

Referencia: NFJ052743

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 5 de septiembre de 2013Vocalía 2.^a

R.G. 3780/2011

SUMARIO:

IS. Base imponible. Reglas de valoración. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Valoración del inmovilizado. Inmovilizado material. *Prevalencia de la superficie catastral frente a la registral.* En lo que se refiere a la descripción física de una finca, debemos estar a lo recogido en el Registro Catastral, toda vez que, como señala el art. 3.3 del RDLeg. 1/2004 (TR Ley Catastro Inmobiliario), los datos contenidos en el Catastro Inmobiliario se presumen ciertos, alcanzando la descripción catastral de los bienes inmuebles, entre otros extremos, a la superficie del mismo. La propia norma citada contempla la posible disparidad con los datos recogidos en el Registro de la Propiedad, disponiéndose en el citado precepto que, salvo prueba en contrario y sin perjuicio del Registro de la Propiedad, cuyos pronunciamientos jurídicos prevalecerán, los datos contenidos en el Catastro Inmobiliario se presumen ciertos; luego la citada prevalencia del Registro de la Propiedad se limita a sus «pronunciamientos jurídicos», esto es, a las cuestiones relativas al dominio y demás derechos reales sobre los bienes inmuebles, no extendiéndose a los datos de hecho que pudieran figurar en el Registro de la Propiedad, como son los de la superficie o cabida de la finca inscrita.

PRECEPTOS:

[Ley 43/1995 \(Ley IS\), art. 16.](#)
[RD 537/1997 \(Rgto IS\), arts. 1 y 15.](#)
[RDLeg. 1/2004 \(TR Ley Catastro Inmobiliario\), art. 3.](#)
[Ley 58/2003 \(LGT\), art. 183.](#)

RESOLUCIÓN:

En la Villa de Madrid, a la fecha indicada (05/09/2013), el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto el recurso de alzada interpuesto por la entidad X, S. L. con CIF: ..., y en su nombre y representación D. ..., con NIF: ... y domicilio a efectos de notificaciones en la calle ..., contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... de fecha 25 de abril de 2011 referente a los expedientes acumulados ... y ..., relativos al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003, y su correlativo expediente sancionador, con cuantía de 469.018,13 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 30 de junio de 2008 se dictó Acuerdo de Liquidación por el Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Especial de ... por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003, derivado del acta de disconformidad número: A02-... emanada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad X, S.L., notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario con fecha 01 de julio de 2008, y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 28 de mayo de 2007.

La entidad X, S.L. presentó declaración por el período impositivo objeto de comprobación con los siguientes importes:

EJERCICIOBASE IMPONIBLELÍQUIDO A INGRESAR2003511.170,3072.167,95

Siendo los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de Liquidación que aquí nos ocupa los siguientes:

EjercicioBILíquido a ingresarIngresado declaraciónCuota del acta A02Intereses demoraDeuda tributaria20031.691.535,23457.251,1372.167,95385.083,1883.934,95469.018,13

En cuanto a la actividad desarrollada por la sociedad X, S.L. en su constitución la entidad definió su objeto social del siguiente modo:

"La adquisición, mejora, transformación, explotación y venta de fincas rústicas y urbanas y explotaciones agrícolas y ganaderas, así como la administración y arrende las mismas.

La adquisición, tenencia, disfrute y administración de valores mobiliarios de renta fija o variable, nacionales o extranjeros.

Y todo la que directa o indirectamente se relacione con lo anterior.

Tales operaciones podrán ser realizadas por la sociedad, ya directamente, ya indimediate la titularidad de acciones o participaciones en sociedades de objeto análogo."

Segundo.

Apreciada la posible comisión de una infracción tributaria del artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, se acordó iniciar procedimiento sancionador, notificándose al obligado tributario el Acuerdo de imposición de sanción, de fecha 05 de noviembre de 2008, con fecha 17 de noviembre de 2008, calificándose la infracción de leve con sanción al 50%.

Tercero.

Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección fueron, descritos de manera sucinta, los que a continuación se indican:

- Con fecha 12 de noviembre de 2003 procedió el obligado tributario a la enajenación de dos inmuebles en los siguientes términos:

1. Vivienda unifamiliar situada en la calle ...: se transmite a Doña A, hija de Doña B, Administradora única del obligado tributario y socia del mismo al 100%, por importe de 352.000,00 €, de los cuales se entregan 6.000,00 €, obligándose la compradora a satisfacer el resto en un plazo de 30 años sin devengo de interés alguno.

2. Vivienda unifamiliar situada en la calle ... en ...: se transmite a la entidad Y, S.L. representada por su Administradora solidaria y socia al 52,11% Doña C, hija de Doña B Administradora única del obligado tributario y socia del mismo al 100%, por importe de 416.000,00 €, de los cuales se entregan 6.000,00 €, obligándose la compradora a satisfacer el resto en un plazo de 30 años sin devengo de interés alguno.

- Tratándose de operaciones entre partes vinculadas se inició por parte de la Inspección procedimiento de determinación del valor de mercado regulado en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades a fin de valorar a precio de mercado las transmisiones de los citados inmuebles, fijándose respecto del primero un valor de mercado de 919.555,00 €, ascendiendo dicho valor respecto del segundo inmueble a 1.023.119,50 €, procediendo la Inspección a incrementar los ingresos declarados por la sociedad en 1.148.476,00 €.

