

¿PUEDE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA TOMAR UN VALOR DE ADQUISICIÓN CERO PARA DETERMINAR UNA GANANCIA PATRIMONIAL? UNA APROXIMACIÓN DESDE EL PRINCIPIO DE FACILIDAD PROBATORIA

Análisis de la RTEAC de 2 de febrero de 2017 (R. G. 3961/2016)

Alfonso Sanz Clavijo

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Cádiz*

EXTRACTO

Con su Resolución de 2 de febrero de 2017, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) unifica criterio sobre la viabilidad de una práctica administrativa: considerar cero el valor de adquisición de un elemento patrimonial cuando el obligado no prueba el importe satisfecho por el mismo.

Para resolver esta cuestión, el TEAC fundamenta su posición en una interpretación correctiva de la normativa reguladora de la carga de la prueba (art. 105.1 de la Ley General Tributaria –LGT–) inspirada, fundamentalmente, en el principio de facilidad probatoria. De tal interpretación va a resultar *grosso modo* que podrá considerarse un valor de adquisición cero solo cuando el obligado haya realizado un esfuerzo probatorio que resulte infructuoso y la Administración tributaria, posteriormente, haya utilizado todos los medios de prueba que razonablemente obren o puedan obrar en su poder. Aunque esta conclusión se formula respecto a ganancias derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales adquiridos a título oneroso, el TEAC va a extender el análisis de la cuestión también a los supuestos de adquisición de estos a título lucrativo.

Además, el TEAC unifica criterio igualmente en relación con una cuestión conexas: emplear las facultades de comprobación de valores previstas en el artículo 57 de la LGT en aquellos casos antes delimitados en los que no pueda considerarse cero el valor de adquisición.

En ese sentido, el centro directivo va a concluir que, dentro de los casos referidos, tales facultades solo van a poder emplearse cuando la normativa reguladora del impuesto contemple rentas en cuya determinación participen elementos referenciados a valor real, valor de mercado, etc.

1. SUPUESTO DE HECHO

Atendiendo a los antecedentes fácticos relacionados en la resolución en comentario, sucede que en el año 2012 el contribuyente donó a su hijo una propiedad inmobiliaria que poseía desde hace 20 o 30 años, no disponiendo por ello de copia de la escritura pública de adquisición. El contribuyente consideró que, al tratarse de una donación, no había obtenido ganancia patrimonial (GP) alguna, razón por la cual no presentó autoliquidación en concepto de impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) correspondiente al año 2012 pues, por el resto de sus circunstancias personales y familiares, tampoco estaba obligado a ello.

Ante tales hechos, el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) inició procedimiento de comprobación limitada en relación con el concepto impositivo IRPF correspondiente al ejercicio 2012, requiriéndole *grosso modo* al contribuyente:

- Escritura de adquisición del inmueble, cuya transmisión mediante donación consta a la AEAT.
- Gastos correspondientes a dicha adquisición.

El contribuyente contestó al requerimiento y, más allá de lo comentado anteriormente, aportó sendas escrituras públicas que, en lo que aquí interesa, hacen constar que el terreno se adquirió a título oneroso, mediante instrumento público de fecha 26 de mayo de 1989, y que la obra de la edificación se declaró también en título público, de fecha 12 de abril de 1994.

La AEAT notificó al contribuyente propuesta de liquidación en la que le imputa una GP derivada de la donación de la propiedad inmobiliaria, motivando tal decisión en los siguientes términos:

«La ganancia patrimonial de la donación del inmueble [...] se ha calculado teniendo en cuenta los datos que constan en el impuesto de bienes inmuebles como fecha de adquisición año 1994 y valor de adquisición 0 ya que no ha aportado documentación en la que figure la adquisición del mismo» (se añade la cursiva).

Formuladas alegaciones por el contribuyente y desestimadas las mismas, la AEAT dicta finalmente liquidación contra la que se interpuso recurso de reposición, impugnación en la que el contribuyente, entre otros motivos, alegó que el valor de transmisión de la GP –determinado por la AEAT y aceptado por el contribuyente– debía minorarse en todo caso en la parte correspondiente del valor de adquisición del suelo y del valor de construcción de la edificación. Con tal propósito, el contribuyente aportó presupuesto del coste de construcción visado por el Colegio de Arquitectos y certificado de tasación a efectos hipotecarios.

En el seno del recurso de reposición, la AEAT requiere al contribuyente «Proyecto de obra y Declaración de obra nueva, del inmueble que origina la ganancia patrimonial», y este atiende el mismo señalando, respecto a la declaración de obra nueva, su ubicación en el protocolo del notario otorgante y añadiendo que «Esta escritura no la tengo ahora mismo en mi poder, ni tengo posibilidad de solicitarla de forma inmediata. No obstante con un plazo mayor para solicitar la escritura, si así la requirieran, en el mes de septiembre u octubre podría solicitarla y aportarla entonces»; por otra parte, en relación con el proyecto de obra, sostiene el contribuyente que no puede mandar una copia sin dañar el mismo y que, en todo caso, «lo pongo a su disposición, para que si es necesario, quedar con un funcionario para que lo revise conmigo o haga una copia a las hojas que realmente necesite».

