

La regla especial de valoración del artículo 37.1.b) LIRPF y la comprobación de valores

Sentencia del Tribunal Supremo nº 224/2024, de 12 de enero (recurso 2705/2022)

Carlos Romero Plaza

Socio Director de Arttax & Legal

Profesor en UDIMA y UCV

Resumen: En este comentario vamos a analizar la regla específica de valoración contenida en el artículo 37.1.b) LIRPF. En concreto, abordaremos la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2024 que determina que, con la aplicación de lo dispuesto en esta norma, no cabe acudir a la tasación pericial contradictoria, puesto que no nos encontramos ante una comprobación de valores. Al respecto, realizaremos un comentario crítico de la doctrina jurisprudencial dictada y enunciaremos algunas incógnitas pendientes de resolver.

Palabras clave: 37.1.b); IRPF; ganancia patrimonial; capacidad económica; comprobación de valores; tasación pericial contradictoria.

I. EL ARTÍCULO 37.1.B) LIRPF

Partimos de la reciente sentencia de nuestro Alto Tribunal de 12 de enero de 2024 (rec. 2705/2022), en materia de aplicación de norma especial de valoración de las ganancias patrimoniales contenida en el artículo 37.1.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante LIRPF.

En esta norma se establece que, salvo que el contribuyente determine que el valor de transmisión se corresponde con el que hubiesen pactado partes independientes en condiciones normales de mercado, éste no podrá ser inferior al mayor de los siguientes valores:

- a) El valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto.
- b) El que resulte de capitalizar al tipo del 20 % el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

La norma, en el art. 37.1 b) LIRPF dispone unas presunciones *iuris tantum*, que, en principio, admiten prueba en contrario.

La presunción es un proceso lógico conforme al cual, acreditada la existencia de un hecho, se concluye en la confirmación de otro que normalmente le acompaña sobre el que se proyectan determinados efectos jurídicos. En las presunciones se produce un cambio en el objeto de la prueba, puesto que quien se ve beneficiado por la presunción no prueba el hecho fundamental, sino que lo que prueba es un hecho que esté relacionado con él.

En materia de Derecho Tributario, las presunciones vienen recogidas en el artículo 108 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT.

«El artículo 37.1.b) LIRPF establece unas presunciones que deberían admitir prueba en contrario»

Es evidente que las presunciones sirven para facilitar la actividad administrativa en la gestión de los tributos. Las presunciones *iuris tantum* trasladan la actividad de prueba al obligado tributario, aliviando la tarea de la Administración.

Es importante recordar que, cuando hablamos de presunciones estamos ante normas probatorias y, por tanto, la Administración no debe aplicarlas en todo caso, sino que debe abstenerse de hacerlo cuando le conste que la verdad material es distinta.

Las presunciones contenidas en el artículo 37.1.b) LIRPF deberían aplicarse solamente cuando la Administración tuviera indicios sólidos y plurales de que el valor cobrado en la transmisión de acciones o participaciones no cotizadas fuese superior al declarado. Solamente en estos casos, deberían accionarse dichas presunciones. De lo contrario, se puede vulnerar el principio de capacidad económica.

Hasta el momento, este precepto es uno de los más duros de roer en un procedimiento inspector. La Inspección se cierra en banda, aplica las presunciones y no acepta prueba en contrario. Si un actuario no tiene indicios de que en una transacción se ha cobrado más de lo que se ha declarado, ¿por qué se le debe hacer a un contribuyente tributar por una cantidad superior?

II. SUPUESTO DE HECHO ENJUICIADO

El Tribunal Supremo ha dictado la sentencia de 12 de enero de 2024 (rec. 2705/2022), en la que intenta resolver determinadas incógnitas relativas a este precepto. En este supuesto, se planteaba como cuestión con interés casacional objetivo, fijar si la determinación del valor de transmisión de las participaciones sociales de una entidad por aplicación de las reglas de valoración contenidas en el artículo 37.1.b) LIRPF es una comprobación de valor en la que se emplean los medios de comprobación del artículo 57.1.a) de la LGT y si, por tanto, hay que realizar la valoración por el procedimiento de comprobación de valores del artículo 134 LGT y ofrecer la posibilidad de solicitar la tasación pericial contradictoria conforme al artículo 135 LGT, o por el contrario es una fijación del valor por aplicación de una norma legal, en cuyo caso no estamos ante actuaciones de comprobación de valores.

«La cuestión planteada con interés casacional objetivo se centra en determinar si la regla de valoración del artículo 37.1.b) LIRPF es una comprobación de valores de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 57 LGT y por tanto cabe promover la tasación pericial contradictoria»

El motivo por el que se admite el recurso de casación planteado por la Abogacía del Estado en relación con la sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha (rec. 736/2019) es la existencia de criterios contradictorios sentados por otros Tribunales Superiores de Justicia. En este sentido, la Abogacía del Estado, en su preparación del recurso de casación cita:

- La sentencia del TSJ de Cataluña de 18 de febrero de 2020 y
- La sentencia del TSJ de Castilla y León de 4 de febrero de 2020.

