

REAL ACADEMIA GALLEGA DE JURISPRUDENCIA Y LEGISLACIÓN

**LA CRISIS DE LA COMPROBACIÓN
DE VALORES: UNA APROXIMACIÓN
REALISTA A LAS MODIFICACIONES
DE LA BASE IMPONIBLE DECLARADA**

Discurso leído el día 12 de enero de 2018 en la Solemne Sesión de Ingreso
del Académico de Número

EXCMO. SR.

DON JOSÉ MARÍA GÓMEZ Y DÍAZ-CASTROVERDE

y contestación del

EXCMO. SR.

DON FRANCISCO MANUEL ORDÓÑEZ ARMÁN

Académico de Número



A Coruña, 2018

REAL ACADEMIA GALLEGA DE JURISPRUDENCIA Y LEGISLACIÓN

**LA CRISIS DE LA COMPROBACIÓN
DE VALORES: UNA APROXIMACIÓN
REALISTA A LAS MODIFICACIONES
DE LA BASE IMPONIBLE DECLARADA**

Discurso leído el día 12 de enero de 2018 en la Solemne Sesión de Ingreso
del Académico de Número

EXCMO. SR.

DON JOSÉ MARÍA GÓMEZ Y DÍAZ-CASTROVERDE

y contestación del

EXCMO. SR.

DON FRANCISCO MANUEL ORDÓÑEZ ARMÁN

Académico de Número



A Coruña, 2018

© de la edición: RAGJYL
© de los textos: sus autores

Depósito Legal: C 1812-2019

Edita y patrocina la edición: Excm. Diputación Provincial de A Coruña
Imprenta Provincial - A Coruña

ÍNDICE

I.- DISCURSO	7
II.- CONTESTACIÓN	43

I

DISCURSO

del

EXCMO. SR.

DON JOSÉ MARÍA GÓMEZ Y DÍAZ-CASTROVERDE

I

Excelentísimo Sr. Presidente de la Real Academia Gallega de Jurisprudencia y Legislación; Excelentísimo Sr. Presidente del Tribunal Superior de Justicia de Galicia; Excelentísimo Sr. Fiscal Superior de la Comunidad Autónoma; Excelentísimos Sres. Académicos y Académicas; Sra. Directora de la Escuela Gallega de Administración Pública; compañeros y compañeras de las carreras judicial y fiscal; ilustres autoridades, letrados y letradas de la Administración de Justicia, Decanos de los colegios notarial, registradores de la propiedad, y abogados; Vicedecana del Colegio de procuradores; queridos amigos y amigas; señoras, señores:

Al sentarme en este estrado es obligado comenzar por agradecer a la Real Academia Gallega de Jurisprudencia y Legislación mi nombramiento como académico de número en sesión plenaria del 27 de junio de 2014.

Este nombramiento me produce una gran satisfacción y, también, me genera una enorme responsabilidad.

Primero, por ser el sucesor en la medalla número 7 de la Corporación de un ilustre jurista de Galicia, Celestino Pardo Castiñeira.

Apenas nos conocimos personalmente, pero puedo hacer una breve semblanza suya a través de quienes no solo le conocieron, sino que

convivieron con él: Xuíz desde o ano 1946 e, máis tarde, maxistrado, Celestino Pardo Castiñeira abandonou a carreira xudicial no ano 1987 para se dedicar ao exercicio libre da avogacía. Foi persoa interesada en sectores culturais afastados da súa profesión, de espírito crítico, lonxe do positivismo e do purismo normativista. Sostiña que a fonte viva do Dereito non está na norma abstracta e xeral, senón no uso externo, no Dereito encarnado, na costume contra a lei, trasunto dun repertorio, de principios autóctonos, que se derraman nas máis variadas condutas do pobo e son seguidos por este coa convicción de seren Dereito, isto é, de cumprimento obrigatorio. Desenvolvendo unha innata vocación filosófica acabou por centrar o seu estudos nos principios que conformaron durante séculos o Dereito de Galicia, sen concesións aos localismos e desde o respecto á metodoloxía xermana.

É seguro que o seu paso por esta Casa foi determinante e, desde o respecto e o sentimento, deixo un saúdo e afectuosa lembranza aos seus fillos, familiares e amigos.

En segundo término porque accedo a un círculo reducido de ilustres juristas. Hombres y mujeres que habéis dedicado muchos años de vuestra vida a mejorar la de otros: magistrados, notarios, registradores de la propiedad, catedráticos, abogados y otros ámbitos de lo que hoy conocemos como comunidad jurídica. Os admiraba a todos, por lo que sentarme ahora a vuestro lado es un honor inmenso.

He querido ver en este nombramiento la certificación de una trayectoria profesional en la que no son los méritos propios sino los de otros que me han acompañado quienes han insuflado en mí las virtudes y conocimientos necesarios para sentarme ahora en esta mesa y presentarme ante ustedes como académico de número de la Real Academia

Gallega de Jurisprudencia y Legislación. Agradezco profundamente, insisto, este nombramiento.

Mi agradecimiento, también, al académico Sr. Ordóñez Armán, por haber aceptado la propuesta de contestar a este discurso.

Y mi agradecimiento, igualmente, a los académicos Sres. Seoane Spiegelberg y García Moratilla por haberme apadrinado y acompañado hasta este estrado.

Con el Sr. Seoane compartí mis días –pocos- de Escuela Judicial; vestimos aún hoy aquellas togas que compramos en compañía de nuestro amigo y hoy notario José Antonio García Vila –hijo del presidente de esta Real Academia- y mantenemos una gran amistad desde aquélla época.

El Sr. García Moratilla pertenece al Cuerpo de Registradores de la Propiedad, del que forman parte personas a quienes, además de él, aprecio profundamente; y porta el ADN de quien fue mi primer profesor de Derecho Administrativo, su hermano Alejandro, en aquella época Abogado del Estado en León.

II

Yo creo que, de algún modo, en mi ánimo siempre estuvo dedicar mi vida al Derecho. Si he de ser sincero, hasta que comencé a redactar las líneas de este Discurso no me había preguntado si podría haber sido economista, empresario, o diseñador de interiores, como mi hija. Tal vez, eso sí, podría no haber sido juez y ser notario (si hubiera aprobado las oposiciones), o cualquier otra profesión jurídica, como abogado.

Fue la de abogado la profesión que siempre conocí y a la que se anudan mis primeros recuerdos. Mi padre, Apolinar Gómez Silva, fue secretario de administración local y abogado. Persona discreta, hombre con una cultura jurídica altísima; civilista y, sobre todo, administrativista cuando tal especialidad se vertebraba ya en la Ley de La Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1956, el año de mi nacimiento. Los clientes de su despacho, en nuestra casa de Ponferrada, nos eran conocidos, formaban parte de nuestra vida y así, doña Remedios; don Gumersindo; Eusebio, el de Bembibre, tenían allí presencia recurrente y eran personas, con otras, muy apreciadas por todos. No sabía si sus pleitos duraban mucho o tenían muchos pleitos. Seguramente ambas cosas.

Falleció demasiado joven, al menos para mí. Seguro que hubiera disfrutado mucho de este momento.

Recordaba Steve Jobs, en el discurso en el acto de graduación de la Universidad de Stanford en el año 2005, que no podemos conectar los puntos hacia adelante, sino colocar esos puntos confiando en que más adelante se unirán. Esa fue su labor, como la hago ahora yo con mi hija, en esa misma confianza, cuando veo el enorme talento que tiene.

Pero no fue la abogacía la profesión que consensué con él sino la judicatura, a la que he dedicado la mayor parte de mi vida profesional.

