iniciado, el plazo máximo para la terminación del procedimiento sancionador. Tras la terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria la notificación de la liquidación que proceda determinará que el plazo previsto en el apartado 2 del artículo 209 de esta Ley se compute de nuevo desde dicha notificación o, si el procedimiento se hubiera iniciado, que se reanude el cómputo del plazo restante para la terminación.

En el caso de que en el momento de solicitar la tasación pericial contradictoria contra la liquidación ya se hubiera impuesto la correspondiente sanción y como consecuencia de aquella se dictara una nueva liquidación, se procederá a anular la sanción y a imponer otra teniendo en cuenta la cuantificación de la nueva liquidación.

2. Será necesaria la valoración realizada por un perito de la Administración cuando la cuantificación del valor comprobado no se haya realizado mediante dictamen de peritos de aquélla. Si la diferencia entre el valor

determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10 por ciento de dicha tasación, esta última servirá de base para la liquidación. Si la diferencia es superior, deberá designarse un perito tercero de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente.

3. Cada Administración tributaria competente solicitará en el mes de enero de cada año a los distintos colegios, asociaciones o corporaciones profesionales legalmente reconocidos el envío de una lista de colegiados o asociados dispuestos a actuar como peritos terceros. Elegido por sorteo público uno de cada lista, las designaciones se efectuarán por orden correlativo, teniendo en cuenta la naturaleza de los bienes o derechos a valorar.

Cuando no exista colegio, asociación o corporación profesional competente por la naturaleza de los bienes o derechos a valorar o profesionales dispuestos a actuar como peritos terceros, se solicitará al Banco de España la designación de una sociedad de tasación inscrita en el correspondiente registro oficial.

Los honorarios del perito del obligado tributario serán satisfechos por éste. Cuando la diferencia entre la tasación practicada por el perito tercero y el valor declarado, considerada en valores absolutos, supere el 20 por ciento del valor declarado, los gastos del tercer perito serán abonados por el obligado tributario y, en caso contrario, correrán a cargo de la Administración. En este supuesto, aquél tendrá derecho a ser reintegrado de los gastos ocasionados por el depósito al que se refiere el párrafo siguiente.

El perito tercero podrá exigir que, previamente al desempeño de su cometido, se haga provisión del importe de sus honorarios mediante depósito en el Banco de España o en el organismo público que determine cada Administración tributaria, en el plazo de 10 días. La falta de depósito por cualquiera de las partes supondrá la aceptación de la valoración realizada por el perito de la otra, cualquiera que fuera la diferencia entre ambas valoraciones.

Entregada en la Administración tributaria competente la valoración por el perito tercero, se comunicará al obligado tributario y se le concederá un plazo de 15 días para justificar el pago de los honorarios a su cargo. En su caso, se autorizará la disposición de la provisión de los honorarios depositados.

4. La valoración del perito tercero servirá de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria.”

En el caso concreto que nos ocupa, en el año 2007, se otorgó escritura de permuta de fincas a cambio de una entidad de obra en el futuro edificio a construir que fue valorada en 151.440 euros. Posteriormente, en el año 2013, se realiza una donación del derecho sobre la obra futura que el donatario declara en 80.000 euros.

La Oficina liquidadora, como consecuencia de un procedimiento de comprobación limitada, gira a cargo del donatario liquidación provisional en la que establece como motivación que “el valor de lo donado es de 155.078, 75 euros, teniendo en cuenta que el valor fijado para la contraprestación futura fue de 151.440 en su día y que dicho valor fue dado como valor declarado por los propios interesados”.

El TEAR estima la reclamación interpuesta contra dicha liquidación al considerar que “Aun cuando en la motivación de su propuesta de liquidación la oficina liquidadora advertía “que no ha habido comprobación de valor alguno por parte de la administración”, su actuación consistió únicamente en comprobar si el valor declarado por el hecho imponible donación (80.000,00 euros) se correspondía con el valor real del derecho adquirido de forma gratuita por el reclamante. A estos efectos, se limitó a sustituirlo por el que las partes habían convenido en otorgar al mismo derecho (151.440,00 euros) en la operación de permuta formalizada cuatro años antes, en la que el donante había adquirido el derecho ahora transmitido”

Atendiendo a los datos obrantes en el expediente, comparte este Tribunal con el Director recurrente que la Oficina liquidadora no ha llevado a cabo ninguna actuación de comprobación del valor del bien transmitido a través de los medios señalados en el artículo 57 de la LGT al que se remite, a su vez, el artículo 134 LGT. En este punto hay que atender, especialmente, a lo que señala 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.

Obsérvese que el único medio de comprobación que podría pensarse, en principio, que habría aplicado la Oficina gestora es el del artículo 57.1.h) de la LGT (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), medio de comprobación que, sin embargo, no era susceptible de utilización por impedirlo el artículo 158.4 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGAT), que exige que las citadas transmisiones del mismo bien no se hayan realizado más allá del plazo de un año, cosa que no sucede en el caso examinado, en el que la adquisición por el donante de su derecho a la edificación futura tuvo lugar varios años antes de la donación que aquí se comprueba.

A su vez, el desarrollo reglamentario del artículo 57.4 de la LGT se lleva a cabo por el 159.1.b) del RGAT, que señala:

“Artículo 159 Actuaciones de comprobación de valores

1. La comprobación de valores también podrá realizarse como una actuación concreta en alguno de los siguientes procedimientos:

- a) Procedimiento iniciado mediante declaración.
- b) Procedimiento de comprobación limitada.
- c) Procedimiento de inspección.

