

ANTES DE COMPROBAR, HAY QUE JUSTIFICAR LA NECESIDAD DE HACERLO: STS DE 23 DE ENERO DE 2023, REC. NÚM. 1381/2021

Ernesto Eseverri Martínez
Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada
(España)

Resumen

En estas líneas se comenta la sentencia del Tribunal Supremo arriba identificada donde se exige a los órganos de la Administración tributaria que, al iniciar un procedimiento de comprobación de valores, justifiquen la necesidad de sus actuaciones, con fundamento en la presunción de veracidad de los datos declarados conforme a lo dispuesto en el art. 108.4 LGT.

Palabras clave

Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, valor real, comprobación de valores, justificación del inicio del procedimiento

Abstract

These lines comment on the judgment of the Supreme Court identified above where the bodies of the Tax Administration are required that, when initiating a procedure of verification of values, justify the need for their actions, based on the presumption of veracity of the data declared in accordance with the provisions of art. 108.4 LGT.

Keywords

Tax on Documented Legal Acts, real value, verification of values, justification of the initiation of the procedure

Cómo referenciar: Eseverri, Martínez, E. (2023). Antes de comprobar, hay que justificar la necesidad de hacerlo: STS de 23 de enero de 2023, rec. núm. 1381/2021. *Revista Técnica Tributaria* (141), 189-197.

SUMARIO

1. Doctrina del Tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de Derecho
4. Análisis

1. Doctrina del Tribunal

En la sentencia que sirve de cabecera al presente comentario, el Tribunal Supremo sostiene que *«la Administración debe motivar en la comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de valores, cualquiera que sea la forma en que se inicie conforme al artículo 134.1 de la LGT y el medio de comprobación utilizado, las razones que justifican su realización y, en particular, la causa de la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el valor real»*, dicho de forma llana, que antes de comprobar, la Administración tributaria tiene que justificar que hay algo que necesita ser comprobado.

2. Supuesto de hecho

Con ocasión de la adquisición de una finca urbana por compraventa en escritura pública, una sociedad presentó autoliquidación por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD) declarando una base imponible según valor en escritura e ingresando la cuota tributaria correspondiente.

La autoliquidación presentada fue objeto de expediente administrativo de comprobación de valores en el que, utilizando el medio del dictamen de peritos (art. 57.1, letra e, de la Ley 58/2003, General Tributaria), de forma conjunta, notificó a la mercantil el inicio de dicho procedimiento y la propuesta de liquidación de la que resultaba una base imponible en cuantía superior a la autoliquidada que, más tarde, se convirtió en liquidación provisional resolutoria de dicho procedimiento.

Recurrida en vía administrativa y después en sede jurisdiccional corrió en ambos recorridos la misma suerte desestimatoria, señalándose por el órgano judicial de lo contencioso-administrativo, que conforme al art. 134 LGT y al art. 46 del Real Decreto legislativo 1/1993 por el que se aprueba el Texto Refundido del IAJD, la Administración queda facultada, en todo caso, para comprobar el valor real de los bienes y derechos del acto jurídico documentado gravado por el Impuesto, de modo que, frente a lo argumentado por la parte actora, sostuvo el Tribunal en la instancia que para hacer una comprobación de valores no es necesaria la existencia de una sospecha de fraude. Además, considera que no es de aplicación al caso la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018 (recurso de casación 4202/2017) referida a la comprobación de valores mediante el medio previsto en el art. 57.1, letra b) de la LGT (estimación por referencia a valores que figuren en registros oficiales de carácter fiscal), puesto que el empleado para fundamentar el acto de liquidación fue el dictamen de peritos de la Administración (letra e) de ese mismo artículo y apartado legal.

