

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFJ055316

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE EXTREMADURA**

Sentencia 607/2014, de 24 de junio de 2014

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 360/2011

**SUMARIO:**

**Base imponible. Comprobación de valores. Métodos de comprobación. Dictamen de peritos de la Administración. Ausencia de motivación.** Debe anularse la valoración de los inmuebles rústicos la valoración de los bienes rústicos, ya que la Administración aplica lo mismos coeficientes correctores para todas las fincas, diciendo haber utilizado el método de comparación y utilizando una valoración genérica y estereotipada que lo mismo, y con las mismas palabras, serviría para ésta o cualquier finca. No consta un coeficiente de indivisión, tan importante en el valor de los bienes. Asimismo, debemos señalar que el procedimiento de inspección se inició mediante comunicación del Servicio de Inspección Fiscal de fecha 23 de marzo de 2005, por lo que no eran aplicables las normas contenidas en la Ley 9/2005 de la CA de Extremadura (Reforma en materia de tributos cedidos), que fue publicada en el Diario Oficial de Extremadura de fecha 31 de diciembre de 2005, y entró en vigor el día 1 de enero de 2006, por lo que no resulta de aplicación.

**ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades.** Que en el último año, la causante obtuviese rentas derivadas de ganancia patrimonial por enajenación de bienes no enerva el dato claro e inequívoco que en años anteriores y en año 2004 según reconoce la Administración, obtuvo la causante por vía del ejercicio de actividades económicas una cifra 4 ó 5 veces superior a la obtenida de la pensión, que eran sus fuentes ordinarias de renta. Según se desprende de los ejercicios 2002 y 2003, la renta obtenida por la actividad agrícola superaba crecidamente a la obtenida de la pensión al igual que en el periodo de 2004 hasta su fallecimiento, sin que conste en el expediente administrativo esta última. La ganancia patrimonial que consta, según dice la Administración en ese año 2004 debe considerarse excepcional, toda vez que no existe en otros años, y además aconseja la propia naturaleza de las cosas. Tal y como se recoge en la declaración del IRPF de los años 2002 y 2003 obrantes al expediente administrativo, ninguna razón existe para sospechar que la causante no ejerciera la actividad empresarial agrícola directa y habitualmente.

**PRECEPTOS:**

Constitución Española, art. 24.

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 20.

Ley 19/1991 (Ley IP), art. 4.

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

Ley 9/2005 de la CA de Extremadura (Reforma en materia de tributos cedidos), disp. final segunda.

**PONENTE:***Daniel Ruiz Ballesteros.*

Magistrados:

Don CASIANO ROJAS POZO

Don DANIEL RUIZ BALLESTEROS

Doña ELENA CONCEPCION MENDEZ CANSECO

Don JOSE MARIA SEGURA GRAU

Don MERCENARIO VILLALBA LAVA

Don RAIMUNDO PRADO BERNABEU

**T.S.J.EXTREMADURA SALA CON/AD**

CACERES

SENTENCIA: 00607/2014

La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, integrada por los Ilmos. Sres. Magistrados del margen, en nombre de S. M. el Rey ha dictado la siguiente:

SENTENCIA N° 607

PRESIDENTE :

DON DANIEL RUIZ BALLESTEROS

MAGISTRADOS

Dª ELENA MENDEZ CANSECO

DON MERCENARIO VILLALBA LAVA

DON RAIMUNDO PRADO BERNABEU

DON CASIANO ROJAS POZO

DON JOSE MARIA SEGURA GRAU /

En Cáceres a veinticuatro de Junio de dos mil catorce.-

Visto el recurso contencioso administrativo nº 360 de 2011 , promovido por el/la Procurador/a Doña Josefa Morano Masa en nombre y representación del recurrente D Gervasio , DOÑA Camino Y D. Humberto , HEREDEROS DE D Juan siendo demandada LA ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO , representada y defendida por el Abogado del Estado y como parte codemandada LA JUNTA DE EXTREMADURA , representada y defendida por el Letrado de la Junta de Extremadura; recurso que versa sobre: Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura, de fecha 21 de diciembre de 2010 REA NUM000 .-