He tenido la suerte de encontrar durante estos años a muy importantes juristas. Fui alumno en la Universidad de Valladolid del entonces abogado y profesor, magistrado en excedencia, Federico Carlos Sáinz de Robles, más tarde Presidente del Tribunal Supremo; trabajé en Madrid con Antonio Hernández Gil cuando era Presidente del Tribunal Supremo y del Consejo General del Poder Judicial e hice lo propio

con otros ilustres Presidentes, como Javier Delgado Barrio o Pascual Sala Sánchez. Trabajé también en la Audiencia Territorial de La Coruña con un magistrado notable, Ramón Santiago Valencia y compartí once años de mi vida profesional, con mi entrañable amigo, y jurista excepcional, el presidente de esta Real Academia, José Antonio García Caridad, cuando lo era también del Consello Consultivo de Galicia. Y, por supuesto, me he apropiado del saber de los magistrados y magistradas actuales y anteriores de la sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia y, antes, de la Audiencia Territorial de La Coruña.

Y no ha faltado quien, con su apoyo personal, ha contribuido a difuminar mis insuficiencias, que son muchas.

Todo este acervo humano y profesional, junto a muchos otros con quienes me excuso por no citar, me ha formado como jurista, también como persona; me ha permitido canalizar lo que estudio del Derecho y facilitar todo lo que resuelvo. Es en todos ellos donde yo veo la plasmación de las condiciones que han sido apreciadas por esta Real Academia para mi nombramiento.

Expreso por ello mi reconocimiento infinito a quienes me han traído hasta aquí.

III

Siendo cierto que recaí en la jurisdicción contencioso-administrativa con la voluntad de dedicar a ella el resto de mi vida profesional, hace ya casi 30 años, debo decir que nunca pensé que esta vida profesional estaría ligada en exclusiva al Derecho tributario (al menos hasta que un

próximo presidente de sala diga lo contrario). Se trata de materia que ya en los estudios de la carrera de Derecho nos parecía ajena; dificultosa y un tanto abstracta. Parecía estar reservada a algunas mentes especiales, capaces de manejar un vocabulario jurídico exclusivo: hecho imponible, base imponible, base liquidable y otros términos de imposible extensión a otras partes del Derecho. Con todo, se trata de materia que responde a un principio de generalidad ausente en otras: nadie está obligado a pedir una licencia, ni una subvención, ni el reconocimiento de un trienio; ni siquiera es necesario recurrir un justiprecio expropiatorio, aunque nos parezca escaso; pero todos lo estamos –ex artículo 31.1 CE- a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con nuestra capacidad económica *“mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá carácter confiscatorio”*.

Esta generalidad de “lo tributario” justifica sobradamente la especialización en todos quienes intervenimos en él. No me parece, sin embargo que, por abstracta que parezca la materia, sea especialmente dificultosa para el Juez: está codificada; los actos provienen de órganos de reclamación altamente cualificados; los abogados intervinientes, sean particulares o de las Administraciones públicas tienen notable preparación; y, con ello, se pone al Juez en disposición de resolver sin grandes complicaciones.

Esta desmitificación del entorno del Derecho tributario me parece tanto más necesaria cuanto aquella idea de generalidad aparece complementada con la de extensión de lo que yo llamo condición cuasi-funcionarial del contribuyente: de alguna manera, todos somos funcionarios indirectos de la Agencia Española de Administración Tributaria o de las Agencias autonómicas respectivas, debido a la extensión de

la autoliquidación del tributo por contraposición al inicio del procedimiento por declaración y ulterior liquidación de la Administración. Eso sí, somos unos funcionarios peculiares: no estamos retribuidos y actuamos bajo la espada de Damocles de una sanción.

En lo que al contribuyente se refiere, se representa una tercera nota, cual es la de, para él sí, complejidad del ordenamiento tributario. Que para el Juez de “lo tributario” la materia no entrañe mayor dificultad que otras no excluye que para el contribuyente el fenómeno tributario sea poco accesible, a veces costoso, por la necesidad de complementar su actividad con la asesoría adecuada al objeto no tanto de alcanzar la tributación más favorable cuanto una tributación no errónea y, con ella, alejada de una posible sanción.

IV

No obstante aquella complejidad, algunas actuaciones tributarias del contribuyente, en inicio, carecen de dificultad para ir ganándola a medida que avanza el procedimiento. Tributos habituales, como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Sucesiones y Donaciones y su eventual repercusión en otros como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Sociedades requieren la participación del contribuyente en un acto, en principio, carente de dificultad: la valoración de los bienes transmitidos.

Cuando se trata de valorar bienes, sobre todo cuando el procedimiento se inicia mediante autoliquidación, lo que se exige es solo una cuantificación del bien transmitido, sean inmuebles, muebles, acciones o participaciones sociales, rentas, productos, o derechos los que con-

formen el hecho imponible. Esta valoración tiene un patrón inicial y no está exenta de algunas dificultades en proyecciones singulares, esencialmente porque en nuestro ordenamiento jurídico carecemos de una ley que generalice las valoraciones, cualquiera que sea el negocio jurídico en que se incorporen o la obligación tributaria a que responden. Y es así que no es posible una valoración personal, intuitiva o basada en criterios especulativos o coyunturales. El legislador se vale para ello de un patrón obligado, que es el valor real del bien, más bien el valor real neto, en cuanto ha previsto la deducción de las cargas y deudas que, siendo deducibles, disminuyan tal valor real.

Decir que lo que debe declararse es el valor real del bien o derecho transmitido, en realidad, es no decir nada. Ciertamente es que el contribuyente está obligado a declarar el valor real del bien o derecho y que este valor prevalece sobre el comprobado, si fuese superior; pero la cuestión esencial de este mandato del legislador no es lo que ha de declararse, sino cómo se llega a su determinación. Problema éste que es el mismo para el contribuyente, al declarar, y para la Administración, al comprobar. Pero es que, además, en los textos legislativos son de ver reglas especiales para determinados casos que dificultan la determinación del valor real. Por lo tanto, desde la perspectiva formal el valor real es una operación aritmética que contempla una serie de variables para su cálculo y, a la vez, otras para la deducción de determinadas cargas y gastos, hasta alcanzar la cifra definitiva.

De manera, entonces, que el contribuyente se ve abocado a efectuar una precisión de lo que, en su criterio, es el valor real, y esta cuantificación, para cada uno de los bienes y derechos, va a ser determinante, vinculándole durante todo el procedimiento de aplicación del tributo.

En el año 2017 el Tribunal Constitucional¹ tuvo la oportunidad de acercarse a la cuestión a propósito de la aplicación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en los supuestos en que el valor de transmisión es inferior al valor de adquisición². Subraya el Tribunal que es constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, según los términos del antes citado artículo 31.1 CE, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza, bastando con que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo; pero ello debe hacerse sin que <<la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia>>. Y ello porque estamos, entonces, ante situaciones inexpressivas de capacidad económica.

Importa mucho destacar esta doctrina, no por su oportunidad o limitación al impuesto mencionado sino por la previsión de generalidad de manera que toda transmisión que no ponga de manifiesto una capacidad económica parece no configurar el hecho imponible del impuesto y, por la misma razón, el valor real del bien aparece conectado a la capacidad económica.

No obstante, en la plasmación jurisdiccional de aquella doctrina, no parece que el Tribunal Supremo haya ahondado en esa idea. La STS de 9 de julio de 2018 (recurso 6226/17) concentra su argumentación y

1 SSTTCC de 16/2/17; 1/3/17; 27/4/17; y 11/5/17

2 Aunque no sea ésta la óptica de la base imponible del Impuesto en su configuración actual.

fallo en la complejidad del proceso de acreditación de la inexistencia de aumento de valor y la carga de la prueba al respecto, con sus consecuencias para la Administración o para el contribuyente; pero no abunda en la correlación entre la capacidad económica y los valores derivados de la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana³.

V

En tal contexto, no deberían existir importantes dificultades en decidir sobre la falta de equivalencia entre el valor real y el valor de mercado. Esta situación aparece subyacente en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al señalar que “*Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste*”⁴. Ello, para las transmisiones onerosas, porque en las efectuadas a título lucrativo rigen las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con el límite del valor de mercado⁵.

