

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ067924

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1245/2017, de 12 de julio de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2494/2016

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones mortis causa. Base imponible. Acciones no cotizadas. La comprobación de valores en el procedimiento de gestión. Métodos de comprobación. Normativa de otros tributos. Recurso de casación para la unificación de doctrina. El modo de proceder del perito de la Administración -que suma al valor teórico contable correspondiente al último balance aprobado antes del devengo del Impuesto, una prorrata de los beneficios obtenidos a lo largo del ejercicio en cuestión, deducido de las cuentas anuales formuladas y aprobadas al año siguiente- no puede ser compartido por la Sala porque, con el pretexto de llegar al valor de su patrimonio neto, utiliza una valoración imposible de aplicar por el obligado tributario en el momento del devengo del Impuesto, en cuanto no se atiende sólo al valor teórico contable del último balance aprobado sino que además considera los datos que resultaron del siguiente balance. La Administración era muy libre de aplicar o no las reglas valorativas del art. 16 Ley 19/1991 (Ley IP), al no establecer la Ley del Impuesto sobre Sucesiones reglas de valoración concretas cuando se trata de acciones y participaciones sociales, pero si decide atender al resultado contable procedía estar al texto de las reglas del art. 16, que sólo atendía al valor teórico resultante del último balance aprobado, no al patrimonio neto contable corregido o ajustado, que fue el método seguido por el perito. [Vid., en sentido contrario, STSJ de Madrid, de 22 de febrero de 2016, recurso nº 143/2014 (NFJ062819), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

Ley 19/1991 (Ley IP), art. 16.

Ley 58/2003 (LGT), art. 52.

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 9 y 18.

PONENTE:*Don Emilio Frías Ponce.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En Madrid, a 12 de julio de 2017

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación para unificación de doctrina 2494/2016, interpuesto por doña Estela , representada por el procurador don Antonio Ramón Rueda López y dirigida por el letrado Don Juan Manuel Milagro Pinazo, contra la sentencia de 22 de febrero de 2016, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso 143/2014 , relativo al

Impuesto sobre Sucesiones, habiendo comparecido como partes recurridas la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, y la Comunidad de Madrid, representada y defendida por el Letrado de sus Servicios Jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La sentencia impugnada estimó parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por doña Estela, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 10 de octubre de 2013, desestimatoria de la reclamación deducida contra el acuerdo de liquidación, de 8 de junio de 2011, por un importe de 360.241,98 euros, dictado por la Subdirección General de Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid, en relación a las actuaciones de comprobación e inspección de la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, derivada del fallecimiento de Doña Nieves.

La Sala rechazó, en primer lugar, la prescripción del derecho a liquidar, al entender que interrumpía el plazo la solicitud de devolución de ingresos indebidos presentada el 15 de junio de 2007, por no haberse incluido en la autoliquidación inicial deudas de la causante correspondientes a cuotas a ingresar del Impuesto sobre el Patrimonio de 2002 y 2004, todo ello siguiendo la doctrina de esta Sala contenida en sentencia de 14 de Julio de 2011.

En segundo lugar, mantiene el método empleado por el Inspector para la valoración de la empresa familiar, consistente en adicionar al valor teórico contable derivado del último balance cerrado y aprobado a fecha de 31 de diciembre de 2005 los resultados del ejercicio 2006 prorrateados hasta la fecha de devengo, 12 de noviembre de 2006, no concediendo trascendencia al hecho de que diez años antes se emitiera distinta valoración con distinto método y para distinto hecho imponible.

En cambio admite la incorrecta aplicación del 95% del art. 20.2 c) de la ley 29/1987 sobre el valor neto de la adquisición individual, siguiendo la doctrina de esta Sala de 18 de marzo de 2009, que atendió al valor neto de la empresa, estimando aplicable la norma pese a la modificación del art. 20. 2 c) Ley 29/87 por la Ley Autonómica 7/2005, en cuanto sólo afectó al requisito del plazo de mantenimiento de la adquisición, que pasó de 10 a 5 años desde el fallecimiento del causante, negando, en cualquier caso, competencia normativa a la Comunidad para disminuir las reducciones previstas por la normativa estatal, para finalizar rechazando la improcedencia de los intereses liquidados, por haberse exigido hasta el 25 de mayo de 2010, y no hasta el 21 de enero de 2010, por haberse tenido en cuenta 124 días como interrupciones justificadas, así como la última alegación de nulidad de la liquidación por el incumplimiento de los requisitos del art. 150.2 de la Ley General Tributaria, para que tenga lugar válidamente un acto de reanudación de actuaciones, porque aunque después del acta de disconformidad de 2 de diciembre de 2009 transcurrieron 17 meses hasta la liquidación de 8 de junio de 2011, ésta se dictó y notificó en el plazo de cuatro años desde el último acto de eficacia interruptiva.