3. Fundamentos de Derecho

En la sentencia que da pie a este comentario, el Tribunal Supremo recuerda que aun cuando su pronunciamiento de 23 de mayo de 2018 lo fue al hilo de un expediente de comprobación de valores donde el valor del inmueble se había determinado acudiendo al valor catastral actualizado mediante coeficientes publicados por la Administración autonómica competente (letra b) del art. 57.1 LGT), también se dijo allí que la Administración, antes de comprobar, tiene que justificar que hay algo que merece ser comprobado, esto es, verificado en su realidad o exactitud, por lo que habiéndose planteado en la sentencia comentada como cuestión que presenta interés casacional si la Administración, antes de iniciar el procedimiento de comprobación, tiene el deber de motivar *«las razones que justifican su realización y su extensión a todo medio de comprobación, incluido el que aquí se ha utilizado, que es el dictamen de peritos»*, por razones de seguridad jurídica y congruencia es lógica la remisión al contenido de aquella sentencia de 23 de mayo de 2018.

Así las cosas, el Tribunal Supremo reitera su doctrina expuesta en esta última sentencia insistiendo en que, para llevar a término expedientes administrativos de comprobación de valores de bienes inmuebles, es necesaria la individualización del elemento patrimonial sometido a avalúo, mandato que alcanza también a la valoración pericial que, siendo el medio idóneo y apto atendiendo a las características del bien que se pretende valorar, exige el reconocimiento personal y directo del inmueble considerado, justificando en caso de no haber personación del perito en el mismo, la razón por la que se ha actuado de ese modo; y añade que cuando en el dictamen pericial se utilizan valores de venta de inmuebles semejantes, por comparación o análisis, se *«requiere una exacta identificación de las muestras obtenidas y una aportación certificada de los documentos públicos en que tales valores y las circunstancias que llevan a su adopción se reflejan»*, para concluir que *«la motivación ha de extenderse a la propia necesidad de la prueba de peritos, correctora de tales valores [autoliquidados] y, además, al desacierto de la declaración del contribuyente en ese punto»*. Reflexiones, todas ellas, que hace el Tribunal Supremo a pesar de no ser éste el objeto del recurso de casación que, según se ha apuntado, versa sobre la necesidad, o no, de que el órgano administrativo justifique el inicio de un procedimiento de comprobación de valores.

Sobre el particular, el Tribunal Supremo declara el deber de que los órganos de la Administración tributaria al iniciar un procedimiento de comprobación de valores, justifiquen las razones que le llevan a su instrucción, y en particular, la causa de discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación, así como los indicios en que sustente la falta de concordancia entre el valor declarado por el contribuyente y el valor real del bien objeto de gravamen, cualquiera que haya sido la forma en que se inicie el procedimiento y el medio de comprobación utilizado.

Fundamenta su decisión el Tribunal Supremo, en la presunción de certeza de las autoliquidaciones tributarias (art. 108.4 LGT), presunción que no solo debe jugar en aquello que no favorece al declarante sino también en lo que le bene-

ficie, lo que obliga al órgano administrativo de comprobación a justificar las razones de su discrepancia con el contenido de la declaración tributaria.

No obstante asentar este criterio, concluye el Tribunal Supremo en su sentencia que la ausencia de justificación del motivo que impulsó la instrucción del procedimiento administrativo de comprobación de valores no puede suponer, sin más, la anulación del acto de liquidación tributaria confirmado por la sentencia cuya casación se solicita, dado que, en la instancia, la parte recurrente no propuso prueba oponiéndose al dictamen de perito, de modo que siendo éste un medio idóneo para determinar el valor real del bien documentado jurídicamente y no habiendo sido cuestionada su validez, aquella omisión por parte de la Administración a propósito de la justificación del inicio del procedimiento de comprobación de valores, se sitúa en un plano meramente formal que conduce al Tribunal Supremo a la desestimación del recurso de casación. En suma, aunque es deber del órgano administrativo que instruye un procedimiento de comprobación de valores motivar las razones que le inducen a iniciarlo, la ausencia de tal justificación no es causa invalidante de la resolución dictada ni de la sentencia que la confirma, al no haber sido cuestionado el valor resultante del medio empleado en el expediente de comprobación de valores (el dictamen pericial).

