

OBLIGACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE JUSTIFICAR SU IMPUGNACIÓN DE LA AUTOLIQUIDACIÓN

La presunción de que gozan las autoliquidaciones tributarias, conforme el artículo 108.4 LGT, en virtud de la que sólo pueda rectificarse mediante prueba en contrario, y que podría llevar a que la Administración pueda no comprobar y dar por bueno lo declarado o autoliquidado, según el artículo 101.1 LGT, motiva que la comprobación efectuada por la Administración no pueda tener como causa simplemente una diferencia en los valores que se han declarado por el administrado y sin que baste con una presunción inmotivada de desacierto de la asignación del valor.

El Tribunal Supremo ha declarado en varias ocasiones que la Administración tiene que justificar, antes de comprobar, que hay algo que merezca ser comprobado, esto es, verificado en su realidad o exactitud por ser dudosa su correspondencia con la realidad. En otras palabras, sólo justificando razones para la comprobación es posible desencadenar ésta, sin que baste con presumir infundadamente el desacierto de la asignación del valor.

Siendo las cosas así, la Administración tendrá que justificar por qué no acepta el valor declarado, lo que se puede tener dos vertientes: [a] suponer que el precio declarado no corresponde con el efectivamente satisfecho, lo que daría lugar a una simulación relativa cuya existencia no puede ser, desde luego, presumida, sino objeto de la necesaria prueba a cargo de la Administración que la afirma; [b] admitir que el valor declarado es auténtico, pero no corresponde con el valor real, que es cosa distinta; en este caso, también tendría que justificar la Administración la fuente de esa falta de concordancia.

La motivación que debe efectuar la Administración tiene un aspecto formal que no puede desconocer, en cuanto a que comporta la exigencia, en el acto de comprobación y en el de liquidación, de motivar las razones por las que se considera que el valor declarado en una autoliquidación -que la ley presume cierta- no se corresponde con el valor real, sin que sea admisible que la fuente de esas razones sea la mera disparidad del valor declarado con el que resulte de los coeficientes aprobados por la misma Administración.

En todo procedimiento de liquidación tributaria se trata de buscar el valor real, lo que en sí mismo es un concepto jurídico indeterminado y de imprecisos trazos, puesto que no se ampara en definición legal alguna y permite, sea cual fuere el medio de comprobación o determinación que en cada caso se utilice, un cierto margen legítimo. El valor real no puede arrojar un guarismo exacto, único y necesario, sino una franja admisible entre un máximo y un mínimo. Así sucede cuando se acepta el valor declarado por el administrado -que puede variar en unos y otros casos-; también cuando se acude al dictamen de peritos de la Administración; o, en fin, si se emplean otros medios de comprobación legalmente previstos, como los precios medios de mercado o las valoraciones atribuidas a efectos de aseguramiento o hipotecarios. Esa inexactitud guarda relación directa con la que padece otra noción relativamente semejante, la de valor de mercado, es decir, el precio que sería acordado en condiciones de mercado entre partes independientes. Siendo ello así, estamos en todo caso ante un valor que, al margen de su natural incertidumbre previa, sólo puede alcanzarse teniendo en cuenta las circunstancias singulares de la operación económica o manifestación de capacidad contributiva que se somete a tributación, así como apreciando las características propias del bien sometido a valoración, por lo que no se puede reducir al empleo de tablas, coeficientes o estimaciones globales.

Para impugnar los valores determinados por la Administración, si no está conforme con ellos, el administrado puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

i) La tasación pericial contradictoria no es una carga del interesado para desvirtuar las conclusiones del acto de liquidación en que se aplican los mencionados coeficientes sobre el valor catastral, sino que su utilización es meramente potestativa.

ii) Para oponerse a la valoración del bien derivada de la comprobación de la Administración basada en el medio consistente en los valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes, el interesado puede valerse de cualquier medio admisible en derecho, debiendo tenerse en cuenta lo respondido en la pregunta anterior sobre la carga de la prueba.

iii) En el seno del proceso judicial contra el acto de valoración o contra la liquidación derivada de aquél, el interesado puede valerse de cualesquiera medios de prueba admisibles en Derecho, hayan sido o no propuestos o practicados en la obligatoria vía impugnatoria previa.

Entre estos medios se encuentra la tasación pericial contradictoria. Se trata de un último derecho del contribuyente frente a la comprobación de valores, y no la única manera de combatir la tasación realizada por la Administración, que antes está obligada a cumplir con su obligación de fundar suficientemente los valores a los que ha llegado. Por ello, la disconformidad del contribuyente con la tasación que ha efectuado la Administración a través del método de aplicación de coeficientes multiplicadores del valor catastral no necesita hacerse efectiva, necesariamente, a través de la tasación pericial contradictoria, constituyéndose así en una opción para el administrado.

La importancia de lo anterior se puede comprobar con el hecho de que la valoración de inmuebles puede efectuarse en una multiplicidad de casos (IRPF, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, Impuesto sobre Bienes Inmuebles, etc.), que son impuestos cuya base imponible viene determinada por el valor real de los bienes.