Ante las respuestas al requerimiento, la AEAT desestima el recurso de reposición aduciendo que el error en el cálculo de la GP esgrimido por el contribuyente no puede comprobarse en la medida en que este no aporta la documentación solicitada con el segundo de los requerimientos.

Ya en vía económico-administrativa, el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León estimó parcialmente la reclamación interpuesta por el contribuyente, y así, mediante Resolución de 23 de junio de 2016, anuló la liquidación y ordenó a la AEAT dictar una nueva determinando el valor de adquisición de la propiedad inmobiliaria haciendo uso de las facultades que el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) otorga a esta Administración para la comprobación de valores.

Entendiendo que el TEAR de Castilla y León aplica un criterio de especial trascendencia en cuanto afecta a los derechos y garantías de los obligados tributarios, la vocal-coordinadora de la Vocalía Duodécima del propio TEAC, *ex* artículo 229.1 letra d) de la LGT, inició el procedimiento para la adopción de una resolución en unificación de criterio –con los mismos efectos que la de un recurso extraordinario de alzada previsto en el art. 242 de la LGT–.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

En efecto, para el TEAC dos son las cuestiones controvertidas que se plantean del fallo del TEAR de Castilla y León de 23 de junio de 2016 y que precisan de una resolución en unificación de criterio:

- a) Que la Administración tributaria, regularizando una GP, pueda considerar cero el valor de adquisición (VA) y, por tanto, considerar como GP el importe del valor de transmisión.
- b) Que la Administración tributaria, de no ser posible considerar cero el VA, esté obligada a determinar el mismo recurriendo a las facultades de comprobación de valores que le otorga el artículo 57 de la LGT.

Pues bien, tras traer a colación los preceptos que regulan cómo se determina el importe de las GP –arts. 35 y 36 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las

personas físicas (LIRPF), para transmisiones a título oneroso y a título lucrativo respectivamente, el TEAC va a concluir sobre la primera de las cuestiones que:

- a.1) Si el elemento patrimonial se adquirió a título lucrativo, la Administración tributaria deberá tomar como VA el valor real del inmueble, *ex* artículo 36 de la LIRPF y artículo 35.1 letra a) de la LIRPF al que se remite el anterior precepto, «pero nunca el de cero euros [...] Por lo tanto si en estos casos la Administración hubiera considerado un valor de adquisición cero euros, la Administración estaría infringiendo abiertamente un precepto de una norma legal, el artículo 35 LIRPF».
- a.2) Si el elemento patrimonial se adquirió a título oneroso, el VA «solamente puede ser el importe efectivamente satisfecho a un tercero (más gastos efectivos adicionales y menos amortizaciones) o los desembolsos efectuados en caso de construcción del mismo», ya que, para estos supuestos, «la normativa del IRPF no contiene referencia alguna al valor real o de mercado de los elementos patrimoniales».

Consecuencia de lo anterior, «alguna cantidad se pagó o algún coste tuvo el elemento patrimonial y, en consecuencia, algún valor de adquisición tiene que tener», y este VA, «aunque en un principio y como regla general la carga de la prueba recae sobre el obligado tributario», no podrá considerarse cero por parte de la Administración tributaria salvo que, «atendiendo a los principios de facilidad probatoria o proximidad a las fuentes de la prueba», esta haya utilizado los medios de prueba al respecto que razonablemente obren o puedan obrar en su poder. Si constase la utilización de tales medios de prueba, no podrá considerarse infringido el artículo 35 de la LIRPF.

Por otra parte, en lo que se refiere al ejercicio de las facultades de comprobación de valores previstas en el artículo 57 de la LGT en aquellos supuestos en los que el VA no pueda considerarse cero, el TEAC, coherente con lo expuesto anteriormente, sienta lo siguiente:

- b.1) Si el elemento patrimonial se adquirió a título lucrativo, la Administración tributaria estará legitimada «para acudir a los medios de comprobación de valores que regula el artículo 57 de la LGT» y así determinar el VA de tal elemento patrimonial.
- b.1) Si el elemento patrimonial se adquirió a título oneroso, la Administración tributaria no podrá acudir a los referidos medios de comprobación de valores pues no habría ningún valor real cuyo importe así fijar, «y su determinación se debe realizar según reglas generales de la prueba, sin que proceda realizar las actuaciones de comprobación de valores previstas en los artículos 57, 134 y 135 de la LGT».

Sentadas las cuestiones controvertidas del fallo del TEAR de Castilla y León de 23 de junio de 2016 que precisan de unificación de criterio según la Vocalía Duodécima del TEAC, en la resolución en comentario este centro directivo, contrariando en ciertos aspectos la posición de la AEAT y de la Dirección General de Tributos (DGT) al respecto, va a justificar las conclusiones antes esbozadas aplicando como criterio dirimente, fundamentalmente, los principios de facilidad probatoria o proximidad a las fuentes de la prueba y de valoración del esfuerzo probatorio realizado.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Aun partiendo del supuesto de hecho descrito en este comentario –transmisión de un inmueble adquirido a título oneroso respecto al cual el contribuyente no es capaz de determinar su VA–, la Resolución del TEAC de 2 de febrero de 2017 va más allá y comporta una completa unificación de criterio respecto a cómo la Administración tributaria debe actuar para determinar el VA en aquellos supuestos en los que el obligado no consigue probar tal importe, y ello con independencia de que el elemento patrimonial generador de la GP se haya adquirido a título oneroso (como en el supuesto que ocupa) o a título lucrativo. Como se ha dicho anteriormente, en tales casos dos son las dudas fundamentales que se pueden presentar respecto al proceder de la Administración tributaria:

- ¿Puede la Administración tributaria considerar cero el VA cuando el contribuyente no pruebe tal importe determinante de la cuantía de la GP?
- De no poder hacerlo, ¿puede la Administración tributaria emplear las facultades de comprobación de valores previstas en el artículo 57 de la LGT para de esta forma fijar el VA que no ha logrado probar el obligado?

Ambas cuestiones van a ser resueltas por el TEAC en un sentido no plenamente coincidente con la posición de la AEAT y de la DGT –cuyos pareceres al respecto, en forma de alegaciones, son obligatoriamente tenidos en cuenta en la resolución en comentario *ex art.* 219.4 letra d) LGT–, y así, confrontando tales posiciones enfrentadas y considerando los referidos principios reguladores de la carga de la prueba, van a analizarse de forma separada y con la debida profundidad las respuestas dadas por estos órganos a tales cuestiones, análisis que se articulará atendiendo a los siguientes apartados: A) La consideración de un VA cero por parte de la Administración tributaria solo es posible cuando esta haya agotado todos los medios de prueba en su poder: Una interpretación integradora del artículo 105 de la LGT en relación con las GP. B) La Administración tributaria no puede emplear las facultades de comprobación de valores respecto a elementos de cuantificación de la deuda no referenciados a valor real, valor de mercado, etc. C) Conclusiones.

A) LA CONSIDERACIÓN DE UN VA CERO POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SOLO ES POSIBLE CUANDO ESTA HAYA AGOTADO TODOS LOS MEDIOS DE PRUEBA EN SU PODER: UNA INTERPRETACIÓN INTEGRADORA DEL ARTÍCULO 105 DE LA LGT EN RELACIÓN CON LAS GP

Atendiendo a la síntesis que realiza el TEAC de las alegaciones formuladas por la AEAT y por la DGT en relación con esta primera cuestión, no puede decirse que tales órganos se muestren abiertamente contrarios a la posibilidad de que la Administración tributaria considere cero el VA en la situación descrita; al contrario, subrayando tanto la AEAT como la DGT que la viabilidad de

tal proceder ha de resolverse caso a caso, una y otra sientan a continuación conclusiones dispares al respecto y así la AEAT, por su parte, considera que «en el caso analizado el valor de adquisición es cero no porque la Administración entienda que efectivamente ese fue el valor de adquisición sino porque la Administración según el Director "no puede considerar ningún otro valor sin una prueba que lo fundamente y el obligado tributario no ha hecho uso de las repetidas oportunidades ofrecidas para la aportación de la documentación que acreditase un valor distinto"», mientras que la DGT, tras señalar la existencia de específicos casos excepcionales en los que la normativa expresamente prevé la equiparación del VA a un valor estimado, no va a formular ninguna conclusión acerca de la posibilidad de que la Administración tributaria considere cero el VA.

Expuestas las posiciones de la DGT y de la AEAT, de lo anteriormente transcrito del parecer de esta última se deduce cuál es la clave para resolver la cuestión que ocupa: el artículo 105.1 de la LGT («En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo»).

Pues bien, el TEAC comienza su razonamiento al respecto recordando que la pauta legal sobre la carga de la prueba que contiene el artículo 105.1 de la LGT ha sido matizada por abundante jurisprudencia «en aplicación de la que podría llamarse teoría de la proximidad al objeto de la prueba», de forma que, en virtud de la misma, la regla general, por la cual «compete a cada parte la carga de probar sus pretensiones», debe adaptarse a cada caso, «según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de "normalidad", "disponibilidad" y "facilidad probatoria"».

Proyectando esta construcción a los procedimientos de aplicación de los tributos, el TEAC, tras recordar que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen (existencia y realidad de gastos y del cumplimiento de los requisitos para su deducibilidad, cumplimiento de los requisitos para la aplicación de deducciones, etc.), centra este discurso en los casos de GP en el IRPF, sentando que «en principio, trazando un paralelismo con la prueba de los gastos deducibles, le correspondería al contribuyente la prueba de cuál es el valor de adquisición, como componente negativo en la cuantificación de dicha ganancia (puesto que se trata de un hecho cuya existencia y realidad favorece al contribuyente)».

Con base en lo anterior, concluye el TEAC que la Administración tributaria «hace recaer *en todo momento y exclusivamente* sobre el obligado tributario la carga de acreditar el valor de adquisición», entendimiento incorrecto de esta cuestión pues «aunque en principio –tal como hemos señalado– quepa atribuir al contribuyente la carga de acreditar el valor de adquisición, no pueden soslayarse otros principios que regulan la materia de la prueba, como son los de valoración conjunta de las pruebas practicadas, los principios de facilidad probatoria, esto es, cercanía o proximidad a los medios de prueba, y el principio de valoración del esfuerzo probatorio realizado en cada caso».