Cuantía: 8.759,91 €

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Por la parte actora se presentó escrito mediante el cual interesaba se tuviera por interpuesto recurso contencioso administrativo contra el acto que ha quedado reflejado en el encabezamiento de esta sentencia.-

#### **Segundo.**

Seguido que fue el recurso por sus trámites, se entregó el expediente administrativo a la representación de la parte actora para que formulara la demanda, lo que hizo seguidamente dentro del plazo, sentando los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes y terminando suplicando se dictara una sentencia por la que se estime el recurso, con imposición de costas a la demandada; dado traslado de la demanda a la parte demandada de la Administración para que la contestase, evacuó dicho trámite interesando se dictara una sentencia desestimatoria del recurso, con imposición de costas a la parte actora.-

#### **Tercero.**

Recibido el recurso a prueba, se admitieron y practicaron todas las propuestas, obrando en los ramos separados de las partes, declarándose concluso este periodo, se pasó al de conclusiones, donde las partes evacuaron por su orden interesando cada una de ellas se dictara sentencia de conformidad a lo solicitado en el suplico de sus escritos de demanda y de contestación a la misma, señalándose seguidamente día para la votación y fallo del presente recurso, que se llevó a efecto en el fijado.-

**Cuarto.**

En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones legales.-

Siendo Ponente para este trámite el Ilmo. Sr. Magistrado D. DANIEL RUIZ BALLESTEROS .-

**FUNDAMENTOS DE DERECHO.****Primero.**

La parte demandante formula recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Extremadura, de fecha 21 de diciembre de 2010, que estima parcialmente la reclamación presentada contra el Acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación a la herencia de doña Gregoria fallecida el día 29-8-2004. La Resolución del TEAR de Extremadura anula únicamente las comprobaciones de valor de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, desestimando el resto de motivos de impugnación expuestos en la reclamación económico-administrativa. La parte actora interesa la declaración de nulidad de la Resolución impugnada. La Administración General del Estado y la Junta de Extremadura se oponen a las pretensiones de la parte recurrente.

**Segundo.**

El primer motivo de impugnación versa sobre el pronunciamiento contenido en la Resolución del TEAR de Extremadura que anula las comprobaciones de valores de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, pudiendo la Administración Tributaria retrotraer las actuaciones a fin de practicar nuevas comprobaciones de valores. La parte alega que este pronunciamiento no es conforme a Derecho, no siendo posible que la Administración practique nuevas comprobaciones de valores cuando se han anulado por el TEAR de Extremadura. Debemos señalar que en supuestos como el presente donde las comprobaciones de valor se anulan por falta de motivación es posible la práctica de una nueva comprobación debidamente motivada siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción. La doctrina jurisprudencial reiterada del Tribunal Supremo permite la realización de una segunda comprobación de valor si la primera es anulada por falta de motivación. Así, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 26 de enero de 2002 (EDJ 2002/2000) recoge lo siguiente: "Ciertamente, no puede sostenerse la posibilidad de que la Administración, indefinidamente, pueda reproducir una valoración después de haber sido anulada por causa a ella sola imputable, como ocurre en los casos de ausencia o deficiencia de motivación. Tanto en los casos en que esa anulación se haya decretado en la vía económico-administrativa como en la jurisdiccional, la retroacción de actuaciones que pueda haberse pronunciado por el órgano revisor correspondiente no puede multiplicarse poco menos que hasta que la Administración "acierte" o actúe correctamente. Si, producido el indicado pronunciamiento, la Administración volviera a adoptar una valoración inmotivada, quedaría impedida para reproducirla o rectificarla. Así lo tiene declarado esta Sala, entre otras, en las antecitadas Sentencias de 29 de diciembre de 1998 y 7 de octubre de 2000 . Sin embargo, también ha reconocido en ellas la procedencia de esa misma retroacción, como pronunciamiento complementario del de nulidad de la comprobación, "ex" arts. 52 y 53 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 -actuales arts. 64 y 66 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común - con la limitación acabada de constatar más la que pudiera derivar del transcurso del lapso de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación - art. 64.a) LGT -. Por ello, la Sala no puede estimar apriorísticamente contraria a Derecho la resolución económico-administrativa que acordó esa retroacción ni tampoco la sentencia de instancia que la confirmó". En la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 7 de octubre de 2000 (EDJ 2000/34022), se afirma lo siguiente: "Ahora bien, la anulación de un acto administrativo -prosigue la referida Sentencia- no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados. En este sentido son aleccionadores los arts. 52 y 53 de la misma Ley de Procedimiento Administrativo que disponen que en el caso de nulidad de actuaciones, se dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites, cuyo contenido hubiera permanecido el mismo de no haberse realizado la infracción origen de la nulidad, y también que la Administración podrá convalidar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan, preceptos que llevan claramente a la idea de que los actos administrativos de valoración, faltos de motivación, son anulables, pero la Administración no sólo está facultada para dictar uno nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda. Cierto es -añadimos ahora- que el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores, no tiene carácter ilimitado, pues está sometido en primer lugar a la prescripción, es decir puede volver a practicarse siempre que no se haya producido dicha extinción de derechos y en segundo lugar a la santidad de la cosa juzgada, es decir si se

repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida -entonces sí- del derecho a la comprobación de valores y en ambos casos (prescripción o reincidencia) la Administración había de pasar por la valoración formulada en su día por el contribuyente". Se trata, como decimos, de una doctrina jurisprudencial reiterada por el Tribunal Supremo y aplicada por los Tribunales Superiores de Justicia en supuestos similares, que declara contrario al principio de efectividad de la tutela judicial proclamado en el artículo 24 de la Constitución Española, que se vayan repitiendo interminablemente sucesivas comprobaciones que, también de forma sucesiva, incumplen la doctrina del propio Tribunal Supremo en una suerte de itinerario hasta que la Administración acierte. No es posible realizar una tercera comprobación si las dos anteriores han sido anuladas por falta de motivación. En este caso, en el expediente administrativo obran comprobaciones de valor practicadas en los años 2006 y 2008, pero las segundas no obedecen a la anulación de las primeras sino al traslado que se realiza al Servicio de Valoraciones para que ratifique o modifique las comprobaciones en relación a las alegaciones realizadas por el obligado tributario durante el trámite de audiencia. La anulación de las comprobaciones se produce en la Resolución del TEAR de Extremadura que es sometida al control jurisdiccional, siendo ésta la primera anulación, lo que permite a la Administración Tributaria dictar nuevas comprobaciones de valor.

