

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 3961/2016 de 02/02/2017

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

IRPF. Procedimiento de comprobación. Determinación del valor de adquisición para el cálculo de la ganancia patrimonial.

El TEAC unifica criterio y considera que la Administración, al regularizar una ganancia patrimonial por transmisión de un bien que no ha sido declarada, no puede atribuirle al mismo un valor de adquisición de cero euros sin antes desplegar alguna actividad probatoria para determinar dicho valor de adquisición.

Adicionalmente, el Tribunal se pronuncia también sobre la procedencia de determinar dicho valor de adquisición acudiendo al procedimiento de comprobación de valores regulado en el artículo 57 de la LGT, concluyendo que únicamente cabe su aplicación cuando se trate de adquisiciones a título lucrativo, pero no en las onerosas.

Fundamentos de derechos

CUARTO: Expuestas en el Fundamento de Derecho anterior las reglas que establece la normativa del IRPF para determinar el importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales, diferenciando con claridad según que la adquisición o la transmisión hayan tenido lugar a título oneroso o lucrativo, se hace necesario determinar sobre quién recae la carga de probar el valor de adquisición del inmueble y, por ende, el valor de la ganancia o pérdida patrimonial.

(...)

De la actuación seguida por la oficina gestora se colige que ésta hace recaer en todo momento y exclusivamente sobre el obligado tributario la carga de acreditar el valor de adquisición, conclusión que este Tribunal Central considera incorrecta por las razones que seguidamente se exponen.

Así, el obligado tributario aportó en el curso del procedimiento de aplicación de los tributos y con ocasión de la interposición del recurso de reposición, determinada documentación concerniente al inmueble que ya se ha relacionado en los antecedentes de hecho. Juzgando insuficiente dicha documentación para determinar el valor de adquisición, la Administración considera no probado por el contribuyente valor de adquisición alguno y adopta el de 0 euros, lo que equivale a considerar como ganancia patrimonial el importe de la transmisión.

Y es que, 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.

Pues bien, tratándose en la generalidad de los supuestos reales analizados por los Tribunales Económico-Administrativos en los que se ha aplicado este criterio de adoptar como valor de adquisición el de 0 euros, de alteraciones patrimoniales ocasionadas por la transmisión de bienes inmuebles, y obrando en poder de la Administración generalmente las fechas de adquisición y/o transmisión, debido a la información que con carácter periódico sobre operaciones inmobiliarias están obligados a suministrarle Notarios y Registradores mediante varios tipos de declaraciones informativas –sin perjuicio de que en muchos casos, como el presente, el propio contribuyente también pueda aportar o más bien corroborar dicha información ya obrante en poder de la Administración–, entraría

en juego el principio de la facilidad probatoria derivada de la información que ya obra en poder de la Administración y además de la facultad de formular requerimientos individualizados de captación de información a los Notarios. En este sentido, recordemos que el protocolo notarial es la colección ordenada de los documentos originales firmados por las partes, cuya formación y custodia es uno de los aspectos fundamentales de la función notarial, ya que debido a la especial eficacia del documento público los notarios conservan los originales de los documentos que autorizan o que intervienen para evitar así cualquier tipo de alteración formando el archivo de la Notaría a cargo del notario que la desempeña, su sustituto o sucesor. Cuando los protocolos tienen más de veinticinco años de antigüedad y menos de cien corresponde su custodia al Archivo General de Protocolos que existe en la cabeza de cada Distrito notarial a cargo del notario Archivero designado por el Ministro de Justicia a propuesta de la Dirección General; y una vez que tienen más de cien años de antigüedad, siendo su valor histórico extraordinario, pasan a la Sección Histórica.

Sin perjuicio de lo que se acaba de señalar, en algunos casos, como en el que aquí examinamos, se pone de manifiesto además 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. Así, por ejemplo, en la escritura de préstamo hipotecario aportada por el contribuyente se identifican las fechas de las escrituras de adquisición del terreno y de declaración de obra nueva, así como los notarios autorizantes y los números de protocolo, datos que habrían permitido a la Administración formular los oportunos requerimientos a dichos notarios y obtener información relevante sobre el valor de adquisición del inmueble. Pues bien, a ese 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.

La Administración puede desplegar, a tal efecto, los medios inquisitivos de obtención de información que le otorga el ordenamiento jurídico o los mecanismos que éste le ofrece ante la imposibilidad de dicha determinación.

(...)

SÉPTIMO: (...) Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, **acuerda unificar criterio en los términos siguientes:**

- Si la adquisición del elemento patrimonial transmitido se produjo a título lucrativo, mediante transmisión *intervivos* o *mortis causa*, la Administración debería haber tomado como valor de adquisición en virtud del artículo 36 LIRPF el valor real del inmueble, pero nunca el de cero euros, quedando legitimada la Administración para acudir a los medios de comprobación de valores que regula el artículo 57 de la LGT. 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.
- Por el contrario, si la adquisición lo fue a título oneroso, alguna cantidad se pagó o algún coste tuvo el elemento patrimonial y, en consecuencia, algún valor de adquisición tiene que tener. En este caso, aunque en un principio y como regla general la carga de la prueba recae sobre el obligado tributario, no pesa sobre él de forma exclusiva, atendiendo a los principios de facilidad probatoria o proximidad a las fuentes de la prueba, apreciación conjunta de las pruebas practicadas y valoración del esfuerzo probatorio realizado, por lo que si la Administración, en particular tratándose de bienes inmuebles, tomara como valor de adquisición el de cero euros sin haber utilizado los medios de prueba que razonablemente obran o pueden obrar en su poder, se estaría infringiendo un precepto de una norma legal, el artículo 35 LIRPF, precepto que está obligada a aplicar y del que no puede prescindir.

Si, por el contrario, consta que la Administración ha utilizado los medios de prueba que razonablemente estaban a su disposición, no se le podría hacer ese reproche de infracción del artículo 35 de la LIRPF, pudiendo incluso quedar abocada en algún supuesto a la utilización de valor de adquisición de cero euros.

En este sentido, téngase en cuenta que tratándose de bienes adquiridos a título oneroso, la normativa del IRPF no contiene referencia alguna al valor real o de mercado de los elementos patrimoniales, de modo que el valor de adquisición 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, 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.