2. Cuando la comprobación de valores se realice en alguno de los procedimientos a que se refiere el apartado anterior y dicha comprobación no se realice por el órgano que tramita el procedimiento, el valor comprobado se incorporará al procedimiento del que trae causa.

3. Cuando la comprobación de valores se realice conforme a lo previsto en el apartado 1 anterior, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 134 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en la subsección siguiente de este reglamento, salvo lo relativo al plazo máximo de resolución, que será el del procedimiento que se esté tramitando.

Cuando las actuaciones de comprobación de valores se realicen en un procedimiento de inspección, las facultades de la Administración tributaria serán las reconocidas por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y por este reglamento a los órganos de inspección.

4. Cualquiera que sea el procedimiento en el que se realice la comprobación de valores, los obligados tributarios tendrán derecho a promover la tasación pericial contradictoria en los términos previstos en el artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en la subsección 3.ª siguiente de este reglamento.

5. 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. “

De la normativa que se ha expuesto se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- El procedimiento de comprobación de valores es un procedimiento de gestión tributaria enumerado en el artículo 123 de la LGT.

- El procedimiento de comprobación de valores puede ser llevado a cabo por la Administración:

a) Como un procedimiento autónomo cuyas normas se contienen en los artículos 134 y 135 de la LGT y 160 a 162 del RGAT cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento.

b) Como una actuación concreta en el curso de otro procedimiento que de acuerdo con lo que establece el artículo 159 del RGAT podría ser:

a. Procedimiento iniciado mediante declaración.

b. Procedimiento de comprobación limitada.

c. Procedimiento de inspección.

En este caso, se aplicará también lo dispuesto en el artículo 134 de la LGT salvo lo concerniente al plazo máximo de resolución, que será el del procedimiento que se esté tramitando.

- Cualquiera que sea el procedimiento en el que se realice la comprobación de valores, los obligados tributarios tienen derecho a promover la tasación pericial contradictoria.

De ello se deduce que el procedimiento de comprobación limitada es un procedimiento idóneo para llevar a cabo una comprobación de valores como una actuación concreta dentro de este procedimiento, en el que los derechos de los interesados se ven plenamente garantizados, pues concede a los interesados todas las garantías que le otorgaría el procedimiento de comprobación de valores si se iniciase de manera autónoma, en especial, el derecho de los obligados tributarios a promover la tasación pericial contradictoria.

Una vez sentado que el procedimiento de comprobación limitada es un procedimiento idóneo para llevar a cabo una comprobación de valores como una actuación concreta dentro de este procedimiento, debe señalarse que ningún obstáculo encuentra este Tribunal Central para que tal actuación concreta sea la única que se realice en el procedimiento de comprobación limitada. Si, como hemos indicado, en el procedimiento de comprobación limitada cabe realizar la comprobación de valores como una actuación concreta más de las otras que permite dicho procedimiento, no existe inconveniente alguno, a nuestro juicio, para que el procedimiento de comprobación limitada tenga por único objeto la actuación de comprobación de valor. Todas las garantías que ofrece el procedimiento de comprobación de valores, como procedimiento autónomo, están presentes en el procedimiento de comprobación limitada, en particular, el derecho del interesado a promover la tasación pericial contradictoria.

En este sentido, aunque de manera indirecta, este Tribunal Central se ha pronunciado a favor de esta posibilidad en su resolución de 11.04.2013 (RG 1240/2012) dictada en unificación de criterio. En ella se planteaba si la solicitud de dictamen pericial en los procedimientos de comprobación de valores o asimilados suponen una interrupción justificada a efectos del artículo 104 de la LGT. La Doctrina que emana de la resolución de este recurso señala que *“La solicitud de un dictamen pericial durante la tramitación de los procedimientos de comprobación de valores, o en los de comprobación limitada en los que el único objeto lo constituya la comprobación del valor de los bienes, no puede suponer por sí misma una interrupción justificada a efectos del artículo 104 LGT 58/2003, ya que, al tener estos procedimientos por único objeto la comprobación del valor, se prolongaría automáticamente su duración, convirtiendo en inoperante de facto la institución de la caducidad”*. De la expresión subrayada se infiere que este Tribunal Central no encuentra impedimento alguno para que el procedimiento de comprobación limitada pueda tener por objeto únicamente la comprobación de valor.

De acuerdo con lo expuesto se ha de concluir que el procedimiento de comprobación limitada es un procedimiento idóneo para llevar a cabo una comprobación de valor, tanto cuando ésta sea su único objeto como cuando la comprobación de valor constituya una actuación concreta dentro de una comprobación más amplia del hecho imponible, al estimar el órgano gestor que pudiera derivarse del expediente alguna cuestión adicional y de naturaleza distinta de la mera comprobación del valor declarado.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS DE LA DIPUTACIÓN GENERAL DE ARAGÓN**,

ACUERDA

ESTIMARLO, fijando el siguiente criterio: El procedimiento de comprobación limitada es un procedimiento idóneo para llevar a cabo una comprobación de valor, tanto cuando ésta sea su único objeto como cuando la comprobación de valor constituya una actuación concreta dentro de una comprobación más amplia del hecho imponible, al estimar el órgano gestor que pudiera derivarse del expediente alguna cuestión adicional y de naturaleza distinta de la mera comprobación del valor declarado.

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