- Como consecuencia de lo anterior la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aplicada por la entidad se incrementó en 28.044,55 €.

- En relación a los gastos, amortizó la sociedad durante el ejercicio 2003 el 2% del valor de adquisición de los inmuebles respecto de los que la sociedad practicó amortización (entre los que no se encuentran los anteriormente reseñados), incluyendo en la base de la amortización la parte correspondiente al valor del suelo, procediendo la Inspección a su correcto cálculo minorando el gasto deducido por el obligado tributario en 31.888,93 €.

Cuarto.

Notificado el Acuerdo de Liquidación con fecha 01 julio de 2008, fue promovida contra el mismo ante el Tribunal económico administrativo Regional de Madrid la reclamación económico-administrativa nº ... en fecha 15 de julio de 2008.

Fueron incorporados al expediente los antecedentes remitidos por el órgano de gestión, cuya puesta de manifiesto se notificó al reclamante, quien presentó ante el citado Tribunal escrito de alegaciones con fecha 28 de noviembre de 2008 solicitando la anulación del citado Acuerdo.

Quinto.

Notificado el Acuerdo de imposición de sanción con fecha 05 de noviembre de 2008, fue promovida contra el mismo ante el Tribunal económico administrativo Regional de ... la reclamación

económico-administrativa nº ... en fecha 19 de noviembre de 2008.

Fueron incorporados al expediente los antecedentes remitidos por el órgano de gestión, cuya puesta de manifiesto se notificó al reclamante, quien presentó ante el citado Tribunal escrito de alegaciones solicitando la anulación del citado Acuerdo.

Sexto.

Notificada la Resolución desestimatoria del TEAR al interesado con fecha 09 de mayo de 2011, fue promovido contra la misma ante este Tribunal económico administrativo Central recurso de alzada en fecha 07 de junio de 2011, solicitando la anulación de la citada Resolución y formulando, por lo que aquí interesa, las siguientes alegaciones:

- Incorrección de las valoraciones realizadas por la Inspección por existencia de errores de hecho en las mismas, porque el perito de la Administración no ha realizado un reconocimiento físico de los inmuebles valorados, y porque se le ha generado indefensión al haber utilizado la Administración para realizar las valoraciones "comparables secretos".

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso de alzada por el que el recurrente solicita la nulidad de la Resolución dictada por el TEAR de ..., con la consiguiente anulación de la liquidación practicada por la Inspección, siendo la cuestión sobre la que debemos pronunciarnos la consistente en determinar si la valoración por el valor normal de mercado de los inmuebles transmitidos acordada por la Inspección es o no ajustada a Derecho, analizando la posible indefensión del obligado tributario en su caso.

Segundo.

Con el objeto de realizar el análisis pertinente que permita a este Tribunal resolver la cuestión planteada por el recurrente es necesario traer a colación en primer lugar el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en el que se regulan las reglas de valoración de las operaciones vinculadas, determinando en relación a lo que aquí nos interesa lo siguiente:

"1. La Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

La deuda tributaria resultante de la valoración administrativa se imputará, a todos los efectos, incluido el cálculo de los intereses de demora y el cómputo del plazo de prescripción, al período impositivo en el que se realizaron las operaciones con personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado."

Asimismo, el artículo 15 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, señala respecto al procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado lo siguiente:

"1. Cuando la Administración Tributaria haga uso de la facultad establecida en el apartado 1 del artículo 16 de la Ley del Impuesto, se procederá de la siguiente manera:

a) Se notificará a la otra parte vinculada, excepto si no está sujeta al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la existencia de un procedimiento de comprobación del que puede derivarse la valoración de la operación vinculada por un valor diferente al pactado por las partes, expresando los motivos por los que puede proceder dicha valoración y los métodos que podrán ser tomados en consideración para establecer el valor normal de mercado.

b) La otra parte vinculada dispondrá del plazo de treinta días, contados a partir del día siguiente a la fecha de la notificación a que se refiere la letra anterior, para efectuar las alegaciones que estime pertinentes.

c) Examinadas las alegaciones de ambas partes vinculadas, e inmediatamente antes de redactar el acto de determinación del valor normal de mercado, se pondrán de manifiesto a las referidas partes vinculadas los métodos y criterios que serán tenidos en cuenta para dicha determinación, quienes dispondrán de un plazo de quince días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estimen pertinentes.

d) El acto de determinación del valor normal de mercado será motivado.

e) El órgano competente para instruir el procedimiento y dictar el acto administrativo de determinación del valor normal de mercado será el que tenga la competencia para dictar el acto administrativo de liquidación respecto de la parte vinculada en la que se inició la comprobación.

2. El acto de determinación del valor normal de mercado podrá ser recurrido por ambas partes vinculadas al ejercitar los recursos y reclamaciones que procedan contra el acto de liquidación correspondiente al período impositivo en el que se realizó la operación vinculada.

3. El valor normal de mercado establecido por la Administración Tributaria surtirá efecto, en cuanto no hubiere sido recurrido por ninguna de las partes vinculadas, en las liquidaciones de los períodos impositivos que correspondan, de acuerdo con lo previsto en los artículos 16 y 18 de la Ley del Impuesto .

4. Si el valor normal de mercado establecido por la Administración Tributaria hubiere sido recurrido por alguna de las partes vinculadas, la eficacia del mismo, frente a una y otra, quedará suspendida hasta el momento en que el recurso hubiere sido resuelto con carácter firme.

