



Roj: STS 8407/2011
Id Cendoj: 28079130022011101389
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 71/2010
Nº de Resolución:
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: EMILIO FRIAS PONCE
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a siete de Diciembre de dos mil once.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación en interés de la *ley número 71/2010* , interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia dictada, con fecha 21 de Abril de 2010, por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, recaída en el recurso contencioso administrativo nº 16.673/2008 , formulado por D. Cristobal , sobre liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Ha comparecido la Junta de Galicia, representada por el Procurador D. Argimiro Vazquez Guillén, habiendo emitido informe el Ministerio Fiscal.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El 12 de Marzo de 2008, D. Cristobal presentó autoliquidación, ante la Delegación de la Consejería de Economía y Hacienda de Pontevedra, por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, ante la compraventa de una vivienda y un trastero en el edificio sito en la CALLE000 NUM000 de Pontevedra, realizada mediante escritura pública otorgada el 26 de Febrero de 2008, declarando un valor de 140.000 euros.

Previamente, en fecha 10 de Enero de 2008, el Sr. Cristobal había solicitado de la Administración Tributaria de la Junta de Galicia una valoración a efectos fiscales del inmueble, habiéndose señalado como valor de la finca el de 157.271,10 Euros, partiendo de una superficie útil de la vivienda de 95 metros y de 15 metros del trastero. Sin embargo, la Oficina Liquidadora inició expediente de comprobación de valores con fecha 30 de Abril de 2008, utilizando el medio de comprobación previsto en la *letra g) del artículo 57.1 de la Ley 58/2003* , en su redacción dada por la *ley 36/2006, de 29 de Noviembre* , valor de tasación a efectos de hipoteca, y estableciendo como valor 210.489,68 euros.

En el trámite de audiencia, el interesado alegó que debía estarse a la valoración en su día realizada por la Administración con validez hasta el 9 de Abril de 2008, siendo confirmada, no obstante, la propuesta por el Jefe de Servicio de Gestión Tributaria en 16 de Mayo de 2008,

Promovida reclamación económico administrativa ante el TEAR de Galicia, el Sr. Cristobal reiteró que había solicitado la valoración previa del inmueble el 10 de Enero de 2008, a los efectos del *artículo 90 de la Ley 58/2003* , en la que constaba un valor de referencia de 157.271.10 Euros, y que el valor declarado, 140.000 euros, era el real y correcto siendo desestimada la reclamación el 30 de Septiembre de 2008, al negarse efectos vinculantes a la información de carácter previo, al ser distinta la superficie útil de la vivienda y del trastero de la que se describía en la escritura de compraventa.

SEGUNDO.- Interpuesto, con fecha 17 de Diciembre de 2008, recurso contencioso-administrativo contra la resolución referida del TEAR de Galicia, ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en la demanda se alegó que si bien era cierto que al cumplimentarse el formulario de información, no se hizo constar la superficie útil de la vivienda, 90,37 m², y del trastero (una veintisiete avas parte individa de la finca nº NUM001 con una superficie construida de 160,49 m²) que figuraba en la descripción de la escritura, no lo era menos que declaró una mayor, 95 m² de vivienda y 15 m² de trastero, por lo que la valoración resultante en buena lógica era superior a la que debió de obtenerse.

La Sección Cuarta, con fecha, 21 de Abril de 2010, dictó sentencia estimatoria, declarando que el acuerdo recurrido era contrario a Derecho.

Entendió la Sala que: *"es necesario partir de que el medio de comprobación previsto en el apartado 1, g) del artículo 57 LGT no puede referirse a un criterio abstracto y desligado del tributo a que se refiere, cuya normativa deba observarse por imperativo de lo dispuesto en el artículo 57.3. A ello es preciso añadir que, de alguna manera, y en la medida en que lo dispuesto en el mencionado apartado g) puede contradecir el valor asignado mediante el medio del apartado e) -dictamen de Peritos de la Administración- habría de motivarse tanto la elección del medio de comprobación como la divergencia entre el referencial para el tipo de subasta, el declarado y el asignado por la propia Administración a efectos del artículo 90 LGT. Y ello como consecuencia de que el apartado g) del artículo 57.1 LGT se introdujo por la ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal, lo que implica que la comprobación atiende de este modo a tal finalidad, que debe justificarse implícita en el negocio jurídico que configura el tributo.*