Debo insistir en la dificultad de establecer parámetros objetivos para la determinación del valor real. Y ello porque ¿puede afirmarse que el valor escriturado no es el valor real del bien transmitido?. Este valor real no tiene por qué responder a un concepto abstracto, pero en el ánimo del transmitente está siempre, lo que *realmente* vale lo que transmite (con independencia de que coincida o no con lo que declare). Y, avanzando un poco más, si el valor declarado es comprobado, ¿puede

3 Cfr. FJ5.

4 Artículo 35. 2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

5 Artículo 36.

excluirse este **valor comprobado de la noción de valor real**?. La dificultad de establecer con objetividad y claridad, en cada caso, el “valor real” ya fue advertida por el Tribunal Constitucional⁶, destacando que dicha cifra <<*normalmente dará lugar a tantos resultados como pe- rritos la lleven a cabo*>>. De manera que no existe un único modo de determinar el valor real; que dicho valor tiene siempre como límite el valor de mercado y que ello es perceptible en la legislación.

Situación la anterior con la que debe convivir el contribuyente, ante la imposibilidad de tener constancia de cuál es el valor real del bien no obstante lo cual el legislador, en algunos casos, determina la incidencia de ese valor, bien estableciendo un parámetro de referencia, bien determinando, casi con precisión matemática, el importe de dicho valor. En el primer caso, realmente, ese valor es la consecuencia de las operaciones lógicas para la determinación de la cuota tributaria previa aplicación del tipo a la base liquidable, estableciendo reglas especiales, como es de ver, por ejemplo, en el artículo 13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En el segundo supuesto, tal precisión es la que resulta de conjugar los valores oficiales, generalmente los catastrales con los coeficientes de corrección, según las Órdenes aprobadas por diversas Comunidades Autónomas. Es el caso de Galicia quien, con el fin de superar toda la problemática derivada de comprobaciones de valores basadas en hojas explicativas, o los problemas derivados de Ordenes de precios medios en el mercado, ha publicado la Orden de 29 de junio de 2015, que aprueba los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos a

6 STC 194/2000, de 19 de julio.

efectos de la liquidación de los hechos imposables del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y del impuesto sobre sucesiones y donaciones, supuesto éste en el cual es no el contribuyente, sino la Administración quien determina el valor real del bien transmitido y sus consecuencias. Luego veremos el poco recorrido que, a la fecha en que se actualizan estas líneas, queda a este sistema.

Esta sustitución, más bien anulación de la iniciativa del contribuyente, no deja resuelta una cuestión esencial, cual es la interrelación entre el valor real y el valor de mercado. Este último valor, que hemos visto ya que se sitúa como límite infranqueable de determinadas valoraciones se configura ahora, sobre todo después de las SSTTCC sobre el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, como un exponente esencial que muestra la capacidad económica que se pone de manifiesto en la transmisión.

La capacidad económica podría ahora estar referida al sistema tributario en su conjunto ni, por supuesto, a la condición individual del contribuyente, sino a la específica operación realizada, al negocio jurídico concreto, de suerte que cuando haya pérdida en relación con el valor de adquisición, no hay expresión de capacidad económica. Decía en la lectura del Discurso que *<<el tiempo nos dirá algo más sobre esto aunque una reflexión realista sobre la cuestión no conduce a soluciones demasiado avanzadas>>* y, realmente, así ha sido a la vista de la STS citada.

VI

En mi forma de ver la cuestión, todo lo concerniente al valor real, se complica por lo que es confusión, no solo por parte de la Adminis-

tración, sino también por parte de los Tribunales de justicia, de dicho concepto con el de su comprobación, de modo que el valor real no sea como tal el apreciado por el contribuyente, sino el resultado de la comprobación de la Administración.

La vigente Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, (LGT) no define lo que es comprobar. Tal definición se obtiene por la mención en el artículo 57.1 de cuáles son los medios de comprobación⁷. El diccionario de la Real Academia Española nos dice que es <<confirmar la veracidad o exactitud de algo>> y esta idea de la definición

7 “ El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

- c) Precios medios en el mercado.
- d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- e) Dictamen de peritos de la Administración.
- f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.
- g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.
- h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.
- i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo”.

por referencia a los medios de comprobación me parece interesante de cara a vertebrar el procedimiento subsiguiente, de manera que exista un parámetro legal de todas las incidencias de la comprobación. Definición la anterior que tampoco subsana el Reglamento de procedimiento de aplicación de los tributos⁸. Tampoco dicho concepto se recoge en las normas particulares de los tributos que la regulan, siendo de este modo necesario acudir a la jurisprudencia sobre los medios concretos de comprobación y al casuismo derivado de cada uno de ellos para desentrañar el alcance de lo que significa realmente la comprobación.

La comprobación de valores se representa, en su naturaleza, como una potestad de la Administración de la que se puede, o no, hacer uso (STS de 6/10/11)⁹. No constituye una obligación, lo que en mi criterio conforma una mayor exigencia en cuanto a la tramitación y justificación del procedimiento. Criterio éste que, hasta fechas recientes, no era el mantenido por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo la cual, pese a no considerarla obligatoria, en el ejercicio de la potestad que le reconoce, había permitido, por una parte, que no se justifique la necesidad de la comprobación y, por otra, la libre elección del medio de comprobación, sin justificar tampoco la razón por la cual se utiliza uno u otro medio de los consignados en el artículo 57.1 LGT. En este sentido es contundente la sentencia de 7/12/11 (recurso de casación en interés de la Ley 71/2010) que, manteniendo el criterio de que, frente al de-

8 Artículo 57 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

9 STS de 6 de octubre de 2011 (Recurso 631/2008): << (. . .) toda comprobación de valores es (. . .) una potestad de la que la Administración tributaria puede valerse >>.

recho –más bien potestad- de la Administración a comprobar, se alza el derecho del contribuyente a impugnar administrativa o jurisdiccionalmente su resultado, consagra la discrecionalidad que tiene la Administración para elegir entre los medios de comprobación a que alude el artículo 57.1 LGT, si bien con la necesaria adecuación entre el medio seleccionado y el objeto de la comprobación.

Añadidamente, esta idea de la innecesariedad de justificar la comprobación y, con ella, de la discrecionalidad en la utilización de los medios correspondientes, contrastaba seriamente con un principio general en cuanto a la estimación de la base imponible tributaria, cual es el de la motivación de la elección del sistema de estimación indirecta por contraposición a la estimación directa¹⁰.

Con estas premisas es de entender la afirmación anterior de que valor real y comprobación se superponen, al punto de que los medios de comprobación ya invitan a ser utilizados en el momento de efectuar la declaración correspondiente. Es interesante destacar que el contribuyente no está obligado a motivar ni justificar el valor elegido sin que, por otra parte, la utilización de uno de los medios de comprobación excluya la facultad de la Administración a comprobar, dando lugar a situaciones peculiares. Por ejemplo si utilizando para declarar uno de los medios del artículo 57.1 se utiliza otro diferente para comprobar.

En el panorama legislativo actual la comprobación de valores se incluye entre los procedimientos de gestión¹¹ junto a los procedimientos iniciados mediante declaración, los de devolución, de verificación de datos y el de comprobación limitada. Pero tal significación no impide

10 Artículo 158 LGT, en relación con el 53.3.

11 Artículo 123.1 LGT

que se incluya como una suerte de subprocedimiento en algunos de dichos procedimientos, significadamente, el de comprobación limitada.

Esta circunstancia no es irrelevante, sino que despliega su eficacia en la eventual impugnación del resultado de la valoración y, más concretamente, en lo que se conoce como doctrina del “doble tiro” a la que más adelante aludiré. Y ello como consecuencia de que la LGT de 2003 no regulara la posibilidad de impugnar separadamente la valoración, sin necesidad de esperar a la liquidación, lo que comporta que una misma liquidación pueda ser anulada múltiples veces con el único requisito de que en no más de dos ocasiones se haya anulado por falta de motivación de la valoración.