Así, en aplicación del principio de facilidad probatoria y respecto a la transmisión de bienes inmuebles, añade el TEAC que, consecuencia de las obligaciones periódicas de suministro de información que competen a los notarios y registradores de la propiedad, generalmente obra en poder de la Administración tributaria los antecedentes necesarios sobre la adquisición y la transmisión de los inmuebles, información que, además, puede obtenerse mediante «la facultad

de formular requerimientos individualizados de captación de información a los notarios». Esta circunstancia, unida a la existencia de «al menos un mínimo esfuerzo probatorio del obligado tributario aportando documentación y datos que facilitan a la Administración formular esos requerimientos de información a terceros para obtener el valor de adquisición a determinar», comporta en opinión del TEAC que la Administración tributaria, contrariando lo que sostenía la AEAT, no pueda considerar cero el VA solo sobre la base de una falta de prueba completa por parte del obligado, pues a su mínimo esfuerzo probatorio «no puede responder la Administración con una actitud pasiva que se desentiende por completo de obtener una información que estaría razonablemente a su alcance»; o con otras palabras «La Administración puede desplegar, a tal efecto, los medios inquisitivos de obtención de información que le otorga el ordenamiento jurídico o los mecanismos que este le ofrece ante la imposibilidad de dicha determinación».

Para justificar la inviabilidad de considerar cero el VA en la situación descrita, el TEAC va a remitirse a ciertos precedentes administrativos y jurisdiccionales (Resolución del TEAR de Andalucía de 27 de septiembre de 2012, Resolución del TEAR de Valencia de 17 de diciembre de 2013, Resolución del propio TEAC de 23 de marzo de 2010, Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de febrero de 2007, Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de enero de 2012, etc.) que, con base en los mismos argumentos, niegan igualmente tal posibilidad.

Teniendo en cuenta todo lo dicho, el TEAC va a alcanzar las conclusiones antes transcritas y, sobre la posibilidad de considerar un VA cero, va a unificar criterio sentando que ello nunca será procedente en relación con las adquisiciones a título lucrativo y que en las adquisiciones a título oneroso la Administración tributaria, en cambio, sí podrá considerarse cero el VA cuando, «atendiendo a los principios de facilidad probatoria o proximidad a las fuentes de la prueba», haya utilizado todos los medios de prueba al respecto que razonablemente obren o puedan obrar en su poder.

B) LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA NO PUEDE EMPLEAR LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE VALORES RESPECTO A ELEMENTOS DE CUANTIFICACIÓN DE LA DEUDA NO REFERENCIADOS A VALOR REAL, VALOR DE MERCADO, ETC.

Una vez delimitado en qué tipo de adquisiciones y bajo qué presupuestos procedimentales puede la Administración tributaria considerar cero el VA, en relación con los casos en que ello no es posible, surge la cuestión de si esta, la Administración tributaria, puede entonces emplear las facultades de comprobación de valores previstas en el artículo 57 de la LGT para fijar tal importe determinante de la cuantía de la GP, cuestión sobre la que la AEAT y la DGT sí se pronuncian de forma expresa y en sentido coincidente con la que será la posición del TEAC.

En efecto, debiendo reiterarse que en las adquisiciones a título oneroso el VA viene determinado fundamentalmente por «El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado» –art. 35.1 letra a) LIRPF– mientras que en las adquisiciones a título lucrativo el mismo debe coincidir con el valor real del elemento patrimonial, *ex* artículos 36 y 35.1 letra a) de la LIRPF, sobre

esta base normativa la AEAT señala que las facultades de comprobación de valores no pueden ser utilizadas en cualquier caso «sino que únicamente procederá su utilización para la determinación de parámetros respecto de los que la normativa sustantiva del tributo prevea su cuantificación en atención a valores tales como reales o de mercado», apreciación que justifica acertadamente afirmando a continuación que «De lo contrario, por la vía de una previsión puramente procedimental se estaría modificando una regla sustantiva de cuantificación de un determinado parámetro, como es el caso, en el IRPF, del valor de adquisición en las adquisiciones realizadas a título oneroso». Por lo anterior, la AEAT confirma, respecto a elementos patrimoniales adquiridos a título oneroso, que «no cabe realizar una comprobación del valor de adquisición conforme a los medios de valoración previstos en el artículo 57 de la LGT», trayendo además a colación lo dispuesto en los fundamentos de derecho quinto y sexto del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 29 de octubre de 2015, resolución jurisdiccional que añade que para determinar el VA en las circunstancias que ocupan tampoco podrá utilizarse la prueba pericial («la Ley habla de valores reales, efectuados realmente por el contribuyente y que deben ser probados con las facturas, contratos, escrituras, realmente utilizados. En ningún momento estos valores podrían probarse con una pericial que recurriera a valoraciones diferentes a la realmente establecida en un documento») o recurrirse al método de estimación indirecta («Acerca de la procedente aplicación del método de estimación indirecta del art. 53.1 LGT [...] Como ya ha manifestado la sala, no nos encontramos ante ninguna de estas causas tasadas de aplicación de este régimen de determinación»).