Las liquidaciones correspondientes a los períodos impositivos en los que, en su caso, deba ser aplicable el valor normal de mercado establecido por la Administración Tributaria, tendrán el carácter de provisionales hasta el momento en que dicho recurso hubiere sido resuelto con carácter firme."

Pues bien, alega el recurrente en primer lugar la existencia de errores de hecho en las valoraciones de los inmuebles transmitidos por los siguientes motivos:

1. Vivienda unifamiliar situada en la calle ..., transmitida a Doña A, por importe de 352.000,00€.

• Superficie del inmueble valorada por el perito:

i. Superficie de la parcela: 352,00 m2.

ii. Superficie total construida: 301,00 m2.

• Superficie del inmueble según el Catastro:

i. Superficie de la parcela: 340,00 m2.

ii. Superficie total construida: 238,00 m2, de los que 200,00 m2 son de vivienda y 38 m2 son de almacén.

• Valoración de la Inspección: $301,00 \text{ m}^2 \times 3.055,00 \text{ €/m}^2 = 919.555,00 \text{ €}$.

2. Vivienda unifamiliar situada en la calle ... transmitida a la entidad Y, S.L. por importe de 416.000,00 €.

• Superficie del inmueble valorada por el perito:

i. Superficie de la parcela: 380,10 m2.

ii. Superficie total construida: 334,90 m2.

• Superficie del inmueble según el Catastro:

i. Superficie de la parcela: 395,00 m2.

ii. Superficie total construida: 379,00 m2.

• Valoración de la Inspección: $334,90 \text{ m}^2 \times 3.055,00 \text{ €/m}^2 = 1.023.119,50 \text{ €}$.

A este respecto manifiesta la Inspección que los datos relativos a la superficie de los inmuebles que se han tenido en cuenta en la valoración son los datos registrales de los mismos, que coinciden plenamente

con los datos reflejados en el apartado "Valoración individualizada" de los Informes de Valoración, si bien el hecho de que estos datos registrales no coincidan con los catastrales no es, a su juicio, relevante, teniendo estos últimos efectos exclusivamente informativos, siendo los datos existentes en el Registro de la Propiedad los que hay que tomar, según manifiesta la Inspección, a efectos de realizar la valoración en cuestión.

Pues bien, según datos registrales recogidos en las escrituras de compraventa de los referidos inmuebles el transmitido a Doña A, se encuentra inscrito en el Registro de la Propiedad número ... con número 7.030, y el transmitido a la entidad Y, S.L. se encuentra inscrito en el Registro de la Propiedad número ... de ..., con número 7.032, datos que coinciden con los previstos en los Informes de Valoración de Bienes Inmuebles realizados por el Gabinete Técnico y de Valoraciones, correspondiendo al inmueble citado en primer lugar una superficie de parcela de 352,20 m² y una superficie construida de 301,00 m², y correspondiendo al inmueble citado en segundo lugar una superficie de parcela de 380,10 m² y una superficie construida de 334,90 m², datos tomados al realizar las respectivas valoraciones.

No obstante lo anterior, y a diferencia de lo que señala la Inspección, cabe señalar que, en lo que se refiere a la descripción física de la finca, debemos estar a lo recogido en el Registro Catastral, toda vez que, como señala el artículo 3.3 del Real Decreto Legislativo 1/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, "Los datos contenidos en el Catastro Inmobiliario se presumen ciertos", alcanzando la descripción catastral de los bienes inmuebles, entre otros extremos, a la superficie del mismo. La propia norma citada contempla la posible disparidad con los datos recogidos en el Registro de la Propiedad, disponiéndose en el citado precepto que, "Salvo prueba en contrario y sin perjuicio del Registro de la Propiedad, cuyos pronunciamientos jurídicos prevalecerán, los datos contenidos en el Catastro Inmobiliario se presumen ciertos"; luego la citada prevalencia del Registro de la Propiedad se limita a sus "pronunciamientos jurídicos", esto es, a las cuestiones relativas al dominio y demás derechos reales sobre los bienes inmuebles, no extendiéndose a los datos de hecho que pudieran figurar en el Registro de la propiedad, como son los de la superficie o cabida de la finca inscrita.

Y así, por lo que se refiere al predominio de los datos de hecho catastrales sobre los registrales, podemos traer la colación la STS de 16 de junio de 2011, nº 3551/2007, que se pronuncia con el siguiente tenor:

" (...)

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO

La representación procesal de D^a, por escrito de 30 de julio de 2002, interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Acuerdo de 10 de junio de 2002 del Jurado Provincial de Expropiación Forzosa de Barcelona, por el que se fija el justiprecio de la finca nº(...).

SEGUNDO

(...).

TERCERO.

Recibidas las actuaciones ante este Tribunal, en fecha 9 de julio de 2007 la Procuradora D^a (...) presentó escrito de interposición del recurso de casación

(...).