Recapitulando sobre lo expuesto, tenemos que no es necesario comprobar; que si se decide comprobar -y así ha sido hasta fechas muy recientes a la actualización de este Discurso- no había necesidad de justificar ni razonar esa decisión; y que tampoco es necesario acreditar la razón por la que se elige uno u otro medio de comprobación, siempre que sea adecuado a los bienes, valores o efectos que se pretendan valorar. Y todo ello, bien como procedimiento independiente, a partir de una declaración, bien como un procedimiento dependiente, dentro de otro ya iniciado. Ninguna de estas circunstancias es neutra en relación a las consecuencias de la comprobación de valores. En fin, en los casos en que la comprobación de valores configura un procedimiento independiente, será necesario definir cuál es el ámbito del mismo, pues no es infrecuente que con motivo de la comprobación se incluyan también en perjuicio del contribuyente otros particulares de la obligación tributaria, señaladamente la denegación las reducciones de la base imponible, que

afectan a la cuota; pero no a los valores declarados¹². La cuestión tiene su centro de interés en el artículo 57.4 LGT para los casos de comprobaciones de valores como procedimiento independiente y la referencia de dicho precepto a que la comprobación “*sea el único objeto del procedimiento*”. En realidad, cuando se trata de regularizar varios extremos de la obligación tributaria nada impide a la Administración efectuarlo mediante el procedimiento de comprobación limitada, en el que se puede subsumir la comprobación de valores, siendo dicho procedimiento el cauce adecuado, por ser más garantista si bien la cuestión, a la fecha en que se redactan estas páginas, está pendiente de decisión por parte del Tribunal Supremo.

VII

Lo que concierne a la comprobación de valores no se agota en las reflexiones sobre su oportunidad, el cauce procedimental o los medios seleccionados, junto con la necesidad de fundamentar o no la propia comprobación o la preferencia de un medio sobre otro. Si esto fuera así no estaríamos hablando de un instituto que supera el diez por cien de los

12 Justamente esta cuestión forma parte del ámbito del recurso de casación admitido a trámite por ATS de 14/6/17 (ECLI:ES:TS:2017:5777A), significando como cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia la siguiente: <<*La interpretación del artículo 57.4 LGT/2003Legislación citadaLGT art. 57.4 y, en relación con el anterior, los artículos 160.1Legislación citadaLGT art. 160.1 y 160.4 RGAPGIT/2007, y todos ellos en los márgenes procedimentales descritos por elLegislación citadaLGT art. 160.4 artículo 134 LGT/2003Legislación citadaLGT art. 134 , sentando doctrina legal respecto de si, en virtud de los citados preceptos, resulta o no ajustado a derecho regularizar elementos de la obligación tributaria, distintos de la mera comprobación del valor de los bienes declarados, en el seno de un procedimiento autónomo de comprobación de valores.*

recursos contenciosos-administrativos en materia tributaria, cifra ésta que pone sobradamente de manifiesto la crisis en que se mueven tanto su aplicación como sus consecuencias.

Lo que yo denomino crisis de la comprobación de valores ha venido de la mano de la decadencia del principal y habitual medio de comprobación en los últimos veinticinco años, que es el dictamen de peritos de la Administración¹³, no siendo infrecuente ver en las resoluciones de los tribunales económico-administrativos, incluso en tribunales de justicia, en los años noventa, el criterio de que, en la impugnación, solamente debía de atenderse a los aspectos formales o de procedimiento en la comprobación sin que, por su cualificación técnica, pudieran revisarse las conclusiones de los peritos.

Este planteamiento decayó cuando la jurisprudencia asumió la idea de motivación no solo en la resolución administrativa sino, más exactamente, en el propio informe pericial, llegando incluso a exigir la inspección personal de los bienes a valorar en el caso de bienes inmuebles, como expresión última de la singularización del informe¹⁴, lo que descartaba definitivamente la utilización de distintos coeficientes en el informe sin otra explicación que la referencia de los mismos. Esta decadencia del informe pericial tiene su continuidad en la mezcla de dicho informe con otros medios de comprobación, singularmente la aprobación de Órdenes de precios medios en el mercado¹⁵ en los cuales, en realidad, se hace una aplicación automática de los distintos anexos de la

13 Artículo 57.1, e) LGT

14 SSTSS de 29/3/12 (recurso 34/2010) y de 26/3/14 (recurso 3191/2011), entre otras.

15 Artículo 57.1, c) LGT

Orden, a partir de un valor básico, asumiendo el funcionario que valora la condición de cuasiperito.

Tampoco la prueba pericial ha podido sobrevivir al uso, en su práctica, del denominado método de comparación para hallar el valor real.

El método de comparación *normalmente consiste en tomar en consideración la transmisión de fincas análogas a la que ha de valorarse, con el fin de establecer cuál sería el precio de mercado, siendo que por “fincas análogas”* deben entenderse aquéllas que se hallan en la misma zona, con dimensiones y aprovechamiento similares y con idéntico régimen urbanístico; todo ello en un entorno analógico que contemple igualmente la fecha de la transmisión, a partir de unas transmisiones testigo. La imposibilidad de que la Administración pueda dar a conocer la identificación de las concretas transmisiones, así como la circunstancia de que tampoco sea habitual que se justifique el uso de unos testigos en detrimento de otros, unido a que no pueda conocerse si se utilizan valores de oferta, los precios de compra, o los comprobados por la Administración, ha traído como consecuencia que tampoco por este medio se haya consolidado la prueba pericial como vértice de la comprobación de valores.

VIII

Ni que decir tiene que estos criterios han generado multitud de anulaciones de las liquidaciones amparadas en comprobaciones de valores con dicho diseño.

Con ello se ha generado un nuevo frente de conflicto. Ciertamente es que la Administración, en determinados casos, ha desechado la idea de volver

a liquidar, sobre todo cuando las liquidaciones son de escasa cuantía económica: lo recaudado quedaría compensado con el gasto de la nueva o nuevas liquidaciones. Pero la circunstancia de que no en todos los casos tal sea el proceder de la Administración y, en ellos, se haya decidido por nuevas valoraciones y liquidaciones, ha abierto una nueva discusión jurídica. No se trata ahora de discutir cómo se va a comprobar y justificar una nueva valoración, sino de establecer el número de veces en que la Administración puede actuar de tal modo.

En este conflicto son dos las posiciones que se han mantenido: la tesis del “tiro único”, según la cual en este y otros casos la Administración solo tiene una oportunidad para liquidar correctamente sin quepepa, tras anulación judicial, una segunda liquidación; y la tesis del “doble tiro”, según la cual la Administración puede liquidar cuantas veces sea necesario, solo con el límite de la prescripción y el de la cantidad de la cosa juzgada. En esta materia, de este modo, no sería hasta la segunda comprobación de valores anulada por falta de motivación cuando quedaría precluido el derecho de la Administración a comprobar.

Yo voy a añadir ahora una tercera opción, que es la del procedimiento único de liquidación.

Al hablar del “doble tiro” conviene no sobrevalorar el alcance de la retroacción de actuaciones con posibilidad, o no, de volver a liquidar. El Tribunal Supremo¹⁶, que fulminó la tesis del “tiro único” para las

16 STS de 19/11/12 (recurso 1215/11). Dicha sentencia, que estima *sustancialmente* el recurso de casación en interés de la Ley interpuesto por la Abogacía del Estado, fija la siguiente doctrina legal: << “La estimación del recurso contencioso administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevinida de la obli-

liquidaciones anuladas judicialmente, no digamos ya para las anuladas en sede económico-administrativa, ha dejado claro que la imposibilidad de retroacción de actuaciones, por apreciación de un vicio de carácter sustantivo y no formal, no descarta la reiteración de la liquidación si la prescripción no lo impide. En realidad, no se trata tanto de subsanar un error previo cuanto de dar cumplimiento a la Ley, si bien esta precisión no deja de tener posturas discrepantes¹⁷. Cumplimiento de la Ley éste que ciertamente tiene algunas matizaciones en cuanto a la incidencia de la prescripción, la seguridad jurídica sobre su interrupción y la negativa a reconocer tal efecto a los actos nulos de pleno derecho; así como en cuanto a la imposibilidad de repetir el mismo error por parte de la Administración tributaria, con consecuencias en cuanto a los intereses de demora¹⁸. Eso sí, la posibilidad de reiterar el acto se limita a dos oportunidades¹⁹.

gación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia.”

