

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ061542

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 13 de enero de 2016

Vocalía 10.^a

R.G. 5570/2013

SUMARIO:

Base imponible. Comprobación de valores. La comprobación de valores fuera del ITP y AJD y del ISD. *Obligación de la Administración de informar al sujeto pasivo del derecho a promover la tasación pericial contradictoria en el IS.* La tasación pericial contradictoria es un medio de impugnación de los valores comprobados administrativamente en los casos en que se prevea esta posibilidad. Por ello, ha de comunicarse al obligado tributario el derecho que le asiste a promoverla, de acuerdo con el art. 135 de la Ley 58/2003 (LGT). Consiguientemente se considera que la falta de notificación del derecho a promoverla priva al interesado de la posibilidad de rebatir los valores comprobados por la Administración tributaria, ocasionándole indefensión, puesto que el enjuiciamiento de los criterios técnicos que han servido de base a las valoraciones controvertidas está vedado a los órganos competentes para conocer los recursos y las reclamaciones en vía administrativa. La tasación pericial contradictoria es un procedimiento contradictorio que actualmente se configura como la única vía administrativa que permite rebatir o combatir una actuación administrativa de índole pericial, por lo que ha de calificarse como un «medio de impugnación» que se ejerce a través de un procedimiento específico. Es más, el hecho de que la presentación de su solicitud -o la reserva del derecho a promoverla en los supuestos en que tal reserva se prevé- «suspenda» la ejecución de la liquidación que tenga en cuenta los valores comprobados no viene sino a confirmar su naturaleza jurídica impugnatoria, ya que a resultados de la misma puede haber lugar a la anulación y sustitución de la liquidación primitiva por otra que se dicte conforme a los nuevos valores fijados en el seno de la referida tasación pericial contradictoria. Así pues, en síntesis, era doctrina de este Tribunal Central: que la tasación pericial contradictoria se configura como un medio de impugnar los valores comprobados administrativamente en los casos en que se prevea esta posibilidad; y que al ser un medio de impugnación, ha de comunicarse al obligado tributario, a través de la correspondiente notificación, el derecho que le asiste a promoverla, así como el órgano y plazo en el que puede ejercitarse de conformidad con lo dispuesto en el art. 135.1 de la Ley 58/2003 (LGT). Se sostenía asimismo que, en caso de falta de notificación al interesado de su derecho a promoverla, procedía retrotraer las actuaciones, a fin de que se practicara una nueva notificación de la liquidación en la que se indicase tal derecho. Ahora bien, se ha de matizar esta doctrina, en el sentido de que, si bien ciertamente la tasación pericial contradictoria es un medio de impugnación, no constituye en puridad un recurso, por lo que no cabe calificar como defectuosa la notificación de la liquidación en que concluyó el procedimiento inspector en cuyo seno fueron comprobados administrativamente determinados valores, sin que en ningún momento se advirtiese al obligado tributario de su derecho a instar dicha tasación pericial contradictoria. Sin perjuicio de ello, en el caso de que el órgano revisor advierta que tal comunicación al interesado no se ha producido y el mismo no hubiera instado dicho procedimiento de tasación, ha de ordenar que se proceda a dicha comunicación, sin entrar en el análisis de las cuestiones de fondo planteadas. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 15.

Ley 58/2003 (LGT), art. 135.

Ley 230/1963 (LGT), art. 52.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a la fecha arriba indicada, visto el RECURSO DE ALZADA interpuesto ante este Tribunal Económico-Administrativo Central por , **José Ramón...**, con NIF ..., actuando en nombre y representación de **MH SL**, con NIF ..., y domicilio, a efectos de notificaciones, en ..., contra la resolución desestimatoria presunta del T.E.A.R. de Madrid, en la reclamación nº 28-17070-2012, promovida contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Madrid, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicio 2006, procedente del acta de disconformidad nº

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En fecha 20/06/2011 fueron iniciadas actuaciones inspectoras respecto de la reclamante por el concepto y período reseñados. Como resultado de la comprobación, fue incoada el acta de disconformidad nº ... en fecha 21/02/2012. El motivo de la regularización consistió en que, según la inspección, la operación de Escisión Parcial de la entidad **MH SL** por la que se transmite parte de su patrimonio a la entidad de nueva creación **PFH SL** no cumple las condiciones para acogerse al Régimen Especial de las Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores que se regulan en el Capítulo VIII del Título VII del actual TR de la LIS aprobado por RD Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, en sus art. 83 a 96, y en los art. 42 a 45 del RIS (RD 1777/2004 de 30 de julio).