Por un lado, la sentencia de instancia señalaba que sí cabe el procedimiento de comprobación de valores, y por ende la solicitud de tasación pericial contradictoria cuando la AEAT aplica lo dispuesto en el artículo 37.1.b) LIRPF. Sin embargo, las sentencias de contraste aportadas señalan que no procede acudir al procedimiento de comprobación de valores en los supuestos de aplicación del artículo 37.1.b). En este sentido, el TSJ de Cataluña trae a colación la resolución del TEAC de 10 de mayo de 2018 en la que se señalaba que:

«Dicho precepto impone, por tanto, un valor mínimo de transmisión (el mayor entre el teórico y el de capitalización) salvo que el interesado pruebe que el precio efectivo se corresponde con el normal de mercado, en cuyo caso se tomará como valor de transmisión el precio satisfecho. Si el obligado tributario no prueba esta circunstancia y la Administración se limita a aplicar la norma del artículo 37.1.b) LIRPF, habrá de tomar como valor de transmisión el mínimo indicado, que no resulta de comprobación de valor alguna, sino que es determinado directamente por la ley, por lo que, no existiendo actuación de comprobación de valor, no resulta aplicable la tasación pericial contradictoria.»

Pues bien, ante tales pronunciamientos, el Tribunal Supremo ha resuelto muy recientemente avalando la práctica administrativa seguida hasta el momento.

III. DOCTRINA FIJADA POR EL TRIBUNAL SUPREMO EN LA MATERIA

Tras el análisis de la cuestión, el Tribunal establece como doctrina jurisprudencial que las reglas de valoración contenidas en el art. 37.1.b) LIRPF no constituyen una comprobación de valor en la que se empleen los medios del artículo 57 LGT, por lo que no resulta de aplicación la normativa de la tasación pericial contradictoria, ni es admisible su utilización en corrección de la liquidación tributaria resultante.

Justifica el Alto Tribunal su criterio al indicar que, de acuerdo con su propia jurisprudencia, la tasación pericial contradictoria no es el medio adecuado para discutir cualquier valoración que haya realizado la Inspección de los Tributos, sino tan sólo la que se haya llevado a cabo a través de alguno de los específicos medios de comprobación del artículo 57 LGT. Para el Supremo, al margen de la comprobación de valores no hay tasación pericial contradictoria y el artículo 37.1.b) LIRPF no supone una comprobación de valores. Criterio con el que discrepamos.

El Alto Tribunal concluye señalando que la aplicación de las reglas contenidas en el artículo 37.1.b) LIRPF es *«absolutamente»* diferente del objeto y eventual resultado de la tasación pericial contradictoria, que conduciría, en su caso, a que el valor determinado por el perito tercero sirva de base a la liquidación.

«El Tribunal Supremo señala que las reglas de valoración contenidas en el art. 37.1.b) LIRPF no constituyen una comprobación de valor en los que se emplee los medios del artículo 57 LGT»

El Tribunal Supremo solamente deja una puerta abierta a la posibilidad de que se pueda optar a una comprobación de valores en aquellos casos en los que, como consecuencia de las alegaciones y de las pruebas aportadas por el obligado tributario, se probara un valor diferente del que resultase de aplicación de las reglas del 37.1.b). Sin embargo, en la práctica, el rechazo sistemático de las pruebas aportadas por el contribuyente hace que la Administración no se vea en la necesidad de acudir a la comprobación de valores.

IV. COMENTARIO CRÍTICO

En este caso, no compartimos dicho criterio jurisprudencial, sino que consideramos acertado el pronunciamiento de la Sala de instancia, quien señalaba en su sentencia objeto de revisión que:

«No se entiende bien la oposición de la de Administración a la admisión de la tasación contradictoria, pues se reconoce abiertamente la posibilidad de oponerse a la valoración de la administración hecha en aplicación del artículo 37.1.b) de la LIRPF, pues es un valor con presunción iuris tantum, como en toda comprobación de valores por otra parte, mediante los medios de prueba pertinentes, y entre ellos la pericial, que, curiosamente se quiso aportar con la REA el propio TEAR consideró su aportación extemporánea, llegando a calificar su actuación como constitutiva de abuso de derecho. El procedimiento de gestión de comprobación limitada seguido en este caso es poco flexible en orden a poder discrepar de la valoración de la administración, pues más allá del trámite de alegaciones no es fácil presentar pericial que refute el valor establecido por la Administración; lo hizo ante el TEAR, y ya hemos expuesto como lo calificó; entonces ¿por qué no admitir la posibilidad al sujeto pasivo en el procedimiento de gestión y frente al valor determinado/comprobado por la Administración, de acudir a la tasación contradictoria? ¿No tiene por finalidad la tasación contradictoria hallar el valor de mercado a que se refiere el artículo 35.2 LIRPF?»