17 Muy interesante es el voto particular formulado por el Sr. Frías Ponce en la sentencia anterior, según el cual la retroacción de actuaciones no puede ser acordada por el Tribunal, debiendo estimar el recurso, si aquella no forma parte de lo solicitado en la demanda”.

18 SSTTSS de 14/6/12 (recursos 6219/2009 y 5043/2009)

19 Cfr. STS de 29/9/14 en cuanto que <<”Según hemos dicho en la repetida sentencia de 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09 , FJ 3º), en esas situaciones, la negativa a reconocer a la Administración una tercera oportunidad deriva del principio de buena fe al que están sujetas las administraciones públicas en su actuación [artículo 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre)] y es consecuencia de la fuerza inherente al principio de proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario, conforme dispone hoy el artículo 3.2 de la Ley General Tributaria de 2003 , entendido como la adecuación entre medios y fines. Es, además, corolario de la proscripción del abuso de derecho, que a su vez dimana del pleno sometimiento

Esta cuestión de la reiteración del acto de liquidación, aparentemente clara en cuanto a sus límites, no lo es tanto si se repara en la naturaleza ya descrita del procedimiento de comprobación de valores, al ser viable su desarrollo tanto de forma autónoma como ejecutado en el seno de otro procedimiento. Y, precisamente, esta segunda variante abre la posibilidad no solo de dos oportunidades de valoración, sino de un número ilimitado de ellas en el proceso de reiteración de las liquidaciones.

Es por ello que antes enunciaba la variante del procedimiento único de liquidación. Y ello ante la circunstancia de que la valoración pueda desarrollarse bien en el procedimiento autónomo, bien en otros diferentes, lo que abre distintas posibilidades. De este modo, es factible que una misma comprobación se desarrolle en un procedimiento autónomo, primero; más tarde en uno de verificación de datos; y, aún más tarde, en uno de comprobación limitada; y que, en cada impugnación, resulte anulada por motivos diferentes, esencialmente la inadecuación

de las administraciones públicas a la ley y al derecho ex artículo 103.1 de la Constitución Española. Jurídicamente resulta intolerable la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la repetición de idéntico yerro, por atentar contra su deber de eficacia, impuesto en el mencionado precepto constitucional, desconociendo el principio de seguridad jurídica, proclamado en el artículo 9.3 de la propia Norma Fundamental [véanse tres sentencias de 3 de mayo de 2011 (casaciones 466/98 [sic], 4723/09 y 6393/09, FJ 3º en los tres casos). En el caso de resoluciones jurisdiccionales, habría que añadir que la nueva liquidación que reincide en el error constituye en realidad un acto dictado en contradicción con lo ejecutoriado, nulo de pleno derecho en virtud del artículo 103.4 de la Ley de esta jurisdicción.”

Como conclusión de lo hasta ahora expuesto, puede afirmarse que según la doctrina jurisprudencial de esta Sala el principio de seguridad jurídica impide admitir que la Administración cometa la misma infracción formal, y en concreto de falta de motivación, en un procedimiento de comprobación de valores, mediante el cual se llega a la determinación de la base del Impuesto>>.

del procedimiento, caducidad del mismo o falta de audiencia. En tal contexto, el principio de la buena fe exigiría que se tomara en consideración la valoración y el número de veces que se practica. Optar porque solamente será improcedente una nueva valoración cuando concurren dos anulaciones por falta de motivación es dejar el problema indefinidamente abierto. En cambio, si lo que cuenta a efectos tanto de la buena fe como de la seguridad jurídica son los *intentos* de valoración, ello redimensiona el problema adecuadamente pues ya no será, entonces, el resultado de la valoración lo que se tome en consideración, sino el número de veces que dicha valoración se ha intentado llevar a cabo. De otro modo, se posibilita incluso eludir la doctrina jurisprudencial del “doble tiro” por el mecanismo de que la Administración, bien al remitir el expediente administrativo a los órganos de reclamación²⁰, bien al resolver éstos²¹, anule el acto por inadecuación del procedimiento, aunque no fuera tal lo invocado por el contribuyente, de suerte que se posibilite reiterar la valoración hasta encontrar la que, adecuadamente motivada, tenga visos de ser válida en Derecho. De alguna manera, esta línea se anuncia ya en la STSGAL (Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección cuarta) de 20/9/17.

En todo caso, será necesario tener en cuenta que la STS de 31/10/17 ya anticipó la diferencia entre la anulación por razones sustantivas o de fondo y la anulación por motivos formales, para incardinar en la primera consecuencias propias de la ejecución y, en la segunda, la reiteración del procedimiento, deshaciendo lo andado a partir de la infracción

20 Artículo 235.3 LGT.

21 Artículo 237 LGT.

formal; posición luego plasmada en las SSTTSS de 19/1/18 (recurso 1094/17) y 22/5/18 (recurso 22/5/18)²²

IX

La crisis de la comprobación de valores es una consecuencia inevitable de una actitud renuente del contribuyente y de la reiterada modificación de las bases imponibles declaradas por parte de la Administración. El único elemento claro en todo este proceso se refiere a que frente al derecho de la Administración a comprobar se alza el derecho del contribuyente a impugnar el resultado de la comprobación. Pero los términos en que se enmarca este derecho no son estables.

22 Esta última sentencia fija la siguiente doctrina: <<1º) El artículo 66.4 RGRVA, en relación con los apartados 2, 3 y 5 del mismo precepto, debe interpretarse en el sentido de que, anulada en la vía económico-administrativa una comprobación de valores por falta de motivación y, por ende, la liquidación derivada de la misma, ordenando retrotraer las actuaciones para que se practique nueva comprobación y se apruebe otra liquidación, las nuevas actuaciones realizadas en el procedimiento retrotraído y la resolución que se dicte deben entenderse producidas en un nuevo procedimiento de gestión tributaria del artículo 134 de la LGT 2003 ; y no en un procedimiento de ejecución de resoluciones administrativas regido por el artículo 66 RGRVA.

2º) Tratándose de procedimientos tributarios de gestión, el tiempo en el que debe ser dictada la nueva resolución, después de retrotraídas las actuaciones, se rige por el artículo 104.1 LGT y no por el artículo 150.5 LGT (actual artículo 150.7).

3º) El artículo 104 LGT debe ser interpretado en el sentido de que, en una situación como la del presente litigio, la Administración tributaria debe tramitar el procedimiento retrotraído y notificar una resolución al interesado en el plazo que reste desde que se realizó la actuación procedimental causante de la indefensión del interesado, que determinó la anulación del acto administrativo que puso fin al procedimiento (en un caso como el litigioso el tiempo gastado desde la valoración inmotivada). Dicho plazo empieza a contarse desde el día siguiente a aquel en que se comunica la resolución anulatoria con retroacción de actuaciones al órgano competente para llevarla a puro y debido efecto>>>.

Páginas atrás me he referido a la que parecía ya sólida jurisprudencia sobre los requisitos exigibles a la comprobación. Como juristas debemos esperar en ella un cierto grado de previsibilidad; pero también que tenga un contenido dinámico y se abra a nuevas posibilidades en función del cambio de circunstancias.

Viene al caso esta cuestión al reparar en el contenido de lo que era, a fecha de la lectura del Discurso, la última jurisprudencia sobre la materia (SSTTSS 6/4/17)²³, al analizar el medio de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal mediante la aplicación de coeficientes multiplicadores sobre el valor catastral (artículo 57.1, b) LGT).