Segundo.

Contra la referida sentencia, la representación de doña Estela interpuso recurso de casación para unificación de doctrina, en relación con el método de valoración de las acciones pertenecientes a la empresa familiar seguido por la Inspección y ratificado por la Sala, por entender improcedente añadir al balance cerrado en 2005, ejercicio anterior a la fecha del fallecimiento, los resultados prorrateados hasta el momento del devengo derivados de un futuro balance que se cerró y aprobó en el ejercicio siguiente a la fecha del devengo, y por no haber considerado la sentencia relevante el cambio de criterio de la Administración Tributaria, en cuanto determinó el valor de las mismas acciones (Ocaso, SA), en el Impuesto sobre Donaciones, en base al último balance aprobado.

Se invocan como sentencias de contraste, en la cuestión relativa a la valoración de las acciones, las dictadas por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 5 de febrero de 2010 (rec. 697/2006), por esta Sala de 24 de junio de 1994 (rec. 8827/1990), por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 17 de febrero de 2011 (rec. 552/2008) y por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 10 de marzo de 2009 (rec. 1639/2007), y en relación con la cuestión relativa a la vulneración de los actos propios la sentencia de esta Sala de 9 de diciembre de 2013 (cas. 5712/2011).

Suplicó sentencia por la que: "1) Revoque la sentencia aquí recurrida, declarándola sin valor ni efecto y estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por parte de nuestra representada, declarando la nulidad de la liquidación notificada el 10 de junio de 2011, así como la Resolución impugnada del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 10 de octubre de 2013 (expediente NUM000), notificada el 10 de diciembre del mismo año, por:

Estar basada en una valoración que contiene un criterio de determinación del valor real de determinados bienes de imposible cumplimiento para cualquier contribuyente del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en los términos del artículo 62.1 c) de la Ley 30/1992 , y que vulnera las determinaciones de los artículos 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , artículo 22 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ambos en relación con el artículo 16 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio , de conformidad con los motivos expuestos en el cuerpo de este escrito.

Por carecer de la motivación suficiente al cambiar el criterio de valoración de las acciones de OCASO, SA, Seguros y Reaseguros, utilizado por la Administración Tributaria en el ámbito de las actuaciones de inspección llevadas a cabo con relación a la donación de acciones de dicha Sociedad, realizada en el ejercicio 2001, vulnerando con ello los principios de unidad y unicidad administrativa y la doctrina de los actos propios, y las determinaciones de los artículos artículo 9.3 de la Constitución y del artículo 3.1 de la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , de conformidad con lo expuesto en el cuerpo de este escrito".

Tercero.

Conferido traslado a las partes recurridas presentó escrito de oposición la Comunidad de Madrid, acordándose devolver el formulado por el Abogado del Estado por ser manifiestamente extemporáneo.

Cuarto.

Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 4 de julio de 2017, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

De las distintas cuestiones que fueron desestimadas por la sentencia recurrida, el recurso se centra sólo en dos, concretamente . a) En el método de valoración de las acciones pertenecientes a la empresa familiar partiendo del balance cerrado en 2005, ejercicio anterior a la fecha de fallecimiento, sin añadir los resultados prorrateados hasta el momento del devengo derivados del balance que se cerró y aprobó en el ejercicio siguiente a la fecha del devengo del impuesto; b) En el cambio de criterio de la Administración Tributaria y, consecuentemente, posible vulneración de la doctrina de los actos propios, al haber determinado con anterioridad el valor de las mismas acciones (Ocaso, SA,) en el Impuesto sobre Donaciones , en base al último balance aprobado.

En relación con la primera cuestión, conviene recordar que la Administración tributaria, partiendo de un informe de valoración de fecha 29 de octubre de 2009, valoró las acciones pertenecientes a diversas empresas familiares que no cotizaban en Bolsa (acciones de Ocaso, SA, Cartera Hipotecaria, SA, Castman Patrimonios, SL, y Servicios Especiales, SA), añadiendo al valor resultante del último balance cerrado y aprobado en el ejercicio de 2005, al haber fallecido la causante el 12 de noviembre de 2006, el prorrateo del beneficio generado en el ejercicio 2006 por los días transcurridos entre el 1 de enero y el 12 de noviembre de ese año, pese a que las cuentas correspondientes al ejercicio 2006 no fueron aprobadas hasta Junio de 2007, posteriores al devengo del Impuesto.