Por su parte, la DGT va a alcanzar idéntica conclusión al respecto y, sirviéndose de la literalidad del artículo 35.1 letra a) de la LIRPF, sienta que «según el artículo 35 LIRPF, uno de los componentes que forman el valor de adquisición es el "importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado", sin que, por tanto, pueda ser sustituido, de forma genérica, por un valor estimativo del valor de mercado, como pretende el TEAR de Castilla y León en su resolución».

Expresadas las posiciones al respecto de la AEAT y de la DGT, el TEAC, como se ha dicho, va a alinearse con el planteamiento de estos órganos administrativos y, siguiendo a la AEAT, comienza su razonamiento advirtiendo que en la medida en que la normativa del IRPF no contiene referencia alguna al valor real o de mercado de los elementos patrimoniales adquiridos a título oneroso cuyo VA trata de fijarse, «su determinación se debe realizar según reglas generales de la prueba expuestas, sin que proceda realizar actuaciones de comprobación de valores», pues, en la línea de las alegaciones de la AEAT, «el hecho de que la normativa general tributaria contemple un procedimiento de comprobación de valores y unos medios de comprobación de valores no quiere decir que dichos procedimientos y medios deban ser utilizados en cualquier caso, sino que únicamente procederá su utilización para la determinación de parámetros respecto de los que la normativa sustantiva del tributo de que se trate prevea su cuantificación en atención a valores tales como reales o de mercado».

Una vez negada la posibilidad de emplear las facultades de comprobación de valores en los supuestos que ocupan, el TEAC, contestando a un interrogante que planteaba la DGT, va a cerrar su posicionamiento «vedando la extensión del criterio adoptado por el TEAR de Castilla y León a los demás rendimientos en cuyo cálculo se tienen en cuenta valores de adquisición definidos de forma análoga»; o con otras palabras, que las facultades de comprobación de valores previstas

en el artículo 57 de la LGT solo van a poder emplearse en el IRPF cuando la normativa reguladora del impuesto contemple rentas en cuya determinación participen elementos referenciados a valor real, valor de mercado, etc.

C) CONCLUSIONES

Con su Resolución de 2 de febrero de 2017, el TEAC unifica su criterio sobre la procedencia o no de que la Administración tributaria considere cero el VA de un elemento patrimonial (*rectius* un inmueble) generador de una GP sujeta a IRPF. Concretamente, el centro directivo concluye que, atendiendo a la normativa aplicable, ello solo será posible en relación con los elementos patrimoniales adquiridos a título oneroso, y siempre y cuando el obligado, en cumplimiento del artículo 105.1 de la LGT, haya realizado un esfuerzo probatorio que resulte infructuoso y la Administración tributaria, por imperativo de este mismo precepto legal interpretado desde la óptica del principio de facilidad probatoria, haya utilizado todos los medios de prueba al respecto que razonablemente obren o puedan obrar en su poder.

Además, la Resolución de 2 de febrero de 2017 unifica criterio también en relación con una cuestión conexas, pues, delimitados los supuestos en los que puede considerarse cero el VA de un elemento patrimonial adquirido a título oneroso, este fallo sienta que la Administración tributaria no podrá emplear las facultades de comprobación de valores previstas en el artículo 57 de la LGT en aquellos otros supuestos en que el mencionado proceder administrativo no es posible o, con otras palabras, que las referidas facultades de comprobación solo van a poder emplearse en esos otros supuestos cuando la normativa reguladora del impuesto contemple rentas en cuya determinación participen elementos referenciados a valor real, valor de mercado, etc.

personas físicas (LIRPF), para transmisiones a título oneroso y a título lucrativo respectivamente, el TEAC va a concluir sobre la primera de las cuestiones que:

- a.1) Si el elemento patrimonial se adquirió a título lucrativo, la Administración tributaria deberá tomar como VA el valor real del inmueble, *ex* artículo 36 de la LIRPF y artículo 35.1 letra a) de la LIRPF al que se remite el anterior precepto, «pero nunca el de cero euros [...] Por lo tanto si en estos casos la Administración hubiera considerado un valor de adquisición cero euros, la Administración estaría infringiendo abiertamente un precepto de una norma legal, el artículo 35 LIRPF».
- a.2) Si el elemento patrimonial se adquirió a título oneroso, el VA «solamente puede ser el importe efectivamente satisfecho a un tercero (más gastos efectivos adicionales y menos amortizaciones) o los desembolsos efectuados en caso de construcción del mismo», ya que, para estos supuestos, «la normativa del IRPF no contiene referencia alguna al valor real o de mercado de los elementos patrimoniales».

Consecuencia de lo anterior, «alguna cantidad se pagó o algún coste tuvo el elemento patrimonial y, en consecuencia, algún valor de adquisición tiene que tener», y este VA, «aunque en un principio y como regla general la carga de la prueba recae sobre el obligado tributario», no podrá considerarse cero por parte de la Administración tributaria salvo que, «atendiendo a los principios de facilidad probatoria o proximidad a las fuentes de la prueba», esta haya utilizado los medios de prueba al respecto que razonablemente obren o puedan obrar en su poder. Si constase la utilización de tales medios de prueba, no podrá considerarse infringido el artículo 35 de la LIRPF.