Interesa decir que dichas sentencias, de alguna manera, arrumbaron definitivamente con la línea anterior que se sustentaba en la necesidad de motivar singular e individualizadamente el valor que, como trasunto del valor real, se alcanzaba en cada valoración. Más que justificar un cambio de criterio anterior, esta nueva jurisprudencia se apoyaba en la ya citada anterior sentencia de 7 de diciembre de 2011, acercándose a una imprecisa línea divisoria entre lo que es justificar la valoración por este medio para evitar la litigiosidad preexistente en la materia y razonarla en la libertad de elección del medio de comprobación²⁴.

23 Sendas sentencias de 6/4/17 (recursos 888/16 y 1183/16)

24 En el primero de los recursos citados, señala la sentencia que: << *La reforma normativa tuvo por finalidad evitar la litigiosidad preexistente en la materia, ante los requisitos necesarios para una válida motivación de las valoraciones individualizadas realizadas a través del dictamen de peritos y por la propia indefinición del concepto de valor real a que se refiere la normativa reguladora de los Impuestos, que, como puso de manifiesto el Tribunal Constitucional en su sentencia 194/2000, de 19 de julio, lejos de arrojar su comprobación una cifra exacta, incontrovertible o, al menos previsible dentro de un margen razonable, normalmente da lugar a tantos resultados como peritos la lleven a cabo.*

En definitiva, lo que se consagraba es el valor catastral corregido como expresión del valor real, significando que siempre podrá ser impugnado por el contribuyente mediante la interposición de los recursos administrativos y jurisdiccionales o la sustanciación de la tasación pericial contradictoria.

No faltó en dichas sentencias la expresión discrepante sustentada en el arrinconamiento de toda la jurisprudencia anterior en beneficio de la fijación del valor real por un método global y estimativo²⁵; método

Por otra parte, no podemos desconocer que, aunque el apartado 3 del artículo 57 de la Ley General Tributaria establece que las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado 1, es lo cierto que el artículo 46 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados no prevé medio para comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos, remitiéndose a los que entonces regulaba el antiguo art. 52 de la Ley General Tributaria de 1963, remisión que ha de entenderse ahora al actual art. 57, lo que implica que la Administración tenga libertad en cuanto a la elección del medio a emplear.

Además, ante el resultado final que resulte, si es superior el valor comprobado al declarado, el interesado, de no estar conforme, podrá promover tasación pericial contradictoria, como determina el apartado 2 del propio art. 57, o impugnar el acto de valoración y la liquidación mediante el recurso de reposición o la reclamación económica administrativa, quedándole, finalmente, abierta la vía judicial para demostrar que el valor asignado no se corresponde al valor real, porque la estimación sólo puede considerarse válida y admisible en tanto en cuanto su aplicación refleje el valor real. Por tanto, si, en algún caso, no es así, lo que procede es corregir la extralimitación, pero no la anulación con carácter general del sistema.

- 25 Voto particular de los Sres. Navarro Sanchís y Díaz Delgado: <<Esta nueva doctrina del Tribunal Supremo no sólo arrincona años de jurisprudencia aquilatada caso a caso, en interés de los derechos y garantías del contribuyente, sino que parece constituirse en el nuevo paradigma o referencia para cualquier actividad similar que emprendan, por la vía reglamentaria, otras comunidades autónomas, pues la legitimidad de la orden, en esencia, no se subordina tanto a su contenido -que la sentencia no analiza-, o de su nivel de detalle o del hallazgo más o menos acertado del valor real al que se debe orientar en el impuesto que nos ocupa, sino que más bien depende de la habilitación contenida para esta modalidad supuestamente comprobadora en el artículo 57.1.b) LGT, ya que en sus prescripciones está ínsita la idea central de que ahora el valor real puede fijarse de este modo global y

que se apoya en procedimientos de valoración alejados de la intervención material de los contribuyentes, por más que formalmente ésta sea posible. Y método, además, que excluye por naturaleza la singularidad diferenciada de los objetos de valoración.

Criterio jurisprudencial aquél que, lejos de refrendar un procedimiento objetivo con el que acabar o disminuir la litigiosidad, en realidad, la potencia, bien por la vía de los recursos primero administrativos y luego jurisdiccionales, en los que prepondera la prueba pericial; bien por otorgar a la tasación pericial contradictoria una preeminencia de la que realmente carece.

Derivar todo el procedimiento de comprobación de valores a la tasación pericial contradictoria podría conducir al colapso definitivo de todo el sistema. No olvidemos que dicho instituto se resuelve, pura y simplemente, aunque sea contradictoria, en una tasación pericial. Con ello se devuelve al contribuyente a la casilla de salida de sus problemas y, si bien es cierto que las SSTTSS antes citadas, de fecha 6/4/17 parecían tener claro que la única vía que quedaba al contribuyente era el instituto de la tasación pericial contradictoria, poco tardó el Alto Tribunal en cuestionar su propio pronunciamiento. Así se desprende de lo resuelto por la Sección de Admisión²⁶ en cuanto a plantear como cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia: a) si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, para comprobar el valor

estimativo, por aproximación, sobre la base de presunciones que son iuris et de iure (como seguidamente expondré), de suerte que no sólo sería discrecional la elección del método de comprobación, sino también la forma jurídica de desarrollarlo.

26 ATS de 21/6/17 (ECLI:ES:TS:2017:6122A)

declarado, permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real; y, b) determinar si, en caso de no estar conforme, el interesado puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho o resulta obligado a promover una tasación pericial contradictoria para desvirtuar el valor real comprobado por la Administración tributaria a través del expresado método, habida cuenta de que es el medio específicamente regulado para cuestionar el valor comprobado por la Administración tributaria en caso de discrepancia.

En la lectura del Discurso anticipaba lo siguiente: *<<A la espera de la sentencia que resuelva tales enunciados no cabe duda que estamos nuevamente inmersos en el problema de la comprobación de valores, en toda su extensión. No parece que en nuestro ordenamiento jurídico existan términos válidos para excluir que el contribuyente pueda acudir a cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho para discutir una liquidación de la Administración; bastante tiene con la inversión de la carga de la prueba que ello supone, tal como se ha venido gestionando la cuestión hasta la actualidad. Eso sí, no sería descabellado concluir que es la Administración quien, aprobando determinados correctores del valor catastral, viene obligada a demostrar que, en el caso concreto de aplicación, dicho valor es el que se ajusta a la base imponible del impuesto. Sería una muestra perfecta de la posición de equilibrio entre Administración y contribuyente en el seno del procedimiento, quedando para éste la utilización de otros medios de prueba para cuestionar el resultado de aquella actividad probatoria.*

Además, ha de tenerse en cuenta que, en realidad, la tasación pericial contradictoria ha sido históricamente un procedimiento que ha tenido poca fortuna al objeto de determinar la base imponible del impuesto.

En fin, la tasación pericial contradictoria, aunque se resuelva en plazo, presenta otra dificultad, cual es la de que, aun así, la liquidación puede ser recurrida jurisdiccionalmente y, en este caso habremos de decidirnos por una de estas dos posibilidades. O bien entender que el contribuyente sigue con todas las posibilidades para impugnarla mediante cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho, con lo cual en la práctica el procedimiento se inicia de nuevo; o bien entender que el contribuyente no estaba obligado a reservarse la tasación pericial contradictoria y, al hacerlo, se obliga de algún modo a aceptar el resultado de la misma²⁷.