Estima vulnerados, en el cuarto motivo, los artículos 1 y 9 de la Ley Hipotecaria de 8 de febrero de 1946 , el artículo 99.1.a) de la Ley del Suelo de 9 de abril de 1976 , el artículo 85 del Reglamento de Gestión Urbanística de 25 de agosto de 1976 y el principio de superficie real que éstos instituyen, por cuanto la superficie a considerar de la finca objeto de valoración ha de ser la real, que en este caso es la resultante de la inscripción registral, y no la superficie catastral como ha entendido el Jurado y la Sala de instancia. Entiende la recurrente que, en tanto la Administración no acredite su inexactitud, la superficie registral gozará de presunción de veracidad. En el presente caso, dicho extremo no ha sido desvirtuado por la Administración que ha admitido como válida la superficie registral

(...).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)..

CUARTO

Su tercer motivo se centra en denunciar la improcedencia de la imputación de los costes de urbanización en la valoración del suelo (...).

El cuarto motivo debe seguir la misma suerte desestimatoria que el que acabamos de analizar. En el se denuncia la infracción de los arts. 1 y 9 de la Ley Hipotecaria (RCL 1981,900) y arts. 99.1.a) Ley del Suelo de 1976 (RCL 1976, 1192) y 85 del Reglamento de Gestión Urbanística (RCL 1979,319) pues estos preceptos conducen, según el criterio del recurrente, a considerar, a los efectos de la determinación de la extensión de la superficie a expropiar, que debe prevalecer desde el punto de vista probatorio la superficie de la finca recogida en el Registro de la Propiedad frente a la superficie deducida del Catastro, que es la utilizada por el Jurado y la sentencia.

La Sala de instancia, valorando la prueba practicada, llega a la siguiente solución sobre esta cuestión litigiosa:

"QUINTO.- 1. Por otra parte, la impugnación del justiprecio propone asumir la superficie que resulta de la descripción de la finca registral ante el Registro de la Propiedad, en lugar de la menor superficie que aparece en la ficha catastral.

La labor de la pericia en este particular ha consistido en una medición sobre el plano que figura anexo a la hoja de aprecio de la Administración municipal, "...a una escala aproximada de 1/1000...", lo que es una operativa ajena a ningún grado de precisión que le haga merecer de acto de comprobación pericial, y que es insusceptible de ninguna certidumbre en este aspecto.

No sirve tampoco en este aspecto la llamada que la demanda hace a la presunción de existencia de los derechos reales inscritos en la forma que constan asentados (art. 1.3 y 38 Ley Hipotecaria), y es que tal se predica de la forma y existencia del derecho real, que no a los datos que permiten su identificación, como es su "...su medida superficie, si constare...del título) (ex art. 9.1ª Ley Hipotecaria) , siendo esto, como la mayor acierto que en este aspecto se infiere de las fichas del catastro en razón la especificidad de sus asientos y especialidad de sus funcionarios, lo que de manera razonable conduce a primar la superficie catastral en defecto de prueba de su error.

Así se conduce también, dicho a mayor abundamiento, la Orden ECO/805/2003 (RCL 2003, 986, 1319), de Normas de valoración de bienes inmuebles, de continua referencia en el dictamen, que estima como regla general la menor superficie entre la registral y la catastral para calcular el valor de los terrenos o fincas rústicas en defecto de comprobación por el tasador, lo que aquí supone considerar una superficie de 550 m2."

Esta Sala en Sentencia de 14 de mayo de 2004 (RJ 2004,4407) y aplicando el art. 38 de la Ley Hipotecaria en relación con el 3.2 de la Ley de Expropiación Forzosa (RCL 1954,1848) , y 6.1, 7 y 19 del Reglamento (RCL 1957,843) de la misma, declaró que "los titulares registrales están amparados por la presunción "iuris tantum" de legalidad de que gozan los asientos del Registro de la Propiedad de acuerdo con lo establecido por el artículo 38 de la Ley Hipotecaria, asientos que están bajo la salvaguardia de los Tribunales y producen todos sus efectos, mientras no se declare su inexactitud en los términos establecidos en esta ley" . Ahora bien esa presunción de titularidad no se extiende a los datos de hecho que en relación con las fincas inscritas puedan figurar en el Registro de la Propiedad, como son los relativos a la superficie o cabida de la finca inscrita, los cuales, según reiterada doctrina jurisprudencial, no se encuentran amparados por el principio de legitimación registral.

Habrà que estar por tanto a la valoración de la prueba realizada por la Sala de instancia.

(...)

FALLAMOS

No ha lugar al recurso de casación interpuesto por la representación de Dª Virginia , contra la sentencia de fecha 25 de marzo de 2007, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (...)."

En el mismo sentido al expuesto se ha pronunciado este Tribunal en resoluciones tales como las de 21-09-2011 (RG 5886/09) y 29-11-2012 (RG 1870/09).

Por tanto, de acuerdo con lo anterior, los datos a considerar a efectos de realizar la oportuna valoración de los bienes inmuebles a valor de mercado han de ser los datos aportados por la Dirección General del Catastro, por lo que, habiéndose limitado los Informes Técnicos aportados a realizar la oportuna valoración partiendo de los datos de superficie obrantes en el Registro de la Propiedad, podemos concluir que las citadas valoraciones, efectivamente, se realizaron partiendo de los datos erróneos, adoleciendo las mismas por tanto de errores de hecho, lo que nos lleva a estimar las pretensiones actoras al respecto.

Tercero.

Analizada la cuestión anterior, pasaremos a continuación a dar respuesta al segundo de los reparos formulados por el recurrente respecto de las valoraciones en que la Inspección su liquidación.