De este modo, al utilizar este medio de comprobación hay una carga adicional para la Administración (artículo 105.1 LGT) consistente en acreditar la correspondencia entre el valor que considera correcto y el que corresponde de acuerdo con la normativa del impuesto para fijar su base imponible; operación en la que ha de incluirse la justificación concreta del modo en el cual una tasación que, notoriamente, le viene impuesta al contribuyente, quien sólo corre con los gastos, y que es obligatoria para éste por imposición de la entidad bancaria prestamista, viene a coincidir con el valor ajustado a la base imponible del impuesto. Y ello porque en dicha tasación ninguna intervención tiene el contribuyente quien se limita, como se dijo, al abono de su importe y a beneficiarse del préstamo concedido al efecto, con las consiguientes obligaciones derivadas del contrato y consistentes en la devolución del principal y abono de los intereses. Hay en esta operación - el préstamo con garantía hipotecaria- una finalidad que responde al interés de las partes -prestamista y prestatario- y que no puede conceptuarse como relevante a los efectos tributarios que nos ocupan pues en ella están presentes intereses ajenos a la satisfacción del tributo discutido, que ni se menciona en la escritura correspondiente.

De este modo, en fin, sería preciso establecer, al menos indiciariamente, algún elemento de la defraudación que la ley 36/2006 trata de corregir; y para ello nada mejor que acudir a una valoración por parte de la Administración que no se signifique en valores de conveniencia entre partes sino, según sea la modalidad del impuesto, el valor real o la divergencia al alza en el declarado. Respecto de la valoración de la Administración en el marco del artículo 90 LGT, no podemos aceptar la tesis de la resolución recurrida en orden a que dicha valoración sólo es vinculante para la Administración en el plazo de tres meses, si bien no pueda tampoco acogerse la tesis del recurrente en atención a las discrepancias de superficie consignadas en esta y la escritura. En definitiva, la cuestión no se suscita en orden al carácter vinculante de la valoración, sino a la ineficacia como medio de comprobación sin actuaciones a mayores para constatar que las cifras de las que se parte en la tasación a efectos hipotecarios, que suponen un incremento del precio escriturado y del valor previo asignado por la propia Administración, son o no correctas. Y dado que la Administración no realizó esta labor de comprobación, procede acoger el recurso y anular el acuerdo impugnado y, en consecuencia, la liquidación de que trae causa, por ser contrarios a Derecho".

TERCERO.- Notificada dicha sentencia, el Abogado del Estado formula contra la misma recurso de casación en interés de la ley, según escrito presentado en 22 de Julio de 2010, en cuyo suplico se solicita de esta Sala se dicte sentencia por la que, respetando las situaciones jurídicas derivadas de la recurrida, declare que ésta infringe el ordenamiento jurídico y fije como doctrina legal correcta la siguiente u otra análoga:

"Que la utilización por la Administración tributaria del medio de comprobación de valores previsto en el apartado g) del art. 57.1 de la LGT ("Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria"), en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, no requiere ninguna carga adicional para aquélla respecto a los demás medios de comprobación de valores (es decir, ni que la Administración tenga que motivar la elección de ese medio de comprobación de valores, ni que ese medio de comprobación deba confirmarse con "una valoración por parte de la Administración", ni que ésta debe justificar que ese valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas "viene a coincidir con el valor ajustado a la base imponible del impuesto" ni, en fin, que la Administración deba señalar algún elemento de defraudación que se trate de corregir)".

CUARTO.- La representación de la Junta de Galicia, en el trámite que le fue conferido mostró su plena conformidad a la estimación del recurso formulado por la Abogacía del Estado, puntualizando que la doctrina del Tribunal Superior de Justicia de Galicia se está traduciendo en decenas de sentencias estimatorias en lo que es una interpretación contra legem del artículo 57.1 g) de la LGT.

QUINTO.- Por su parte, el Fiscal, en su preceptivo informe, entiende que se ha justificado el requisito del grave daño para el interés general, dada la multiplicidad potencial de supuestos en los que es muy frecuente la aplicación del criterio de valoración utilizado por la Administración Tributaria para determinar la base imponible del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en operaciones de compraventa de inmuebles.

En cambio, estima que la tesis sostenida por la sentencia de instancia no ha incurrido en el error interpretativo que le asignan el Sr Abogado del Estado y la Junta de Galicia, pues aunque es cierto que la sentencia alude a la necesidad de establecer, al menos indiciariamente, algún elemento de la defraudación que la *ley 36/2006* trata de corregir, de una lectura detenida de todo el Fundamento Jurídico Segundo revela que la razón por la que la Sala estima el recurso no se apoya sustancialmente en dicho argumento, al partir de un presupuesto de hecho relevante para su decisión final, haberse aportado una triple valoración del inmueble sujeto al Impuesto, a lo que habría que añadir que el Sr. Cristobal , al amparo de lo dispuesto en el *artículo 90.1 LGT* , solicitó de la Administración Tributaria información previa del valor a efectos fiscales de la vivienda que iba a adquirir, habiéndoselo facilitado aquélla, constituyendo de este modo una tercera vía alternativa de valoración del inmueble.