Y como plasmación del aforismo de que *los votos particulares de hoy son las sentencias de mañana*, en efecto, poco más de un año después el Tribunal Supremo ha rectificado la doctrina de las sentencias de 6/4/17, a partir de de las sentencias de 23 de mayo de 2018 (recursos 1880/17 y 4202/17; 5 de junio de 2018 (recursos 1881/17 y 2867/17; 13 de junio de 2018 (recurso 2232/17) y 2 de julio de 2018 (recurso 2103/17). En esta última, por lo que ahora interesa, se fija el siguiente contenido interpretativo:

27 Esta es la tesis que mantiene, rectificando posiciones anteriores, la STSJGAL de 14/7/17 (recurso 15525/16) al señalar que << *a opción pola taxación pericial contradictoria imposibilita contradicilo criterio técnico do informe do terceiro perito; outra cousa levaríanos a unha calexa sen saída: non sería posible acollelo valor da parte dado que falarmos dun procedemento iniciado a súa instancia e sería paradoxal que un resultado que obriga a administración puidera favorecer ó administrado se consideráramos que o terceiro perito incorre en defectos de motivación (que obrigan a anulalo informe); tampouco sería posible solicitar un novo informe do terceiro perito, nin tampouco é claro que se poida obrigar a iniciar un novo procedemento de taxación pericial contradictoria.*

Mudando, polo tanto, o criterio que mantivemos noutras sentenzas, entendemos que agás de supostos de evidentes erros de feito, o resultado da taxación pericial contradictoria obriga ás partes (solicitante e administración) que non poden cuestiónalo criterio técnico do perito.

<<(. .) 1) El método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes [art. 57.1.b) de la LGT] 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) de la 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.

(. . .)

[5] 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.

[6] 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.

[7] 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.

[8] La decisión del Tribunal de instancia que considera que el valor declarado por el interesado se ajusta al valor real, o lo hace en mayor medida que el establecido por la Administración, constituye una cuestión de apreciación probatoria que no puede ser revisada en el recurso de casación>>.

Todo ello tras señalar (FJ 3, apartado 3.5) 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 este caso, tiene que justificar por qué no acepta el valor declarado, incredulidad que, a su vez, involucra dos facetas distintas: la primera sería la de 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; la segunda faceta, distinta de la anterior, consiste en admitir que el valor declarado como precio de la compraventa es el efectivamente abonado, 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.

Esa justificación no es sólo sustantiva y material, sino también formal, en tanto comporta la exigencia, en el acto de comprobación y en el de liquidación a cuyo establecimiento tiende, de motivar las razones por las que se considera que el valor declarado en una auto-liquidación que la ley presume cierta no se corresponde con el valor real(. . .)>>

No obstante, que se trata de una cuestión no pacífica lo demuestra el voto particular extendido por el Sr. Maurandi Guillén que se resume en la posibilidad de conciliar la nueva doctrina con la sentada en las de 6/4/17 en el contexto de que las valoraciones oficiales son susceptibles de individualización a partir del trámite de audiencia, lo que las legitima como instrumento de comprobación.

X

Termino ya. Todo lo concerniente a la comprobación de valores, lejos de gozar de presupuestos unívocos es cuestión aún abierta en este momento. Los hábitos de los contribuyentes deberán cambiar y hacer lo propio la Administración en el ejercicio de sus potestades, sin olvidar una iniciativa del legislador realista y encaminada a combatir la litigiosidad, no el signo de las resoluciones de los tribunales.

Se trata de un ideal que no se vislumbra cercano pero en cuya consecución merece la pena trabajar día a día. Es una obligación para todos y un papel que los jueces no debemos soslayar por más que, en determinados momentos, la cuestión esté o parezca estar resuelta por el Tribunal Supremo. Ya hemos visto el signo cambiante de la jurisprudencia.

Recordaba hace pocos años Javier Delgado Barrio²⁸ que nuestra Constitución ha trazado un Estado de Derecho profundamente judicializado. No porque diseñe un gobierno de los jueces, sino una garantía de los jueces. Garantía que opera no solo en favor de los ciudadanos, sino del interés público y que se hace patente a través de la primera de las notas que define la figura del juez, que es la independencia²⁹.

Y esta independencia el Tribunal Constitucional³⁰ la ha situado por encima de la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo siempre que la discrepancia se realice mediante un razonamiento fundado en Derecho.

El juez no solo puede sino que debe discrepar motivadamente de la jurisprudencia si la considera errónea.

De ahí que, entonces, que nuestra condición de jueces nos impida conformarnos por hábito con soluciones jurídicas precedentes, siendo precisamente el ejercicio constitucional de dicha condición el que ampara nuestro análisis crítico con sujeción a la Ley y, sobre todo, para resolver en justicia, finalidad a la que nunca podremos renunciar.

Señor Presidente: He terminado.

Muchas gracias.

A Coruña, 12 de enero de 2018³¹.

28 Lección inaugural del curso académico de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de Ciudad Real, impartida el 23 de septiembre de 2013.

29 Artículo 117 CE.

30 STC 37/2012, de 19 de marzo.

31 Texto actualizado al 31 de julio de 2018, para la edición impresa.

II
CONTESTACIÓN
del
EXCMO. SR.
DON FRANCISCO MANUEL ORDÓÑEZ ARMÁN

CONTESTACIÓN AL DISCURSO DE INGRESO DE
D. JOSÉ MARÍA GÓMEZ Y DÍAZ-CASTROVERDE
EN LA REAL ACADEMIA GALLEGA
DE JURISPRUDENCIA Y LEGISLACIÓN

Por el académico D. Francisco Manuel Ordóñez Armán

Excmo. Sr. Presidente

Excmos. e Ilustrísimos Señores

Señoras y Señores

Debo comenzar agradeciendo a José María Gómez y Díaz-Castroverde la invitación a contestar su brillante discurso de ingreso en la Real Academia Gallega de Jurisprudencia y Legislación. El ofrecimiento traía consigo otro motivo de satisfacción debido a la persona que ocupó la plaza que hoy se procede a cubrir. Me refiero a Celestino Pardo, apreciado jurista vinculado a esta Corporación desde sus inicios y constante impulsor en escritos, foros y congresos de un Derecho propio para Galicia.

* * *

Nacido en Ponferrada, José María cursó estudios de Derecho en la Universidad de Valladolid. Dos años después de licenciarse ingresó en la carrera judicial por la categoría de Jueces de Primera Instancia e Instrucción. En esta condición será destinado a los Juzgados de Osuna y Mondoñedo. Alguien que coincidió por aquella época con el Nuevo Académico me comenta que se apreciaba en él una tremenda ilusión por el trabajo bien hecho y un estudio reposado de unos pleitos, por aquel entonces demasiado frecuentes y no pocas veces complejos.

Tras ascender a Magistrado, pasará a ocupar plaza en los Juzgados de Instrucción de San Sebastián y Madrid, en el Tribunal Tutelar de Menores de la capital de España, así como en distintos Órganos Técnicos del Consejo General del Poder Judicial que le permitieron conocer directamente el funcionamiento y coordinación de los órganos jurisdiccionales en todo el Territorio Nacional. Una vez superadas las correspondientes pruebas de especialización, adquiere la condición de Magistrado de lo contencioso-administrativo y se traslada a la Antigua Audiencia Territorial de La Coruña y más tarde a la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, siendo nombrado Presidente de su Sección Tercera.

El ejercicio de la función jurisdiccional presenta un paréntesis motivado por el nombramiento de José María Gómez y Díaz Castroverde como consejero del Consello Consultivo de Galicia. A partir de entonces su actividad guardará relación con la técnica normativa y el buen hacer de la Administración. Así transcurre una década, hasta que el nuevo académico regresa al Tribunal Superior, siendo nombrado Presidente de la Sala de lo Contencioso-administrativo; cargo en el que, tras la correspondiente reelección, permanece en la actualidad.

No se puede trazar la labor jurídica de José María limitándola al quehacer jurisdiccional y consultivo. El nuevo académico también ha publicado diversos artículos y aportado sus conocimientos en distintas obras colectivas. Por lo que respecta a los artículos cito aquí sus escritos sobre la providencia de apremio¹, la responsabilidad patrimonial de la

1 “Medios alternativos de oposición a la providencia de apremio”, publicado en *Tributos Locales*, nº 104, 2012, pp. 11 a 22.

administración sanitaria²; o la Ley de costas³. Y en lo que concierne a su colaboración en obras colectivas procede mencionar sus aportaciones en los libros referentes a “La ordenación urbanística y la ley de puertos”⁴, o al “Derecho sanitario”⁵.