Alega el recurrente que el perito de la AEAT no ha efectuado un reconocimiento físico de los bienes valorados. Pues bien, a este respecto cabe señalar que la Resolución de este Tribunal de 11 de septiembre de 2008 (RG 1510/07) indica a este respecto lo siguiente:

"En cuanto al defecto de inexistencia de visita o inspección ocular del edificio o la zona por el Perito, la falta de inspección ocular no significa en todo caso que la valoración no se ajuste a derecho ya que, tal y como ha declarado este Tribunal Central en diversas Resoluciones, entre ellas las de 2 y 23 de abril de 2003 y 24 de marzo de 2004, sin dejar de reconocer la relevancia que el reconocimiento personal de los inmuebles pueda tener en algunos casos de especial complejidad, no es una exigencia cuya omisión invalide la tasación, cuando por otros medios, estudios realizados y por los propios datos aportados por los interesados se puede llegar a formular un dictamen que se ajuste a las características del bien. En este caso, la interesada se limita a alegar esa falta, pero sin referirse a ninguna singularidad específica que hiciera en este caso especialmente aconsejable el reconocimiento personal del tasador, por lo que, no apreciándose tampoco por este Tribunal la necesidad inexcusable de la misma en el presente, debe desestimarse su alegación."

Criterio que ha sido reiterado por este Tribunal Central hasta nuestros días: v.gr. Rs. de 29-11-2012 (RG 3678/09).

Por tanto, en lo que respecta a esta cuestión, no cabe sino desestimar las pretensiones actoras al respecto.

Cuarto.

La tercera cuestión planteada por el recurrente respecto de las valoraciones que nos ocupan se refiere a la indefensión ocasionada al obligado tributario al no haber sido puestos a su disposición por la Inspección los antecedentes documentales obrantes en el Gabinete Técnico de Valoraciones de la Delegación de la AEAT de ... a los que se hace referencia en el apartado 4.1.3 de los Informes de Valoración de los inmuebles, como documentación en la que el citado Gabinete se basa a la hora de realizar la valoración en cuestión.

Pues bien, es doctrina reiterada de este Tribunal (v.gr. resoluciones de 21-09-2011, RG 902/11 y de 31-01-2013. RG 5194/12, por citar alguna de las más recientes) la que afirma que frente a las valoraciones de la Administración los contribuyentes pueden reaccionar discutiendo aspectos formales de la misma, como puede ser la ausencia de la debida motivación, la falta de capacitación técnica del emisor del informe, la generación o no de indefensión en el contribuyente etc, o bien aspectos materiales de la propia valoración. Y de que sólo los primeros serán susceptibles de ser discutidos en la vía económico-administrativa, como reiteradamente tiene sentado la jurisprudencia (entre otras, la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo de 11 de abril de 2000, recurso nº 4799/1995), según la cual, "la Administración puede revisar los aspectos formales de la tasación pericial contradictoria, con la inteligencia, sin embargo, de que la actuación del tercer perito es dirimente y no cabe, por tanto, que, en su caso, los Tribunales Económico-Administrativos (o la Administración «stricto sensu») puedan revisar la pericia y el avalúo llevados a cabo por aquél". Tal parecer ha sido reiterado en nuestros pronunciamientos recordando que la labor de este Tribunal no puede dirigirse a revisar las cuestiones de fondo de la valoración efectuada por los técnicos correspondientes (en este caso, Arquitecto), sino que debe limitarse a velar por las formalidades del procedimiento evaluatorio, sin entrar a enjuiciar el acierto o desacierto de las peritaciones, que constituye materia extrajurídica.

Por otro lado, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha sentado una serie de criterios para que la determinación del valor normal de mercado efectuada se entienda ajustada a derecho:

1. La valoración ha de estar realizada por un técnico facultativo adecuado (Sentencia de 17 de noviembre de 1983).

2. La valoración debe contener no sólo el «guarismo» que refleje el resultado obtenido, sino también los elementos de juicio y cálculo que han sido tenidos en cuenta para llegar al resultado final (Sentencia de 17 de noviembre de 1983), sin que las referencias genéricas a la valoración efectuada permitan conocer los criterios seguidos (Sentencia de 02 de marzo de 1989), y sin que tampoco proceda valorar mediante la expresión de una cifra en que se estima debe valorarse el inmueble, con la mera estampación de un sello aludiendo a circunstancias genéricas (Sentencia de 17 de abril de 1989); sólo conociendo sus razonamientos pueden los contribuyentes decidir si aquietarse con la valoración o acudir a la pericial contradictoria, que es su único medio de defensa (Sentencia de 7 de noviembre de 1988). En términos

similares se ha pronunciado este Tribunal Central en reiteradas Resoluciones.

En definitiva, se exige que la valoración que de lugar al aumento de base imponible respecto de la declarada esté fundamentada racional y suficientemente y que dicha fundamentación se encuentre debidamente exteriorizada de forma que no se genere indefensión en el contribuyente,

Pues bien, en el caso que nos ocupa, en relación al primer criterio, cabe decir que la valoración fue efectuada por un Arquitecto Superior de Hacienda del Gabinete Técnico y de Valoraciones de la Delegación Especial de ..., siendo por tanto indudable la idoneidad de dicho técnico para realizar la citada valoración.

En relación al segundo criterio señalado, en el caso que nos ocupa, en ambos Informes de Valoración se indica lo siguiente:

"(...) 4.1.1. Caracteres generales.- El mercado inmobiliario de vivienda en el área de unifamiliares del Distrito de ... a fecha de hoy se muestra bastante activo.