### **Tercero.**

El siguiente motivo de impugnación se refiere a la valoración de los bienes inmuebles rústicos. Sobre esta cuestión nos hemos pronunciado en la sentencia de fecha 1-10-2013, recurso contencioso-administrativo número 363/2011, referencia Cendoj STSJ EXT 1605/2013, referida al mismo supuesto de hecho que estamos analizando sobre la herencia de doña Gregoria. En el fundamento de derecho segundo de esta sentencia, hemos señalado lo siguiente: "Se había sometido también a la consideración del TEARE la valoración de los bienes rústicos, aspecto que fue desestimado. Reproduce la recurrente, que el causante falleció el 29.8.2004 y la Ley 9/2005 entró en vigor el 1.1.2006 no siendo aplicable al caso, en tanto que el plazo para autoliquidar era el de 6 meses y aplicó la legislación vigente, que era el Decreto 21/2001 y la Orden de 2004, vigentes hasta el Decreto 66/2009 de 27 de marzo, destacando que la finca DIRECCION000 es valorada por el perito Pascual en el expediente NUM001, en 2007, en 381.527,95 euros y en el presente en 635.567,80 euros, sin que se explique tal incremento de valoración. Se valoraron por la parte, los bienes al igual que en la herencia del hermano de la causante en 2002. Al margen de la gran literatura que consta en la resolución del TEARE impugnada y en la contestación a la demanda, la valoración de 14.11.2006 se recoge en una hoja (folio 227 del expediente administrador) y aplica lo mismos coeficientes correctores para todas las fincas, diciendo haber utilizado el método de comparación y utilizando una valoración genérica y estereotipada que lo mismo, y con las mismas palabras, serviría para ésta o cualquier finca. No consta un coeficiente de indivisión, tan importante en el valor de los bienes (folios 234 y siguientes del expediente administrativo). Lo expuesto determina que deba anularse tal valoración de los bienes rústicos por la indefensión que se produce la inadecuada motivación". Esta fundamentación es igualmente aplicable al presente caso. Asimismo, debemos señalar que el procedimiento de inspección se inició mediante comunicación del Servicio de Inspección Fiscal de fecha 23-3-2005, por lo que no eran aplicables las normas contenidas en la Ley 9/2005, de 27 de diciembre, de reforma en materia de Tributos Cedidos, que fue publicada en el Diario Oficial de Extremadura de fecha 31-12-2005, y entró en vigor el día 1-1-2006, conforme a lo dispuesto en la Disposición Final Segunda que establece que "La presente Ley entrará en vigor al día siguiente de su completa publicación en el Diario Oficial de Extremadura. También se publicará en el Boletín Oficial del Estado". La Ley 9/2005, de 27 de diciembre, ni siquiera había sido promulgada cuando se incoa el procedimiento de inspección.

### **Cuarto.**

El último motivo de impugnación versa sobre la aplicación de la reducción por adquisición de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación con el artículo 4.Ocho.1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Sobre el concreto aspecto discutido en este proceso, también nos hemos pronunciado en la sentencia de fecha 1-10-2013, recurso contencioso-administrativo número 363/2011, referencia Cendoj STSJ EXT 1605/2013, por lo que en aplicación de los principios de igualdad y seguridad jurídica, debemos aplicar la misma solución a todos los herederos de doña Gregoria, más, tratándose de un supuesto tan específico como es la obtención de una ganancia patrimonial de la causante en el período impositivo de 2004, al tratarse de un tipo de renta que puede ser calificada como extraordinaria en relación a las rentas obtenidas habitualmente por la causante. A ello añadimos que el cobro de una pensión no es obstáculo para que la causante continuara desarrollando la actividad agrícola, como lo demuestra la obtención de rentas por esta actividad. Procede reproducir el contenido del fundamento de derecho tercero de la sentencia de fecha 1-10-2013, donde hemos señalado lo siguiente: "Otra cuestión controvertida entre las partes va referida a la determinación de la aplicación o no de la reducción del 95% de la base imponible en las adquisiciones mortis