4. Análisis

Partiendo de las circunstancias determinantes del pronunciamiento del Tribunal Supremo y considerando, por lo tanto, que lo ha sido al hilo de un tributo cuya base imponible la constituye el valor real del bien, y de otra, que en él se cuestiona la forma de dar inicio a un procedimiento de comprobación de valores, la sentencia comentada, sin añadir nada nuevo a aquella otra que le sirve de cabecera (la de 23 de mayo de 2018), su lectura conjunta presenta perfiles merecedores de reflexión, que voy a centrar en los siguientes.

En primer término, interesa destacar la trascendencia que en los dictados del Tribunal Supremo va teniendo el hecho de que en nuestro sistema tributario, la autoliquidación se haya convertido en eje sobre el que gira la gestión de sus figuras.

En segundo término, debe profundizarse en el análisis del deber que compete a los órganos de la Administración tributaria consistente en que, al comunicar el inicio de un procedimiento de comprobación de valores, justifiquen la necesidad de hacerlo.

En tercer lugar, hay que examinar si la doctrina sentada por el Tribunal Supremo es aplicable cuando la base imponible de la transmisión o documentación jurídica de bienes inmuebles se lleva a cabo atendiendo al valor de mercado y, como tal, se considera en la valoración de bienes inmuebles el valor de referencia, al modo en que se describe la base imponible en el vigente art. 10 del TRITPyAJD.

Finalmente, debe analizarse si la necesidad de motivar el inicio de un procedimiento de comprobación de valores, es extensible a cualquier clase de procedimientos de gestión o al procedimiento de inspección tributaria.

a) Las autoliquidaciones eje rotatorio de la gestión tributaria

No es ésta la primera de las sentencias en que al hilo del enjuiciamiento del asunto declarado de interés casacional, el Tribunal Supremo trasciende en sus consideraciones a propósito de la carga que representa para los contribuyentes la asunción imperativa de funciones que son propias de la Administración tributaria a través del generalizado sistema de la autoliquidación de un tributo.

Así por ejemplo, en sentencia de 12 de julio de 2021 (recurso de casación 4066/2020) que reitera en las siguientes de 13, 15 (dos de ellas) y 16 de julio de ese mismo año (recursos de casación 3887/2020; 4144/2020; 4036/2020; 3699/2020), a las que se remite por razones de seguridad jurídica en las posteriores de 31 de enero de 2022 (recurso de casación 3892/2020) y de 19 de abril de 2022 (recurso de casación 7147/2020), viene diciendo el Tribunal Supremo que: *«Las autoliquidaciones se han convertido en mecanismo imprescindible para hacer posible la viabilidad y eficacia del sistema tributario, conforman lo que ha venido a conocerse como gestión en masa, de suerte que el verdadero gestor pasa a ser el ciudadano y la Administración viene a asumir un papel de mero controlador»* para, a continuación, denunciar lo que trasluce cierta anomalía *«en tanto que lo que debería de ser actuaciones propias de las Administraciones públicas, deben ser asumidas obligatoriamente por los administrados, son deberes legalmente impuestos; con ello, en cierta forma, sufre la estructura básica de la relación Administración ciudadano, con riesgo de que se reduzcan las garantías y derechos que, en particular, el sistema tributario reconoce a los contribuyentes. Resulta evidente que si la gestión fuera, como es lo natural en principio, exclusivamente pública la actividad recaudatoria, a través de los procedimientos de gestión, se plasmaría en actos, normalmente liquidaciones, susceptibles de impugnación a través de los cauces dispuestos al efecto y por cualquier vulneración del orden jurídico...»*.

Y finaliza su razonamiento advirtiendo que: *«El cambio de sistema, el paso de un sistema de gestión tributaria pública, a la gestión semiprivada (...) en masa mediante las autoliquidaciones, que aporta mayor eficacia y viabilidad al sistema, en modo alguno puede significar una merma de lo que constituye el estatuto de los contribuyentes, conformado con un amplio elenco de derechos y garantías. Como regla general, que debe ayudar cualquier interpretación normativa, es que las autoliquidaciones como medio necesario para procurar la mejor gestión tributaria, inserta en un procedimiento de gestión, no pueden hacer perder al contribuyente derechos y garantías legalmente reconocidos»*.