Por otra parte, en lo que se refiere al ejercicio de las facultades de comprobación de valores previstas en el artículo 57 de la LGT en aquellos supuestos en los que el VA no pueda considerarse cero, el TEAC, coherente con lo expuesto anteriormente, sienta lo siguiente:

- b.1) Si el elemento patrimonial se adquirió a título lucrativo, la Administración tributaria estará legitimada «para acudir a los medios de comprobación de valores que regula el artículo 57 de la LGT» y así determinar el VA de tal elemento patrimonial.
- b.1) Si el elemento patrimonial se adquirió a título oneroso, la Administración tributaria no podrá acudir a los referidos medios de comprobación de valores pues no habría ningún valor real cuyo importe así fijar, «y su determinación se debe realizar según reglas generales de la prueba, sin que proceda realizar las actuaciones de comprobación de valores previstas en los artículos 57, 134 y 135 de la LGT».

Sentadas las cuestiones controvertidas del fallo del TEAR de Castilla y León de 23 de junio de 2016 que precisan de unificación de criterio según la Vocalía Duodécima del TEAC, en la resolución en comentario este centro directivo, contrariando en ciertos aspectos la posición de la AEAT y de la Dirección General de Tributos (DGT) al respecto, va a justificar las conclusiones antes esbozadas aplicando como criterio dirimente, fundamentalmente, los principios de facilidad probatoria o proximidad a las fuentes de la prueba y de valoración del esfuerzo probatorio realizado.

3. COMENTARIO CRÍTICO

Aun partiendo del supuesto de hecho descrito en este comentario –transmisión de un inmueble adquirido a título oneroso respecto al cual el contribuyente no es capaz de determinar su VA–, la Resolución del TEAC de 2 de febrero de 2017 va más allá y comporta una completa unificación de criterio respecto a cómo la Administración tributaria debe actuar para determinar el VA en aquellos supuestos en los que el obligado no consigue probar tal importe, y ello con independencia de que el elemento patrimonial generador de la GP se haya adquirido a título oneroso (como en el supuesto que ocupa) o a título lucrativo. Como se ha dicho anteriormente, en tales casos dos son las dudas fundamentales que se pueden presentar respecto al proceder de la Administración tributaria:

- ¿Puede la Administración tributaria considerar cero el VA cuando el contribuyente no pruebe tal importe determinante de la cuantía de la GP?
- De no poder hacerlo, ¿puede la Administración tributaria emplear las facultades de comprobación de valores previstas en el artículo 57 de la LGT para de esta forma fijar el VA que no ha logrado probar el obligado?

Ambas cuestiones van a ser resueltas por el TEAC en un sentido no plenamente coincidente con la posición de la AEAT y de la DGT –cuyos pareceres al respecto, en forma de alegaciones, son obligatoriamente tenidos en cuenta en la resolución en comentario *ex art.* 219.4 letra d) LGT–, y así, confrontando tales posiciones enfrentadas y considerando los referidos principios reguladores de la carga de la prueba, van a analizarse de forma separada y con la debida profundidad las respuestas dadas por estos órganos a tales cuestiones, análisis que se articulará atendiendo a los siguientes apartados: A) La consideración de un VA cero por parte de la Administración tributaria solo es posible cuando esta haya agotado todos los medios de prueba en su poder: Una interpretación integradora del artículo 105 de la LGT en relación con las GP. B) La Administración tributaria no puede emplear las facultades de comprobación de valores respecto a elementos de cuantificación de la deuda no referenciados a valor real, valor de mercado, etc. C) Conclusiones.

A) LA CONSIDERACIÓN DE UN VA CERO POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SOLO ES POSIBLE CUANDO ESTA HAYA AGOTADO TODOS LOS MEDIOS DE PRUEBA EN SU PODER: UNA INTERPRETACIÓN INTEGRADORA DEL ARTÍCULO 105 DE LA LGT EN RELACIÓN CON LAS GP

Atendiendo a la síntesis que realiza el TEAC de las alegaciones formuladas por la AEAT y por la DGT en relación con esta primera cuestión, no puede decirse que tales órganos se muestren abiertamente contrarios a la posibilidad de que la Administración tributaria considere cero el VA en la situación descrita; al contrario, subrayando tanto la AEAT como la DGT que la viabilidad de

tal proceder ha de resolverse caso a caso, una y otra sientan a continuación conclusiones dispares al respecto y así la AEAT, por su parte, considera que «en el caso analizado el valor de adquisición es cero no porque la Administración entienda que efectivamente ese fue el valor de adquisición sino porque la Administración según el Director "no puede considerar ningún otro valor sin una prueba que lo fundamente y el obligado tributario no ha hecho uso de las repetidas oportunidades ofrecidas para la aportación de la documentación que acreditase un valor distinto"», mientras que la DGT, tras señalar la existencia de específicos casos excepcionales en los que la normativa expresamente prevé la equiparación del VA a un valor estimado, no va a formular ninguna conclusión acerca de la posibilidad de que la Administración tributaria considere cero el VA.

Expuestas las posiciones de la DGT y de la AEAT, de lo anteriormente transcrito del parecer de esta última se deduce cuál es la clave para resolver la cuestión que ocupa: el artículo 105.1 de la LGT («En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo»).