causa, respecto de parientes hasta el tercer grado, aspecto este último que se admite, concurre en la caso, siempre que el causante obtenga más del 50% de renta de la actividad que se transmite ( art. 3 del Real Decreto 1704/1999 de 5 de noviembre y 4 de la Ley 29/87 ), que haya ejercido la actividad de forma directa personal y habitual, consolidándose el usufructo o el dominio, y los adquirentes se comprometan al ejercicio de la actividad durante el plazo de 10 años, con las excepciones que recoge el art. 20.2.c de la Ley 29/87 . Se considera por la Administración, que en el caso no concurren tales requisitos, en tanto que en el periodo 1.1.2004 a 29.8.2004 no era la principal fuente de renta, ya que no se deben incluir en tal cómputo, las ganancias patrimoniales. La recurrente entiende que se han de tener presentes los ejercicios 2002 y 2003, sin que sea óbice en tal cuestión cobrar pensión de jubilación, teniendo en cuenta que los ingresos de la actividad agrícola multiplicaban por 4 ó 5 los de la pensión, no constando en el expediente administrativo, el ejercicio fiscal de 2004. La Administración sobre la base del art. 105 de la LGT , señala que ha de ser quien solicita una reducción quien lo acredite, en el caso, teniendo en cuenta la renta de 2004 y que la recurrente no ejercitaba la actividad de forma directa y personal. En el caso, la reducción procede de la exención contenida en el art. 4 de la Ley del I. sobre Patrimonio que es uno de los casos en que se aplica la reducción del art. 20.2.c del I. de Sucesiones, al tratarse de bienes o derechos con los que la persona física desarrolla una actividad empresarial o profesional de forma habitual, directa y personal, y constituyendo su principal fuente de renta. Acabamos de mencionar una serie de conceptos jurídicos indeterminados, que deben completarse en cada caso. Cuando la Ley habla de ejercicio habitual y directo de la profesión o actividad empresarial no debe referirse solo al último año, al igual que la renta, sino a una serie de años previos. Que en el último año, la recurrente obtuviese rentas derivadas de ganancia patrimonial por enajenación de bienes no enerva el dato claro e inequívoco que en años anteriores y en año 2004 (el principio de autotutela también obliga a que los datos en que se basa la Administración para decidir deben constar en el expediente administrativo, y la declaración de 2004 no consta) según reconoce la Administración, obtuvo la causante por vía del ejercicio de actividades económicas una cifra 4 ó 5 veces superior a la obtenida de la pensión, que eran sus fuentes ordinarias de renta. Según se desprende de los ejercicios 2002 y 2003, la renta obtenida por la actividad agrícola superaba crecidamente a la obtenida de la pensión al igual que en el periodo de 2004 hasta su fallecimiento, sin que conste en el expediente administrativo esta última. La ganancia patrimonial que consta, según dice la Administración en ese año 2004 debe considerarse excepcional, toda vez que no existe en otros años, y además aconseja la propia naturaleza de las cosas. Tal y como se recoge en la declaración del IRPF de los años 2002 y 2003 obrantes al expediente administrativo, ninguna razón existe para sospechar que la causante no ejerciera la actividad empresarial agrícola directa y habitualmente".

#### **Quinto.**

Todo lo anterior nos conduce a la estimación parcial del presente recurso contencioso-administrativo, pudiendo la Administración Tributaria comprobar motivada y adecuadamente la valoración tanto de los inmuebles urbanos como de los rústicos, cuya comprobación ahora se anula, sin que sea factible un pronunciamiento que declare que no puede volver a comprobarse la valoración que realizase el particular, como se pide en la demanda.

#### **Sexto.**

No se aprecian temeridad o mala fe a los efectos de una concreta imposición de costas a ninguna de las partes de conformidad con lo prevenido en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa.

VISTOS los artículos citados y demás preceptos de pertinente y general aplicación, EN NO MBRE DE S.M. EL REY, por la potestad que nos confiere la CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA,

### **FALLAMOS**

Estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora de los Tribunales Sra. Morano Masa, en nombre y representación de don Gervasio , doña Camino y don Humberto , contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura, de fecha 21 de diciembre de 2010, reclamación número NUM000 , la cual anulamos, reconociendo el derecho a la reducción del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , y anulando la comprobación de valor de los bienes inmuebles rústicos, pudiendo la Administración Tributaria practicar una nueva comprobación de valor. Desestimamos el resto de pretensiones formuladas por la parte actora. Sin hacer especial pronunciamiento respecto a las costas procesales causadas.

Contra la presente sentencia no cabe recurso de casación.

Y para que esta sentencia se lleve a puro y debido efecto, remítase testimonio, junto con el expediente administrativo, al órgano que dictó la resolución impugnada, que deberá acusar recibo dentro del término de diez días conforme previene la Ley, y déjese constancia de lo resuelto en el procedimiento.

**Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.**

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.