En base a ello, en la sentencia que es objeto de este comentario, el Tribunal Supremo recuerda al hilo del mandato del art. 108.4 de la LGT que la presunción de certeza de los datos y hechos declarados por el contribuyente en una autoliquidación tributaria, no pueden operar solamente obligándole en aquello que le resulte perjudicial sino también en lo que les resulte favorable, en particular, en su presunción de certeza por cuanto: *«no podemos desconocer que, en un sistema fiscal como el nuestro que descansa ampliamente en la autoliquidación como forma preponderante de gestión, sólo reconociendo tal valor de presunción, respaldado por la ley, un acto puramente privado puede desplegar sus*

efectos en el seno de una relación jurídico fiscal de Derecho público sin que intervenga para ello, de un modo formal y explícito, la Administración. Esto es, una autoliquidación que contenga un ingreso se equipara en sus efectos, por la ley tributaria, a un acto de ejercicio de potestad en que se obtuviera el mismo resultado, lo que sucede cuando lo declarado por el obligado a ello no se comprueba, investiga o revisa».

Si las autoliquidaciones suponen un deber para el contribuyente y su contenido goza de la presunción de certeza, antes de iniciar un proceso de comprobación, la Administración tributaria tiene que justificar que hay algo que merece ser comprobado, o lo que es igual, es deber del órgano administrativo al iniciar el procedimiento de comprobación de valores, señalar en qué está en desacuerdo con el contenido de la autoliquidación formulada lo que supone, en un primer momento, la necesidad de motivar por qué considera que el precio declarado no se corresponde con el efectivamente satisfecho (se ha simulado), pues de no hacerlo así, el órgano administrativo estaría rompiendo la presunción legal de certeza del precio contenido en la autoliquidación con una mera suposición administrativa; y una vez que se ha justificado por qué se inicia el procedimiento de comprobación, será el momento de motivar, además, que el precio declarado no se corresponde con el valor considerado como base imponible del tributo en cuestión.

La necesidad de que el órgano administrativo motive el inicio del procedimiento de comprobación de valores, viene determinada por la presunción de certeza de la que goza toda autoliquidación tributaria y para destruir esta presunción, el instructor del procedimiento debe razonar en qué basa su actuación administrativa y desvirtuar que aquello que por ley se presume cierto, encierra un grado de simulación que lo aleja de su realidad. No se trata en este momento inicial del curso del procedimiento, de exigir al órgano administrativo que acredite cuál es el precio en que se entiende valorada la operación gravada por el impuesto sino, simplemente, de razonar por qué existen motivos para creer que estamos ante el precio acordado por los contratantes.

b) Necesidad de justificar por qué se comprueba

Para el Tribunal Supremo, si los órganos de la Administración tributaria en el ejercicio de sus facultades inician un procedimiento de comprobación de valores se debe, sin duda, a que suponen que el declarado por el contribuyente no se corresponde con el valor real de la operación gravada –con su valor de mercado, diríamos ahora– lo que les obliga a argumentar a propósito de la existencia de una simulación relativa, o lo que es igual, es deber del órgano administrativo de comprobación justificar que los valores de mercado de la operación gravada no son equivalentes a los declarados por el contribuyente para, seguidamente, acreditar por qué el valor declarado se aleja del valor real que fundamenta el gravamen del tributo.

No se trata de que en esta fase inicial del procedimiento de comprobación valores su órgano instructor tenga que acreditar cuál es el valor del bien o de la operación gravada pues ello, corresponderá a la segunda fase instructora de ese procedimiento, sino simplemente de justificar la discrepancia administrativa

con la autoliquidación formulada por el obligado tributario, es decir, justificar la necesidad de abrir el procedimiento de comprobación de valores.

c) La doctrina del Tribunal Supremo y su proyección sobre el valor de referencia

La Ley 11/2021 de modificación del TRITPyAJD considera su base imponible por remisión al valor de mercado de los bienes y derechos objeto de transmisión y documentación jurídica, si bien, cuando se trata de bienes inmuebles su valor se hace coincidir con el de referencia según la normativa del catastro inmobiliario al momento del devengo del impuesto. De este modo, el Impuesto renuncia al «valor real» como criterio de cuantificación de su base imponible, inclinándose por un valor indiciario basado en precios de mercado y tipología de las construcciones que, además, al venir determinado administrativamente carece de sentido que sobre él se permita el inicio de un expediente de comprobación de valores tal como se afirma en el art. 46.1 del TRITPyAJD. Procedimiento administrativo de comprobación de valores que tampoco será posible iniciar cuando, tratándose de bienes inmuebles, su valor declarado lo haya sido por el precio o contraprestación pagada que resulte superior al valor de referencia.