Toda la doctrina jurisprudencial puede encontrarse, entre otras, en la STS de 29 de marzo de 2012, recurso de casación núm.34/2010; la STS de 23 de mayo de 2018, recursos de casación núm. 1880/2017 y 4202/2017; la STS de 5 de junio de 2018, recursos de casación núm. 1881/2017 y 2867/2017; la STS de 13 de junio de 2018, recurso de casación núm. 2232/2017; y la reciente STS de 23 de enero de 2023, recurso de casación 1381/2021.

Precisamente, la incertidumbre innata a la determinación del valor real de un bien ha llevado a que, en no pocas ocasiones, la Administración se limite a partir de unos valores catastrales tras la aplicación a los mismos de los coeficientes multiplicadores publicados, sin hacer una comprobación real de cuál pueda ser el precio o valor de la vivienda partiendo de criterios tales como el valor de mercado, el valor de zona, el estado real de la vivienda, de la urbanización donde la misma se encuentra radicada, etc., lo que causa una evidente indefensión al administrado que por no conocer los criterios tenidos en cuenta por la Administración o ser estos notoriamente insuficientes. Estamos ante el problema de la prueba del valor real y el de la idoneidad de la simple aplicación de unos coeficientes al valor catastral del inmueble para servir de comprobación de los valores en aquéllos impuestos cuya base imponible viene constituida por el valor real del bien transmitido. Que sea legal como método de valoración no significa que sea un método idóneo, por su abstracción, para establecer el valor real al sustituir la comprobación directa e individualizada del bien de cuya tasación se trata por algo esencialmente diferente.

Conforme a lo prevenido en el artículo 134.1 LGT, tales valores publicados -no sólo los coeficientes- sirven también a otro propósito distinto: el de dispensar de la comprobación de valores a quien los utilice, aun cuando sea posible que tales valores oficiales superen el valor declarado, incluso el valor real, de ser éste más elevado. Además, la utilización de una fórmula reglamentaria no significa que el coeficiente adoptado deba ser automáticamente transferido a la liquidación, con renuncia a toda posible actividad complementaria que pudiera matizar o enderezar la automaticidad del valor programado, mediante la introducción de factores de corrección que atiendan a las singularidades del inmueble sometido a comprobación. Así, la dicción legal del artículo 57.1.b) LGT, que habla de estimación por referencia a los valores, no de aplicación de valores, permite interpretar la norma en el sentido de que tales valores puedan ser un punto de partida estimativo, con el necesario complemento, para la asignación final del valor concreto, de una verdadera comprobación singular, motivada y basada en la observación directa e inmediata del bien comprobado.

Hay que señalar que es un método excepcionalmente privilegiado para la Administración y, consecuentemente, limitativo de derechos y garantías para el contribuyente, dado que permite a la Administración rectificar las declaraciones o autoliquidaciones del contribuyente, fundamentándose en la incorporación de datos o magnitudes genéricas, presuntivas y, por ende, meramente hipotéticas. Además de su generalidad, pueden conducir a una verdadera ficción cuando, por el transcurso del tiempo, los valores así asignados pierden actualidad o se desvían notablemente de la evolución de los precios en el mercado inmobiliario. Esto motiva que muchos administrados impugnen el valor de comprobación empleado por la Administración basado en aplicar un factor corrector sobre el valor catastral asignado.

El Tribunal Constitucional en su Sentencia 194/2000 afirmó que se *"...impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias..."*. En la misma línea argumental, la Jurisprudencia del Tribunal Supremo señala que el acto de determinación del valor real de los bienes inmuebles comprobados por la Administración -que corrige o verifica los valores declarados por el interesado como precio o magnitud del negocio jurídico llevado a término- ha de ser: a) singularizado; b) motivado; y c) fruto de un examen del inmueble, normalmente mediante visita al lugar.

En definitiva, toda esta problemática ha sido perfilada y pulida en el andar del tiempo por la Jurisprudencia, pudiendo condensarse este criterio en varios epígrafes:

- (1) El método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo.
- (2) La aplicación del método de comprobación establecido en el artículo 57.1.b) LGT no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no.
- (3) La aplicación de tal método para rectificar el valor declarado por el contribuyente exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real, sin que baste para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral.
- (4) El interesado no está legalmente obligado a acreditar que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real, siendo la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia.

Como conclusión, la Jurisprudencia ha señalado en relación con la presunción de que gozan las autoliquidaciones tributarias la necesidad de que la Administración justifique, antes de comprobar, las razones por las que, a su juicio, el valor declarado no se corresponde con el valor real, siendo de aplicación a todas las comprobaciones de valores, cualquiera que sea el método -de los previstos en el art. 57.1 de la LGT- utilizado por la Administración, que legalmente se establecen de forma no jerárquica, sino como opciones posibles todas ellas, lo que tiene como consecuencia que, si por un determinado método se obtiene un resultado inferior y más afín al declarado por el sujeto pasivo, la Administración habrá que explicar por qué no se aplica.

En relación al método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble, consistente en aplicar un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, pese a ser un método legal de comprobación incluido en el artículo 57.1.b) de la Ley General Tributaria, no se puede negar que en el fondo supone una inversión de la carga de la prueba en contra del administrado, quien deberá acreditar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real.