Como comentario crítico al respecto, consideramos que resulta necesario, para evitar una aplicación automática de las presunciones contenidas en el precepto, que la Administración entre a conocer las pruebas aportadas por el obligado tributario. Para que las entre a conocer, necesariamente debe acudir a una comprobación de valores de acuerdo con el artículo 57 LGT. Este es el único mecanismo que contempla nuestra norma procedimental para discutir la valoración que se le da a un elemento que tiene trascendencia tributaria.

Este tipo de pronunciamientos, que niegan que pueda acudirse a la comprobación de valores, están *de facto* permitiendo la aplicación automática de las reglas contenidas en el art. 37.1.b) LIRPF. En la práctica, cuando el contribuyente alega que el valor que resulta de aplicar dicho precepto no se acerca al valor de mercado, la AEAT se niega a darle credibilidad a las pruebas aportadas y se excusa en que no estamos ante una comprobación de valores. Sin embargo, a nuestro juicio, sí que estamos ante tal comprobación. El objetivo de la comprobación es determinar el valor de mercado de las acciones o participaciones transmitidas. Se está privando al contribuyente de su derecho de defensa, puesto que las pruebas que aporta no son objeto de una revisión real. Como señalaba el TSJ de Castilla La Mancha en la sentencia casada, *«¿No tiene por finalidad la tasación contradictoria hallar el valor de mercado a que se refiere el artículo 35.2 LIRPF?»*.

Pues bien, es cierto que en esta materia queda un largo camino por recorrer, y en la aplicación de este tipo de presunciones nunca debe perderse de vista que el principio de capacidad económica siempre debe ser la máxima premisa en la aplicación del ordenamiento jurídico tributario.

V. CUESTIONES PENDIENTES DE RESOLVER EN LA MATERIA

Otra de las incógnitas pendientes de ser resueltas la encontramos en determinar si cuando la compraventa de las acciones o participaciones se lleva a cabo entre partes vinculadas, debe aplicarse la normativa de operaciones vinculadas o la específica de valoración contenida en el artículo 37.1.b) LIRPF.

En este sentido, encontramos la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, en adelante TEAC, de 28 de noviembre de 2023, resolución 00/04826/2020. Al respecto, señala que resulta de aplicación prioritaria, por el criterio de especialidad, lo dispuesto en el artículo 37.1.b) LIRPF frente a la normativa reguladora de las operaciones vinculadas. En concreto, indica que:

«El principio de especialidad de la norma impone que, ante supuestos de alteración patrimoniales en los que la normativa del IRPF establece de manera expresa un determinado cómputo de aquella ganancia/pérdida patrimonial, acudir a dicha norma, y no a la genérica de operaciones vinculadas cuando aquellas operaciones que han dado lugar a la alteración patrimonial se hubieran realizado entre personas vinculadas».

Sin embargo, en este sentido también señala que esta cuestión está pendiente de ser resuelta por el Tribunal Supremo, aunque en relación con el artículo 37.1.d) LIRPF, sin que actualmente exista pronunciamiento expreso al respecto. En el auto de admisión de nuestro Tribunal Supremo de 26 de abril de 2023 (rec. 7097/2022) se indica como cuestión con interés casacional objetivo, la siguiente:

«Determinar si en los supuestos en los que se regularice en sede de persona física la ganancia o pérdida patrimonial derivada de las aportaciones no dinerarias a una sociedad vinculada, deben prevalecer las normas específicas de valoración de los artículos 37.1.d) LIRPF y 17.4 LIS sobre las reglas especiales de valoración de los artículos 41 LIRPF y 18 LIS».

«El Tribunal Supremo deberá pronunciarse en los próximos meses sobre si resultan de aplicación prioritaria las normas de valoración contenidas en el art. 37.1.b) LIRPF, respecto de las reglas especiales aplicables a las operaciones vinculadas, arts. 41 LIRPF y 18 LIS»

Por tanto, en los próximos meses resolverá el Tribunal qué norma debe aplicarse con carácter prioritario. Desde nuestro punto de vista, y en atención a los previos pronunciamientos como el aquí comentado de 12 de enero de 2024, el Tribunal está dando prioridad a la aplicación las normas específicas de valoración contenidas en el artículo 37 LIRPF, por lo que no resultaría extraño que resolviera en este sentido la cuestión con interés casacional objetivo pendiente.