Siendo este el criterio que ahora utiliza la normativa del Impuesto, la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en la sentencia objeto del presente comentario carece de aplicación efectiva a propósito de la necesidad de justificar que existe algo que merece ser comprobado antes de iniciar un procedimiento de comprobación de valores.

Con este nuevo criterio a seguir en la determinación del valor de los inmuebles a los efectos del ITPyAJD el expediente de comprobación de valores cae en desuso, pasa a ser un procedimiento administrativo residual en la aplicación del tributo a poco que el declarante ajuste el valor del inmueble al valor de referencia extraído del catastro inmobiliario.

d) Extensión del criterio jurisprudencia a otros procedimientos de aplicación de los tributos

Cabe preguntar finalmente, si la necesidad de que el órgano administrativo de comprobación deba justificar por qué se comprueba antes de iniciar sus actuaciones en los términos señalados por el Tribunal Supremo, es exigencia que debe concurrir en la instrucción de otros procedimientos de aplicación de los tributos, por ejemplo, con ocasión de un procedimiento de comprobación limitada, incluso, cuando el art. 137.2 LGT permite su inicio con la notificación de la propuesta de liquidación.

Hay que recordar el contexto en que se produce el pronunciamiento del alto Tribunal referido a la constatación de la base imponible de un tributo que toma como magnitud gravable el «valor real» del acto jurídico documentado, sobre el que se abre un expediente de comprobación de valores, circunstancias a tener en cuenta a la hora de pretender el traslado del criterio sustentado judicialmente a un procedimiento de comprobación limitada.

Es usual en el acuerdo administrativo por el que se inicia este tipo de procedimiento que su instructor anuncie como causa que lo provoca, la detección de

ciertas incidencias en las autoliquidaciones presentadas por el obligado tributario cuya subsanación precisa la instrucción de actuaciones administrativas de comprobación limitada, razón por la que se requiere al interesado para que acompañe cierta documentación, aunque en la mayoría de los casos se desconoce el origen de las anomalías detectadas o las incidencias que provocan la actuación administrativa.

En tales casos, no estaría de más que el órgano de gestión tributaria aclarara en su escrito iniciando el procedimiento de comprobación limitada la necesidad de la actuación administrativa considerando, como razona el Tribunal Supremo, que las discrepancias advertidas por la Administración tributaria con los datos declarados por el contribuyente contravienen la presunción de certeza que la ley atribuye a tales datos declarados. De este modo, si el órgano de gestión tributaria duda de su veracidad y por ello, rompe con la presunción legal de certeza de esos datos declarados, lo mínimo exigible cuando se dicta el acuerdo que inicia un procedimiento de comprobación limitada es que se razone por qué tales datos no se corresponden con la realidad del contribuyente. No se trata, como ya se ha expuesto antes, de que con el acto inicial se motive la comprobación desarrollada tras el actuar administrativo, sencillamente, de que se expliquen los motivos por los que el instructor del procedimiento considera irreales alguno o todos los datos contenidos en la autoliquidación tributaria. Dicho de otro modo, en mi opinión, para el inicio de un procedimiento de comprobación limitada no es suficiente con señalar la existencia de «incidencias» entre los datos declarados y los que obran en poder de la Administración, porque la presunción de certeza de los datos declarados recogida en el art. 108.4 LGT debe ser destruida con un razonamiento lógico que acredite la necesidad de comprobarlos, lo que significa la necesidad de justificar la razón de ser de tales «incidencias» no solo determinándolas sino además señalando la razón en que se fundamentan. Creo, que estas necesarias aclaraciones contribuyen también a la consumación del principio de buena administración.