SEXTO.- Para el acto de votación y fallo se señaló el día 30 de Noviembre de 2011, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El Abogado del Estado funda el recurso en el error en que, a su juicio, ha incurrido la sentencia impugnada por haber entendido que la selección por parte de la Administración Tributaria del criterio de valoración establecido en el *artículo 57.1 g) de la LGT* comportaba una carga adicional para aquélla, al ser preciso establecer los indicios sobre la eventual defraudación cometida en la operación del tráfico sometida a gravamen, puesto que había sido introducido por la *ley 36/2006, de 29 de Noviembre* , de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Según la representación estatal, aunque la introducción de las tasaciones de las fincas hipotecadas tuvo lugar efectivamente por la *ley 36/2006* , la modificación pretendió, entre otras muchas cuestiones, aumentar los medios de comprobación de valores en el sector inmobiliario, estimando que dichas tasaciones constituían también un medio adecuado, pero sin establecer ninguna carga adicional o limitación en su utilización, al igual que ocurrió con la nueva redacción dada a la *letra b) del art. 57.1 de la LGT* , en relación con la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, al mencionar expresamente la aplicación de coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración competente, incluidos coeficientes multiplicadores del valor catastral. Por ello, a su juicio, condicionar la aplicación del medio establecido en el *art. 57.1 g) de la LGT* a que la Administración utilice un dictamen de perito de la Administración para comprobar si el valor de la tasación hipotecaria resulta ajustado, supondría dejar sin sentido ni contenido alguno a este medio.

Por otra parte, muestra también su disconformidad con la argumentación que señala la Sala de que dicha tasación le viene impuesta al contribuyente por la entidad bancaria prestamista, teniendo transcendencia sólo a efectos hipotecarios, sin que tenga ninguna intervención en ella, porque la utilización de este medio no supone limitación alguna al derecho de defensa del interesado, en cuanto tiene la posibilidad de promover la tasación pericial contradictoria.

Finalmente, considera el Abogado del Estado que la sentencia es gravemente errónea para el interés general, ante una posible y posterior actuación de los Tribunales de instancia al conocer casos iguales, que son de fácil repetición, porque en las transmisiones inmobiliarias es frecuente que se declaren precios muy inferiores a los reales con la finalidad de eludir parte de la tributación.

SEGUNDO.- Dado el contenido del informe presentado por el Ministerio Fiscal conviene detenernos en la razón esencial por la que la Sala estima el recurso.

Según el Fiscal, la decisión se basó en la existencia de tres valoraciones distintas, lo que exigía la realización de un mayor esfuerzo de comprobación por parte de la Administración, aportando algún elemento añadido que permitiera acreditar por qué había optado por el criterio de valoración previsto en el *art. 57.1 g)*, y no por alguno de los otros dos .

Sin embargo, hay que reconocer que la Sala no considera esencial la existencia de la valoración de la Administración en el marco del *artículo 90 de la Ley General Tributaria*, al concluir que no se puede aceptar la tesis de la resolución recurrida en orden a que dicha valoración sólo es vinculante para la Administración en el plazo de tres meses, ni tampoco la tesis del recurrente en atención a las discrepancias de superficie consignadas en ésta y la escritura, sino la ineficacia como medio de comprobación de la tasación a efectos hipotecarios sin actuaciones complementarias de comprobación, para constatar si las cifras de las que se parte y que suponen un incremento del precio escriturado y del valor previo asignado por la propia Administración, son o no correctas.

Siendo todo ello así, procede entrar a determinar si la doctrina que sienta la Sala es o no errónea, al ser incuestionable que concurre el presupuesto de grave daño para el interés general, al ser frecuente la utilización del criterio controvertido por parte de la Administración Tributaria para determinar la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en operaciones de compraventa de inmuebles.

TERCERO.- Una importante medida con la que cuenta la Administración para luchar contra el fraude fiscal en el sector inmobiliario es la facultad de no aceptar como válidos los valores declarados por las partes. Esta posibilidad se ha concretado en la facultad de comprobar el valor.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el *art. 46 del Texto Refundido de 1993* indica que "la Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes o derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado".

Durante la vigencia de la LGT de 1963 (*art. 52*), así como en la primera redacción de la actual *ley 58/2003 (art. 57)*, el legislador incluyó, a efectos de las actuaciones de comprobación de valores, un catálogo de medios de los que podía servirse la Administración para tal fin, mencionando expresamente en ese listado la tasación pericial contradictoria. Esta situación, sin embargo, cambió como consecuencia de la entrada en vigor de la *ley 36/2006*, de medidas de prevención del fraude fiscal que, entre otras cuestiones, provocó la modificación del *artículo 57 LGT*, excluyendo a la tasación pericial contradictoria de entre los aludidos medios de comprobación de valores y pasando a considerarla como un medio de impugnación de una comprobación de valores acordada por la aplicación de los medios enumerados en el apartado 1.