El precio medio de las mismas oscila entre los 4500,00 y los 2.875,00 €/m², para parcelas construidas de menos de 500,00 m² de terreno y entre 300 y 350 m² construidos, respectivamente, con un máximo para una vivienda unifamiliar de 330 m² y un mínimo para otra de 300. En todo caso, el precio medio de las 30 muestras de esta categoría obtenidas asciende a 3.185,00 €/m² construido.

(...) 4.1.3. Prospección de mercado.- Consultados los antecedentes documentales que obran en este Gabinete Técnico, se han podido obtener las siguientes muestras de mercado para la fecha a que debe referirse la presente valoración -noviembre 2003-:

- Unifamiliar adosada.- Residencial ...- 290,00 m² construidos; 170,00 m² parcela: 901.518,00 €; a razón de 3.108,00 €/m² construido.

- Unifamiliar adosada.- Urb.- 324,35 m² construidos; 345,14 m² parcela: 973.639,61 €; a razón de 3.001,80 €/ m² construido.

El valor medio obtenido asciende a unos 3.055 €/ m² construido."

Podemos comprobar por tanto que se han tomado las dos mismas muestras respecto de ambos inmuebles, no obstante puede observarse que el primer inmueble tiene una superficie total construida según datos catastrales (que tal y como se ha indicado en el fundamento jurídico anterior son los datos que deben considerarse), de 238,00 m², estando por tanto fuera de las muestras consideradas, sucediendo lo mismo respecto del segundo inmueble, y no sólo en lo que respecta a la superficie total construida, que es de 379,00 m², sino también en lo que respecta a superficie de la parcela, que es de 395,00 m², habiendo solicitado reiteradamente el obligado tributario que se pusieran a su disposición los antecedentes referidos en el Informe de Valoración para poder proceder a su examen, ya que de no ser así se estaría produciendo, a su juicio, indefensión con relevancia constitucional, siendo la respuesta del citado Gabinete la siguiente:

"(...) 5. Que en los aludidos datos se contiene información tanto sobre los ciudadanos como sobre sus propios bienes.

6. Que, como consecuencia de lo anterior y por el Imperativo de la Ley Orgánica de 13 de diciembre de 1.999, Sobre Protección de Datos de Carácter Personal, esta Unidad Administrativa no puede difundirlos al no constituir "UNA FUENTE ACCESIBLE AL PÚBLICO" como señala el punto "j" del artículo primero, Título primero de la citada Ley Orgánica."

Igual argumentación utiliza el Tribunal Regional para desestimar las pretensiones actoras.

En definitiva, nos encontramos con lo que se conoce como "comparables secretos" acerca de los cuales dicen los Comentarios de las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE, lo siguiente:

"La administración tributaria puede disponer de información obtenida en actuaciones con otros contribuyentes o de otras fuentes de información que no se comunican al contribuyente. Sin embargo, sería injusto aplicar un método de determinación de precios de transferencia sobre la base de esos datos, a menos que la administración tributaria pueda revelárselos al contribuyente (respetando los límites exigidos por las normas fiscales sobre confidencialidad), de forma que permitan al contribuyente defender su posición, y garantizar un efectivo control judicial por parte de los tribunales."

Y acerca de la utilización de dichos "comparables secretos" tiene formado criterio este Tribunal, criterio que ha sido expuesto, entre otras, en su Resolución de 14 de marzo de 2008 (RG 133/06) en la que se decía, por lo que aquí interesa:

<indefensión, en cuanto para el cálculo del margen que habitualmente obtienen las empresas que operan en el mismo sector en operaciones equiparables a que se refiere el artículo 16.3. b) b'), la

inspección en su acuerdo de valoración se limita a señalar que para ello se había seleccionado una muestra de seis empresas mayoristas, pero no las identificaba por razones de confidencialidad, ni concretaba si sus productos eran similares a los de E....., ni si adquirirían sus productos a fabricantes en módulos.

Pues bien, efectivamente, del expediente se desprende que en el procedimiento de valoración la inspección se limitó, y en referencia a la procedencia de la aplicación de dicho método, a afirmar la posibilidad de calcular ese margen mediante la selección de una muestra de empresas dedicadas a esa actividad, sin más especificación. Es por primera vez en el acuerdo de valoración cuando en concreto se contienen los cálculos de ese margen y la referencia concreta a la utilización de una muestra de seis empresas que no se identifican, limitándose la inspección a señalar que: "se ha seleccionado una muestra de seis empresas mayoristas, entre las que se incluyen dos cuyos datos identificativos constan en las facturas aportadas por R.... (no se identifican las otras por razones de confidencialidad, pero que no obstante se conserva su identificación por si solicitara por la autoridad competente).

Las cuatro primeras están domiciliadas en la provincia de ... y las dos últimas, una en ... y otra en ... La selección de la muestra se ha realizado de acuerdo con los datos existentes sobre sociedades dedicadas al comercio al por mayor de prendas de vestir en la provincia de ...; en la base de datos figuran 11, de las cuales se han seleccionado aquéllas que presentan declaración del Impuesto sobre Sociedades. Las otras dos proceden de datos aportados por el obligado tributario (página 31 y 32 del expediente relativo a la valoración), y son las que figuran dadas de alta como comerciantes mayoristas elusivamente y que al mismo tiempo hayan presentado la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

Se divide la cifra de aprovisionamientos por la cifra de negocios y se multiplica por 100 (..) A continuación se halla la media aritmética simple del margen calculado para cada una de las seis empresas (...)."