Pues bien, frente al criterio de la Sala de instancia que mantuvo el método seguido con la Administración, se alega la infracción del art. 16 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio , aportándose como contradictorias las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Cataluña, Madrid, y Valencia de 5 de febrero de 2010 , 17 de febrero de 2011 y 10 de marzo de 2009 , respectivamente, así como la del propio Tribunal

Supremo de 24 de junio de 1994, en cuanto resolvieron la misma controversias de forma distinta al Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

Segundo.

La Comunidad de Madrid niega la existencia de la triple identidad exigida, defendiendo, subsidiariamente, la doctrina que mantiene la sentencia recurrida, en cuanto sigue otras anteriores, que reconocen que la Administración no está obligada a aplicar el art. 16 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio para determinar el valor de las acciones, admitiendo, por tanto, la posibilidad de acudir a otros parámetros, como el valor del patrimonio social determinado por la valoración de los inmuebles, acudiendo al dictamen de peritos, criterio que siguen también los Tribunales Superiores de Justicia de Castilla-La Mancha (sentencia 3 de abril de 2014), de Andalucía-Málaga (sentencias de 27 de febrero y 10 de diciembre de 2012) y Asturias (sentencia de 22 de marzo de 2011).

Tercero.

No podemos aceptar la falta de identidad que denuncia la Comunidad de Madrid, pues todas las sentencias comparadas se refieren a la valoración que debe darse a las acciones que no cotizan en Bolsa, partiendo del método señalado a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, advirtiéndose de su lectura la existencia de contradicción doctrinal sobre la aplicación de dicho método.

Así, la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 5 de febrero de 2010 , en relación con una liquidación practicada por el Impuesto sobre Sucesiones derivada de un procedimiento de comprobación de valores, anula la valoración de unas participaciones realizada por la Administración tomando como valor el teórico contable de las acciones de acuerdo con el último balance cerrado de la sociedad, pero que no estaba aprobado cuando se devengó el impuesto, declarando que el valor de las acciones no cotizadas en Bolsa debía ser el señalado en el Impuesto de Patrimonio, que atendía al valor teórico correspondiente al último balance aprobado.

Esta sentencia se apoya en las sentencia del Tribunal Supremo de 24 de junio de 1994 y 4 de julio de 1998 , que consideran que el valor de las acciones no cotizadas en Bolsa debía ser el señalado en el Impuesto sobre el Patrimonio.

En la misma línea se encuentra la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 10 de marzo de 2009 , en cuanto en relación con la cuantificación de unas acciones, a efectos del Impuesto sobre Donaciones no admite el valor teórico contable cerrado por la sociedad por no ser el último balance aprobado, como señala el art. 16.1 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio .

Finalmente, la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 17 de febrero de 2011 confirma, en relación al Impuesto sobre Sucesiones, una valoración de las participaciones de una sociedad al haberse atendido al último balance que estaba cerrado a la fecha del fallecimiento de la causante, rechazando el criterio de la recurrente de que para determinar el valor se debía acudir al balance más cercano a la fecha de fallecimiento pues es el que mejor reflejaba la situación real de la sociedad, aunque el mismo aún no estuviese cerrado.

Estas sentencias se apartan de la doctrina que sienta la impugnada, en cuanto además de atender al balance cerrado antes de la fecha del fallecimiento considera los resultados prorrateados hasta el momento del devengo, aunque el balance hubiera sido aprobado con posterioridad, ante la necesidad de estar a la realidad material.

Apreciada la contradicción doctrinal, procede determinar la doctrina que debe prevalecer.

Cuarto.

Es cierto que el art. 18 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones permite que la Administración compruebe el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el art. 52 de la Ley General Tributaria (en la actualidad art. 57 de la Ley General Tributaria de 2003), entre los que se encuentra el dictamen de peritos de la Administración; también lo es que dicha Ley no fija reglas concretas de valoración de las acciones no cotizables ni se remite a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, cuyo art. 16 uno dispone que "Tratándose de acciones y participaciones distintas de aquellas a que se refiere el artículo anterior, la

valoración de las mismas se realizará por el valor teórico resultante del último balance aprobado, siempre que éste, bien de manera obligatoria o voluntaria, haya sido sometido a revisión y verificación y el informe de auditoría resultara favorable", por lo que la utilización de este método de valoración no resulta preceptivo para la Administración Tributaria en el marco del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Ahora bien, partiendo de la posibilidad de comprobación de las acciones no cotizables a través de un dictamen de peritos, a efectos de determinar el valor real, como exige el art. 9 a) de la Ley 29/1987, cuyo resultado, según el art. 18.3, tras la redacción dada por la disposición adicional 5ª de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, ha de surtir efecto en relación con las liquidaciones a practicar a cargo del adquirente por la anualidad corriente y las siguientes, la cuestión a resolver es si el perito podía basarse también en un balance que no estaba aprobado en el momento del devengo ni en la fecha de la presentación de la autoliquidación, a efectos de considerar no sólo los fondos propios del ejercicio anterior sino los resultados prorrateados hasta el momento del devengo.