Pues bien, el TEAC comienza su razonamiento al respecto recordando que la pauta legal sobre la carga de la prueba que contiene el artículo 105.1 de la LGT ha sido matizada por abundante jurisprudencia «en aplicación de la que podría llamarse teoría de la proximidad al objeto de la prueba», de forma que, en virtud de la misma, la regla general, por la cual «compete a cada parte la carga de probar sus pretensiones», debe adaptarse a cada caso, «según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de "normalidad", "disponibilidad" y "facilidad probatoria"».

Proyectando esta construcción a los procedimientos de aplicación de los tributos, el TEAC, tras recordar que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen (existencia y realidad de gastos y del cumplimiento de los requisitos para su deducibilidad, cumplimiento de los requisitos para la aplicación de deducciones, etc.), centra este discurso en los casos de GP en el IRPF, sentando que «en principio, trazando un paralelismo con la prueba de los gastos deducibles, le correspondería al contribuyente la prueba de cuál es el valor de adquisición, como componente negativo en la cuantificación de dicha ganancia (puesto que se trata de un hecho cuya existencia y realidad favorece al contribuyente)».

Con base en lo anterior, concluye el TEAC que la Administración tributaria «hace recaer *en todo momento y exclusivamente* sobre el obligado tributario la carga de acreditar el valor de adquisición», entendimiento incorrecto de esta cuestión pues «aunque en principio –tal como hemos señalado– quepa atribuir al contribuyente la carga de acreditar el valor de adquisición, no pueden soslayarse otros principios que regulan la materia de la prueba, como son los de valoración conjunta de las pruebas practicadas, los principios de facilidad probatoria, esto es, cercanía o proximidad a los medios de prueba, y el principio de valoración del esfuerzo probatorio realizado en cada caso».

Así, en aplicación del principio de facilidad probatoria y respecto a la transmisión de bienes inmuebles, añade el TEAC que, consecuencia de las obligaciones periódicas de suministro de información que competen a los notarios y registradores de la propiedad, generalmente obra en poder de la Administración tributaria los antecedentes necesarios sobre la adquisición y la transmisión de los inmuebles, información que, además, puede obtenerse mediante «la facultad

de formular requerimientos individualizados de captación de información a los notarios». Esta circunstancia, unida a la existencia de «al menos un mínimo esfuerzo probatorio del obligado tributario aportando documentación y datos que facilitan a la Administración formular esos requerimientos de información a terceros para obtener el valor de adquisición a determinar», comporta en opinión del TEAC que la Administración tributaria, contrariando lo que sostenía la AEAT, no pueda considerar cero el VA solo sobre la base de una falta de prueba completa por parte del obligado, pues a su mínimo esfuerzo probatorio «no puede responder la Administración con una actitud pasiva que se desentiende por completo de obtener una información que estaría razonablemente a su alcance»; o con otras palabras «La Administración puede desplegar, a tal efecto, los medios inquisitivos de obtención de información que le otorga el ordenamiento jurídico o los mecanismos que este le ofrece ante la imposibilidad de dicha determinación».

Para justificar la inviabilidad de considerar cero el VA en la situación descrita, el TEAC va a remitirse a ciertos precedentes administrativos y jurisdiccionales (Resolución del TEAR de Andalucía de 27 de septiembre de 2012, Resolución del TEAR de Valencia de 17 de diciembre de 2013, Resolución del propio TEAC de 23 de marzo de 2010, Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de febrero de 2007, Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de enero de 2012, etc.) que, con base en los mismos argumentos, niegan igualmente tal posibilidad.

Teniendo en cuenta todo lo dicho, el TEAC va a alcanzar las conclusiones antes transcritas y, sobre la posibilidad de considerar un VA cero, va a unificar criterio sentando que ello nunca será procedente en relación con las adquisiciones a título lucrativo y que en las adquisiciones a título oneroso la Administración tributaria, en cambio, sí podrá considerarse cero el VA cuando, «atendiendo a los principios de facilidad probatoria o proximidad a las fuentes de la prueba», haya utilizado todos los medios de prueba al respecto que razonablemente obren o puedan obrar en su poder.

B) LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA NO PUEDE EMPLEAR LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE VALORES RESPECTO A ELEMENTOS DE CUANTIFICACIÓN DE LA DEUDA NO REFERENCIADOS A VALOR REAL, VALOR DE MERCADO, ETC.

Una vez delimitado en qué tipo de adquisiciones y bajo qué presupuestos procedimentales puede la Administración tributaria considerar cero el VA, en relación con los casos en que ello no es posible, surge la cuestión de si esta, la Administración tributaria, puede entonces emplear las facultades de comprobación de valores previstas en el artículo 57 de la LGT para fijar tal importe determinante de la cuantía de la GP, cuestión sobre la que la AEAT y la DGT sí se pronuncian de forma expresa y en sentido coincidente con la que será la posición del TEAC.