La interesada alegó dicha indefensión ante la Inspección en las alegaciones efectuadas en fecha 10 de julio de 2003, sin que conste mención alguna a esta cuestión en dicho acuerdo. Asimismo, alegó esta indefensión ante el Tribunal Regional, sin que tampoco éste se pronunciara sobre ello.

Analizado el expediente por este Tribunal Central, la única documentación relativa a dichas empresas que se contiene es una hoja para cada una en la que, obtenida de la base de datos de la AEAT, se refleja la cuenta de pérdidas y ganancias grabada de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades 1998, los "pantallazos" de la BDC de la AEAT a que se refiere la interesada, y que contienen los datos utilizados por la inspección (cifra de negocios y aprovisionamientos), sin que figure ni el NIF ni el nombre del titular de dichos datos, ni referencia alguna a la actividad ejercida.

La normativa exige que el acto de determinación del valor normal de mercado sea motivado, conteniendo los fundamentos en que se sustenta la valoración efectuada; que se motive racional y suficientemente la valoración que dé lugar al aumento de base imponible respecto de la declarada. Y el sentido o finalidad de dicha motivación es preservar el derecho de defensa de la interesada, debiendo por ello la Administración utilizar en dicho procedimiento de valoración datos que se puedan poner, en total conocimiento de la misma para que pueda así defenderse adecuadamente, y no datos afectados de confidencialidad, y que, por ello, le sea negado su conocimiento a la interesada, como ocurre en el presente caso, por muy relevantes que sean dichos datos para el caso concreto. Por ello, estima este Tribunal que el derecho de defensa de la interesada se ha visto mermado como consecuencia de la actuación de la inspección, impidiéndole la falta de identificación de las empresas utilizadas en el muestreo para la determinación del valor de mercado, la comprobación por la interesada de la idoneidad o inidoneidad de las mismas a efectos de la valoración y, por tanto, impidiéndole defender oportunamente su derecho y oponerse adecuadamente a la valoración efectuada, provocándole, en definitiva, una indefensión determinante de la anulación del acto."

Criterio que posteriormente ha reiterado en resoluciones tales como la de 11 de septiembre de 2008 (R.G.: 1510/07) y 04 de diciembre de 2008 (R.G.: 1462/07).

Dicha resolución de este TEAC (RG 133/06), en términos de la sentencia de la Audiencia Nacional que seguidamente analizaremos, "si bien en su fundamento sexto, se limita a declarar la nulidad de la regularización practicada, en el fallo, ordena al Inspector dictar un nuevo acuerdo de liquidación, lo que conlleva indefectiblemente una retroacción de las actuaciones, que a todas luces no procede".

Pues bien, dicha resolución de este TEAC fue objeto de recurso (nº. 153/2008) ante la Audiencia Nacional, recurso que fue resuelto por sentencia de 12-05-2011 y que anula la referida retroacción ordenada por la resolución impugnada señalando al respecto:

"En base a lo expuesto y habida cuenta, de un lado que el TEAC reconoce que se ha producido una clara indefensión a la recurrente, con fundamento, no solo en una falta de motivación, que en su caso podría ser subsanable, sino en la utilización por parte del Actuario de un método de valoración inadecuado, que ha producido clara indefensión a la actora, por cuanto le ha impedido conocer con exactitud los datos y magnitudes empleados para obtener el valor de mercado de las operaciones controvertidas, y que posteriormente ha dado lugar a la liquidación girada objeto de impugnación, indefensión, que ya fue alegada

por la actora ante la Inspección en sus alegaciones efectuadas en fecha 10 de julio de 2003, así como ante el Tribunal Regional, sin que se le diera ninguna respuesta ni en el acuerdo liquidatorio ni en la resolución del Regional, por lo que, a la vista del criterio anteriormente transcrito, considera la Sala la improcedencia de la resolución del TEAC en este extremo, que si bien en su fundamento sexto, se limita a declarar la nulidad de la regularización practicada, en el fallo, ordena al Inspector dictar un nuevo acuerdo de liquidación, lo que conlleva indefectiblemente una retroacción de las actuaciones, que a todas luces no procede".

Criterio de la Audiencia Nacional que ha de acoger este Tribunal puesto que es compartido también por el propio Tribunal Supremo según se desprende de lo dicho por este último en sentencias tales como la de 07-04-2011 (rec. nº. 872/2006) en la que podemos leer, por lo que aquí interesa:

<La falta de prueba de los valores fijados, conformando estos el sustrato fáctico imprescindible, conlleva un problema de ausencia de determinación de los presupuestos fácticos del acto, concluyendo el TEAC que ni eran correctos los valores declarados por la parte recurrente, ni los determinados por la Inspección.

(...)