Conviene recordar que el Servicio de Valoraciones y Procedimientos Especiales de la propia Comunidad de Madrid realizó una primera tasación de los títulos y participaciones sociales incluidos en la masa hereditaria, considerando solo los balances contables de las entidades cerrados a 31 de diciembre de 2006, aunque la fecha de fallecimiento de la causante era el 12 de noviembre de 2006, por entender que éstos reflejaban el valor real. No obstante, ante las alegaciones formuladas por la interesada, dicho Servicio modificó su criterio, entendiendo más adecuado partir de los balances cerrados a 31 de diciembre de 2005 (año anterior al fallecimiento) pero añadiendo el importe resultante de prorratear el resultado del ejercicio 2006, obtenido de las correspondientes Cuentas de Perdidas y Ganancias de dicho ejercicio, al periodo transcurrido desde el 1 de enero de 2006 al 12 de noviembre de 2006, a los efectos de fijar el valor real.

El modo de proceder del perito de la Administración no puede ser compartido por la Sala porque con el pretexto de llegar al valor de su patrimonio neto utiliza una valoración imposible de aplicar por el obligado tributario en el momento del devengo del impuesto, en cuanto no se atiende sólo al valor teórico contable del último balance aprobado sino que además considera los datos que resultaban del siguiente balance, aprobado en el mes de junio de 2007.

Los casos examinados por otras sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid excluyen la aplicación de las reglas valorativas del art 16 de la Ley 19/1991, ante la práctica de un informe pericial que, teniendo en cuenta el valor de los inmuebles arroja un resultado superior al asignado a los bienes en el último balance aprobado, situación distinta a la ahora controvertida en la que para obtener la valoración de las participaciones la Administración acude a los balances de las sociedades, para sumar al valor teórico contable a 31 de diciembre de 2005, derivado de las cuentas anuales formuladas y aprobadas en junio de 2006 una prorrata de los beneficios obtenidos a lo largo del ejercicio 2006, deducidas de las cuentas anuales formuladas y aprobadas en junio de 2007.

La Administración era muy libre de aplicar o no las reglas valorativas del art. 16 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, al no establecer la Ley del Impuesto sobre Sucesiones reglas de valoración concretas cuando se trata de acciones y participaciones sociales, pero si decide atender al resultado contable procedía estar al texto de las reglas del art. 16, que sólo atendía al valor teórico resultante del último balance aprobado, no al patrimonio neto contable corregido o ajustado, que fue el método seguido por el perito.

Quinto.

Las razones expuestas obligan a estimar el presente recurso de casación para unificación, haciéndose innecesario detenerse en la segunda cuestión planteada, relativa a la necesidad de seguir por razones de seguridad jurídica, el método que la Administración había utilizado para valorar las acciones de Ocaso, SA en la comprobación del Impuesto sobre Donaciones devengado con ocasión de la transmisión inter vivos de derechos de suscripción preferente, recibida de su madre el 28 de octubre de 1998. No obstante, debe significarse que la sentencia de contraste que se aporta de esta Sala de 9 de diciembre de 2013 contempla un supuesto distinto, al referirse a la posible vinculación de una valoración practicada por la Administración Tributaria de una Comunidad Autónoma en el impuesto estatal cedido por transmisiones patrimoniales, a efectos del Impuesto estatal sobre Sociedades gestionado por la AEAT.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido 1.- Estimar el recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto por Doña Estela contra la sentencia de 22 de febrero de 2016, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Novena, del

Tribunal Superior de Justicia de Madrid . 2.- Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto con anulación de la resolución del Tribunal Administrativo Central de 10 de octubre de 2013, en lo que afecta al método de valoración aplicado a las acciones heredadas, que debe seguir las reglas del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio si la Administración decide atender al resultado contable. 3.- No hacer imposición de costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente D. Emilio Frias Ponce D. Jose Diaz Delgado D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Juan Gonzalo Martinez Mico D. Rafael Fernandez Montalvo PUBLICACIÓN.
- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública ante mí la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.