En efecto, debiendo reiterarse que en las adquisiciones a título oneroso el VA viene determinado fundamentalmente por «El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado» –art. 35.1 letra a) LIRPF– mientras que en las adquisiciones a título lucrativo el mismo debe coincidir con el valor real del elemento patrimonial, *ex* artículos 36 y 35.1 letra a) de la LIRPF, sobre

esta base normativa la AEAT señala que las facultades de comprobación de valores no pueden ser utilizadas en cualquier caso «sino que únicamente procederá su utilización para la determinación de parámetros respecto de los que la normativa sustantiva del tributo prevea su cuantificación en atención a valores tales como reales o de mercado», apreciación que justifica acertadamente afirmando a continuación que «De lo contrario, por la vía de una previsión puramente procedimental se estaría modificando una regla sustantiva de cuantificación de un determinado parámetro, como es el caso, en el IRPF, del valor de adquisición en las adquisiciones realizadas a título oneroso». Por lo anterior, la AEAT confirma, respecto a elementos patrimoniales adquiridos a título oneroso, que «no cabe realizar una comprobación del valor de adquisición conforme a los medios de valoración previstos en el artículo 57 de la LGT», trayendo además a colación lo dispuesto en los fundamentos de derecho quinto y sexto del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria de 29 de octubre de 2015, resolución jurisdiccional que añade que para determinar el VA en las circunstancias que ocupan tampoco podrá utilizarse la prueba pericial («la Ley habla de valores reales, efectuados realmente por el contribuyente y que deben ser probados con las facturas, contratos, escrituras, realmente utilizados. En ningún momento estos valores podrían probarse con una pericial que recurriera a valoraciones diferentes a la realmente establecida en un documento») o recurrirse al método de estimación indirecta («Acerca de la procedente aplicación del método de estimación indirecta del art. 53.1 LGT [...] Como ya ha manifestado la sala, no nos encontramos ante ninguna de estas causas tasadas de aplicación de este régimen de determinación»).

Por su parte, la DGT va a alcanzar idéntica conclusión al respecto y, sirviéndose de la literalidad del artículo 35.1 letra a) de la LIRPF, sienta que «según el artículo 35 LIRPF, uno de los componentes que forman el valor de adquisición es el "importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado", sin que, por tanto, pueda ser sustituido, de forma genérica, por un valor estimativo del valor de mercado, como pretende el TEAR de Castilla y León en su resolución».

Expresadas las posiciones al respecto de la AEAT y de la DGT, el TEAC, como se ha dicho, va a alinearse con el planteamiento de estos órganos administrativos y, siguiendo a la AEAT, comienza su razonamiento advirtiéndole que en la medida en que la normativa del IRPF no contiene referencia alguna al valor real o de mercado de los elementos patrimoniales adquiridos a título oneroso cuyo VA trata de fijarse, «su determinación se debe realizar según reglas generales de la prueba expuestas, sin que proceda realizar actuaciones de comprobación de valores», pues, en la línea de las alegaciones de la AEAT, «el hecho de que la normativa general tributaria contemple un procedimiento de comprobación de valores y unos medios de comprobación de valores no quiere decir que dichos procedimientos y medios deban ser utilizados en cualquier caso, sino que únicamente procederá su utilización para la determinación de parámetros respecto de los que la normativa sustantiva del tributo de que se trate prevea su cuantificación en atención a valores tales como reales o de mercado».

Una vez negada la posibilidad de emplear las facultades de comprobación de valores en los supuestos que ocupan, el TEAC, contestando a un interrogante que planteaba la DGT, va a cerrar su posicionamiento «vedando la extensión del criterio adoptado por el TEAR de Castilla y León a los demás rendimientos en cuyo cálculo se tienen en cuenta valores de adquisición definidos de forma análoga»; o con otras palabras, que las facultades de comprobación de valores previstas

en el artículo 57 de la LGT solo van a poder emplearse en el IRPF cuando la normativa reguladora del impuesto contemple rentas en cuya determinación participen elementos referenciados a valor real, valor de mercado, etc.

C) CONCLUSIONES

Con su Resolución de 2 de febrero de 2017, el TEAC unifica su criterio sobre la procedencia o no de que la Administración tributaria considere cero el VA de un elemento patrimonial (*rectius* un inmueble) generador de una GP sujeta a IRPF. Concretamente, el centro directivo concluye que, atendiendo a la normativa aplicable, ello solo será posible en relación con los elementos patrimoniales adquiridos a título oneroso, y siempre y cuando el obligado, en cumplimiento del artículo 105.1 de la LGT, haya realizado un esfuerzo probatorio que resulte infructuoso y la Administración tributaria, por imperativo de este mismo precepto legal interpretado desde la óptica del principio de facilidad probatoria, haya utilizado todos los medios de prueba al respecto que razonablemente obren o puedan obrar en su poder.

Además, la Resolución de 2 de febrero de 2017 unifica criterio también en relación con una cuestión conexas, pues, delimitados los supuestos en los que puede considerarse cero el VA de un elemento patrimonial adquirido a título oneroso, este fallo sienta que la Administración tributaria no podrá emplear las facultades de comprobación de valores previstas en el artículo 57 de la LGT en aquellos otros supuestos en que el mencionado proceder administrativo no es posible o, con otras palabras, que las referidas facultades de comprobación solo van a poder emplearse en esos otros supuestos cuando la normativa reguladora del impuesto contemple rentas en cuya determinación participen elementos referenciados a valor real, valor de mercado, etc.