La fijación en el procedimiento de comprobación e investigación de los elementos y presupuestos relevantes tributariamente, para la procedente regularización tributaria, conlleva una serie de consecuencias jurídicas derivadas de la vinculación a los presupuestos del hecho normativos, de suerte que se conforma el presupuesto y base fáctico-jurídica que dota de validez y legitimación al acto liquidatorio. Si en el curso del procedimiento se ha realizado una valoración de elementos relevantes para determinar el quantum debeatur de la obligación tributaria, a la que se opuso la parte recurrente, logrando llevar al convencimiento del órgano llamado a controlar dicha actuación inspectora y liquidadora, de la falta de veracidad de la valoración y, por ende, de la falta de validez de la liquidación, no cabe, cuando no existe vicio formal del procedimiento, una retroacción de actuaciones, que más es una reconstrucción de un resultado equivocado derivado del ejercicio de las potestades que a tal fin tiene asignado la Inspección de los Tributos, a los efectos de una nuevas valoraciones hasta lograr el acierto en la determinación de los elementos relevantes...

(...)

... el TEAC debió limitarse a examinar la legalidad de la liquidación -y de la sanción impuesta- en base a los antecedentes y justificantes que la Inspección incorporó a las actas, conformadores de las posteriores liquidaciones y, puesto en duda la corrección de la valoración de los camiones por parte del sujeto pasivo, en el procedimiento revisor comprobar la veracidad de los hechos base del acto, concluido que la Administración no ha logrado probar la veracidad de dichos hechos, de las valoraciones, o mejor teniendo por acreditado lo contrario, esto es que la valoración resultaba incongruente y poco razonable, y habiendo llegado también a la conclusión de la improcedencia e incorrección de aplicar los valores declarados por el contribuyente, debió limitarse a declarar la nulidad de la liquidación -y sanción-, y no procurar la reconstrucción de los elementos relevantes determinante del acto impugnado mediante la correspondiente retroacción del procedimiento,...>>

En el caso que nos ocupa no podemos hablar propiamente de "falta de prueba" sino más propiamente de "falta de prueba exteriorizada" toda vez que, existiendo dicha prueba (cosa de la que este Tribunal, en principio, no duda), la misma no puede ser incorporada al expediente que se pone de manifiesto al interesado, por lo que éste se encuentra indefenso a la hora de poder oponerse a la idoneidad de los comparables utilizados, por lo que, como dice la SAN anteriormente transcrita, nos encontramos ante un "método de valoración inadecuado" en cuanto a generador de indefensión en el contribuyente.

Así las cosas, en el caso que nos ocupa no cabrá sino anular la valoración en la que se basa la liquidación practicada y, consiguientemente, anular igualmente esta última en lo que a esta regularización se refiere.

Quinto.

Por último, es preciso hacer mención a lo que respecta a la sanción impuesta por la Inspección derivada de la liquidación tributaria a que nos hemos referido en los fundamentos jurídicos anteriores, debiéndose señalar al respecto que, anulados en dichos fundamentos las valoraciones administrativas realizadas, la única regularización que perdura es la derivada del exceso de amortización aplicado por el contribuyente a los inmuebles respecto de los que dotó amortización (entre los que no se encuentran los sitios en c/ Miraceti vendidos en el ejercicio) regularización respecto de la que nada alega el recurrente, como tampoco lo hace respecto de la sanción derivada de dicha regularización.

Así las cosas es conveniente señalar, no obstante, que en lo que se refiere al juicio de culpabilidad imputable a la conducta del recurrente, de conformidad con lo establecido en el artículo artículo 183.1 de la Ley 58/2003 : "Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas por esta u otra Ley". Profundizando en este concepto de negligencia, como ha dicho este Tribunal Central en diversas resoluciones, su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. En este sentido se ha pronunciado también en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de la Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988, que, a su vez, se hacía eco de la tendencia jurisprudencial de «vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada en una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la Ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria». Así, la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma. Es, en definitiva el resultado del incumplimiento del deber general de cuidado en el cumplimiento de las obligaciones tributarias a lo que se atiende, lo que a su vez exige indudablemente una valoración de la conducta respecto de la que se pudiera considerar como razonable atendiendo a las circunstancias concretas del caso.

Como ha quedado expuesto en los Antecedentes de Hecho, la sanción (derivada de la única regularización que perdura) fue impuesta como consecuencia de haber amortizado el interesado sobre el valor del suelo de los inmuebles de su propiedad, lo que derivó en la comisión del tipo infractor sancionado, lo que no hubiera sido descubierto de no mediar la actuación inspectora, no debiéndose por otra parte la infracción cometida a la eximente de interpretación razonable de las normas aplicables, toda vez que no basta para alcanzar la exoneración de responsabilidad con alegar simple error padecido en base a la oscuridad de la norma, sino que es preciso que esa oscuridad sea real, que la norma objetivamente considerada sea susceptible de diversas interpretaciones todas ellas admisibles, o al menos razonables y defendibles, puesto que si la norma es clara y unívocamente interpretable en un único sentido tal alegación carece de fundamento y en numerosas ocasiones ha sido rechazada por los Tribunales. Y en el caso que nos ocupa la norma no puede ser más clara al señalarse en el artículo 1.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RG 537/1997) que "...Cuando se trate de edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo. Cuando no se conozca el valor del suelo se calculará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición"

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en el recurso de alzada número 3780/11 interpuesto por la entidad X, S.L.

ACUERDA:

ESTIMARLO en PARTE, anulando la Resolución del Tribunal Regional objeto del mismo así como las liquidaciones tributaria y sancionadora subyacentes, las cuales deben ser sustituidas por otras ajustadas a lo dicho en los fundamentos jurídicos cuarto y quinto de la presente resolución.