Por otra parte, la nueva redacción dada al *precepto por la Ley 36/2006* no solo matiza el medio de comprobación de la letra b), al señalar que la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, "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", sino que amplía los medios de comprobación en las nuevas letras f) a h) (valores asignados en las pólizas de contratos de seguros, valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas y precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien).

No obstante la enumeración de los medios de comprobación de valores que realiza el apartado 1 del *art. 57*, hay que tener en cuenta que según el apartado 3 las normas de cada tributo regularán la aplicación de dichos medios de comprobación, por lo que la *ley de un tributo puede establecer como medio de comprobación exclusivamente uno* o varios de los enumerados en el apartado 1.

La regulación legal fue objeto de desarrollo reglamentario por el *Real Decreto 1065/2007, de 27 de Julio, refiriéndose a la comprobación de valores los artículos 157 y 158*.

En el *apartado 1 del artículo 157* señala que la Administración Tributaria no puede comprobar el valor declarado por el obligado tributario en dos casos.

En primer lugar, es el caso del obligado tributario que haya declarado de acuerdo con el valor que le haya sido comunicado al efecto por la propia Administración Tributaria según el *artículo 90 de la LGT*. Se trata de una consecuencia del citado precepto legal que establecía el carácter vinculante de la información sobre valoración suministrada con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, aunque sólo durante tres meses desde la fecha de notificación al interesado, lo que no impide la comprobación por la Administración Tributaria de los elementos de hecho y circunstancias manifestados por el propio obligado tributario.

En segundo lugar, tampoco puede comprobarse el valor cuando el obligado tributario haya declarado de acuerdo con los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los medios previstos en el *apartado 1 del artículo 57 de la LGT* . En este caso la regulación reglamentaria se limita a reiterar lo dispuesto en el *párrafo primero del apartado 1 del artículo 134 de la LGT* .

Además, conviene precisar que el *art. 57 de la ley* no establece la preferencia de ningún medio de comprobación sobre los demás, señalando el *art. 160.3 del Reglamento* que la propuesta de valoración resultante de la comprobación de valores realizada mediante cualquiera de los medios a que se refiere el *art. 57 de la ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria* , deberá ser motivada, y que a los efectos de lo previsto en el *art. 103.3 de dicha ley* , la propuesta de valoración recogerá expresamente la normativa aplicada y el detalle de su aplicación, no estableciéndose ninguna particularidad en relación con el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.

CUARTO.- Ante esta regulación, hay que considerar erróneo el criterio que sienta la sentencia impugnada en relación con el medio que aplicó la Administración Tributaria, no siendo posible, por tanto, confirmar que si se opta por este medio la Administración venga obligada a acreditar previamente la existencia de indicios de fraude, ni a justificar que el valor a efectos de la hipoteca coincide con el valor real.

Por el contrario, hay que entender que el medio que introduce la *ley 36/2006* es *uno* más de los que puede utilizar la Administración, en los casos en que no está excluida la comprobación de valores, todo ello sin perjuicio de la utilización de la vía de la tasación pericial contradictoria si el resultado no es compartido por el contribuyente afectado.

Por todo lo expuesto, procede estimar el recurso de casación en interés de ley interpuesto, declarando como doctrina legal que : " la utilización por la Administración tributaria del medio de comprobación de valores previsto en el *apartado g) del art. 57.1 de la LGT* ("*Valor* asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria"), en la redacción dada por la *Ley 36/2006, de 29 de noviembre* , no requiere ninguna carga adicional para aquélla respecto a los demás medios de comprobación de valores , por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse".

Todo ello, con respeto de la situación jurídica particular derivada de la sentencia recurrida, sin costas.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución

FALLAMOS

Que estimando el recurso de casación en interés de la ley interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia de fecha 21 de Abril de 2010, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia , debemos fijar como doctrina legal que "La utilización por la Administración tributaria del medio de comprobación de valores previsto en el *apartado g) del art. 57.1 de la LGT* ("*Valor* asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria"), en la redacción dada por la *Ley 36/2006, de 29 de noviembre* , no requiere ninguna carga adicional para aquélla respecto a los demás medios de comprobación de valores , por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse".

Todo ello con respeto de la situación jurídica particular derivada de la sentencia recurrida, sin costas.

Publíquese este fallo en el Boletín Oficial del Estado, a los efectos previstos en el *artículo 100.7 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio* , reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero. D. Juan Gonzalo Martínez Mico D. Emilio Frias Ponce D. Angel Aguillo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Ramon Trillo Torres **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí el Secretario. Certifico.