Por la relevancia social que tuvo, quisiera hacer una referencia singular a la labor que desempeñó José María en la elaboración del llamado Proyecto Galicia 2010. A iniciativa del gobierno de la comunidad autónoma, se propuso la elaboración de un plan referente a las líneas de actuación a seguir con el fin de situar a Galicia en unos niveles de desarrollo adecuados. Fue al Nuevo Académico a quien se le encomendó la dirección del ambicioso proyecto que se articuló en torno a doce ponencias. El resultado final del trabajo se plasmó en una extensa y sólida obra en cuya elaboración habían intervenido más de un centenar de especialistas⁶.

Los méritos de José María que hasta aquí me he limitado a reseñar justifican sobradamente las distinciones de las que es poseedor. Entre ellas, la Medalla de Plata de Galicia o la de Oro del Consello Consultivo.

* * *

Ya con referencia al discurso, el Nuevo Académico hace una alusión inicial a la cierta ajenidad que tenía la materia fiscal cuando cursó

2 “Historia clínica y la responsabilidad patrimonial de la administración sanitaria”, publicado en la *Revista Española de la Función Consultiva*, nº 1, 2004, pp. 49 a 60.

3 “Problemas de interpretación de la Ley de costas desde una perspectiva judicial”, publicado en la *Revista Galega de Administración Pública*, nº 1, 1992, pp. 123 a 135.

4 Publicado en el año 1994, incorpora en las pp. 35 a 56 un estudio de D. José María Gómez y Díaz-Castroverde con el título “El puerto como sistema general y su incidencia en el régimen económico-financiero portuario”.

5 Editado en el año 1999 por el Servicio de Publicaciones de la Universidade da Coruña.

6 *Proyecto Galicia 2010*, Asociación Proyecto de Investigación Galicia 2010, publicado en el año 2000.

estudios de Derecho. Comparto su estimación y reconozco que el fenómeno tributario también ha pasado a ser consustancial a nuestra actividad profesional. Y ello hasta el punto de poner en evidencia una realidad: las instituciones jurídicas se aplican en cuanto están dotadas de un tratamiento tributario adecuado, quedando relegadas cuando las acompaña una deficiente fiscalidad aun cuando estuvieran dotadas de una apropiada virtualidad sustantiva.

Así las cosas, José María trae a la Academia el tema difícil y complejo de la comprobación de valores. Como señala el nuevo académico, la cuestión se torna problemática desde el punto de partida: Cedidos a las comunidades autónomas, el impuesto de Sucesiones y Donaciones, así como el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se rigen por el criterio del “Valor Real” de lo transmitido para determinar las bases imponibles. Pero “Valor Real” que ninguna norma general o específica define o cuantifica.

Ha sido la jurisprudencia quien ha sacado a la luz la “Crisis de la comprobación de valores” en la que confluyen diversas causas. A veces la discordancia entre el medio de comprobación utilizado y la naturaleza del bien sobre el que recae. En ocasiones, el automatismo con que se aplica el medio de comprobación. De vez en cuando, la inconstitucionalidad de los coeficientes aprobados por las Comunidades Autónomas. Pero en la mayor parte de los casos, la crisis guarda relación con el peritaje de los funcionarios. Las tasaciones periciales y el último procedimiento administrativo, la tasación pericial contradictoria, están en franca decadencia. No son medios adecuados, su duración se alarga en el tiempo y comúnmente dan lugar a tantos resultados de valoración como peritos hubieran intervenido. El final de todo ello es hasta cierto punto desolador porque la tasación pericial contradictoria devuelve al

administrado a la casilla de salida y nos trae nuevos problemas ya se configure o no como un procedimiento autónomo, ya se reconozca o no a la Administración hasta una segunda oportunidad para liquidar sin dejar de incidir en los institutos de la prescripción y la seguridad jurídica.

El Nuevo Académico analiza los problemas que plantea la comprobación de valores en el marco de una concepción de la judicatura que se trasluce a lo largo del discurso: los jueces como garantía para los ciudadanos y el interés general; la judicatura en cuanto órgano dotado de independencia; y los jueces en la función de detectar y reconducir problemas específicos de la realidad social.

No es función de la contestación reiterar las conclusiones de un discurso de ingreso o ahondar en ellas. Por razones de tiempo, me limitaré a ofrecer de modo somero algunas consideraciones.

Primera. Por tratarse de una potestad de la Administración, la “Comprobación de Valores” no prescribe. Pero, en cuanto quedan extra muros de la mera comprobación de la realidad de los hechos, la prescripción sí debe proyectarse sobre las normas objeto de aplicación, las calificaciones y los criterios jurídicos.

Segunda. De una vez por todas, el legislador y los órganos jurisdiccionales deben ofrecer conceptos e instrumentos concretos y asequibles. Solo así se podrá formular la autoliquidación con facilidad, seguridad jurídica, y de modo acorde a la capacidad económica del contribuyente. En cualquier caso, no cabe obviar que a través de la imposición directa la Administración tributaria puede ejercer su función recaudadora por la diferencia de valor entre el precio o valor de adquisición y el de la ulterior transmisión.

Tercera. Para el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados debería acordarse que el procedimiento y la forma de fijar la base imponible sea conforme al “precio” fijado por las partes del negocio. La Administración podría cuantificar el valor correspondiente recurriendo a los datos catastrales que operarían como guía a los efectos de iniciar o no un procedimiento de comprobación. Guía que también podría ser de aplicación a los hechos afectados por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Y cuarta. Las reformas fiscales y los cambios constantes de criterio de los órganos administrativos en aras a procurar una mayor recaudación no pueden alterar el necesario equilibrio entre la Administración y los contribuyentes. A unos y otros les ampara la seguridad jurídica y su actividad está condicionada por el principio de la buena fe y las doctrina de los actos propios.

En fin; como buen aficionado que es a la fotografía, el Nuevo Académico ha sabido captar a la perfección los problemas que plantea la Comprobación de Valores. En el estudio se ha puesto de manifiesto la sabiduría de quien conoce la realidad jurisdiccional y los procedimientos administrativos regulados por las leyes. Leyes que deben ser revisadas, formulando en su caso los cambios necesarios para que se reafirme la seguridad jurídica mediante procedimientos claros y sencillos que eviten la litigiosidad. Como él mismo reconoce, son muchas las cuestiones que quedan abiertas para el legislador, la Administración y los contribuyentes. Pero como Presidente de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior sabe también que la solución ideal no se vislumbra cercana. Mientras tanto, y según concluye el Nuevo Académico, se habrá de seguir trabajando mediante el recurso a razo-

namientos fundados en derecho, resolviendo en justicia con respeto a la ley, pero sin conformarse por mero hábito con soluciones precedentes.

De lege ferenda, entiendo que cabría proponer una Ley general sobre valoraciones que afectase a la materia tributaria, urbanística y a los procedimientos de expropiación, una Ley de Valores Única. A partir de aquí, la legislación referente a cada impuesto habría de explicitar el correspondiente medio de control. Y ello de tal modo que el precio fuese determinante de la base imponible en los casos en que se constituyese como elemento del negocio. Las reformas del Catastro pueden aportar valores que, de modo automático y definitivo, sirvan como instrumentos de comprobación. De seguirse esta orientación se podrá llegar a una legislación estable que, asumiendo criterios definidos sobre la valoración, encauce la materia a través de procedimientos objetivos y automatizados. La masificación de las operaciones tributarias y la mecanización informática invitan a cambios legislativos; cambios que, de una vez por todas, deben dar respuesta a la necesaria previsibilidad esperada por los administrados y por la propia Administración.

* * *

Termino ya mi intervención. Lo hago con la certeza de que en este acto se recibe a un nuevo académico que trae consigo un amplio y sólido bagaje jurídico que enriquecerá a la Corporación que hoy le da acogida.

Nada más. Muchas gracias por su atención.

A Coruña, 12 de enero de 2018.



Deputación
DA CORUÑA