En fecha 04/06/2012 fue dictado acuerdo de liquidación confirmando la propuesta contenida en el acta, resultando una deuda tributaria de 1.549.183,20 euros, de los que 1.217.792,46 corresponden a cuota y 331.390,74 a intereses de demora. El acuerdo fue notificado en fecha 06/06/2012.

Segundo.

Contra el acuerdo dictado fue interpuesta ante el TEAR de Madrid reclamación económico-administrativa en fecha 25/06/2012, que fue tramitada con el nº 28-17070-2012.

Tercero.

Habiendo transcurrido el plazo de un año desde la interposición de la reclamación, fue interpuesto recurso de alzada contra la resolución desestimatoria presunta ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 25/07/2013 alegando, en síntesis, nulidad de la liquidación por los siguientes motivos:

1. Inexistencia de ventaja fiscal.
2. La escisión no alteró la proporcionalidad.
3. Existencia de rama de actividad.
4. Existencia de motivo económico válido.
5. La valoración efectuada es incorrecta.
6. Ad cautelam: incorrecta determinación de los intereses de demora: la liquidación practicada por la inspección vulnera lo dispuesto en el art. 191.2 del Reglamento General aprobado por Real Decreto 1065/2007.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en el supuesto los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente alzada, en la que la cuestión planteada consiste en la aplicación del Régimen Especial de las Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores que se regulan en el Capítulo VIII del Título VII del actual TR de la LIS aprobado por RD Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, en sus art. 83 a 96, y en los art. 42 a 45 del RIS (RD 1777/2004 de 30 de julio).

Segundo.

Debemos entrar a analizar en primer lugar la alegación referente a la valoración efectuada por la inspección. Se opone la reclamante a la liquidación dictada, entre otros motivos, por considerar incorrecta la valoración efectuada por la inspección en la regularización efectuada. Una vez que la inspección concluye que la operación de escisión parcial no reúne los requisitos para que la sociedad **"MH"** pueda acogerse al Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores regulado en el Capítulo VIII del Título VII del R.D Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLIS, las plusvalías generadas en dicha operación tributan de acuerdo con el Régimen General recogido en el artículo 15 LIS:

"2.- Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

a) Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo. b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación. c) Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de los mismos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios. d) Los

transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial. e) Los adquiridos por permuta. f) Los adquiridos por canje o conversión.

Se entenderá por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Para determinar dicho valor se aplicarán los métodos previstos en el artículo 16.3 de esta Ley.

3.- En los supuestos previstos en los párrafos a), b), c), y d) la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable."

Para la determinación de las plusvalías generadas se toma como valor normal de mercado el asignado por el Gabinete Técnico de la AEAT. La reclamante se opone a la valoración efectuada por la AEAT, alegando que se producen las siguientes deficiencias en la motivación de los valores y coeficientes aplicados en el Informe de Valoración del Gabinete Técnico y de Valoraciones de la AEAT:

- Como se desprende de la página 2 del Informe, se han tomado en consideración las conclusiones alcanzadas en el Boletín "Evolución anual 2006 del precio de la vivienda de segunda mano en Barcelona, Madrid y Valencia" publicado por el portal inmobiliario X...com.

En primer lugar, no se trata de una publicación oficial ni emitida por ningún experto independiente, sino que no es más que un estudio sobre datos controlados por una empresa privada a los que no se tiene acceso. Por tanto, no se dispone de notas bibliográficas, referencias o consideraciones que deban realizarse a los resultados o conclusiones alcanzadas en dicho Boletín.

En segundo lugar, las conclusiones alcanzadas en dicho Boletín no resultan aplicables a la valoración del inmueble de la calle ..., puesto que dicho inmueble es un local y dicho Boletín se limita a viviendas.

- Por otro lado, se toma como valor el de 2.720.-€ que viene determinado por el Sistema de ayuda al Contribuyente para la determinación de Bases Imponibles en los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Sucesiones y Donaciones.

Dicho valor viene determinado por referencias o testigos que no obran en el expediente. Ello supone una manifiesta deficiencia en la motivación, pues no se justifica que los testigos tomados sean ejemplos aplicables a nuestro caso.

A mayor abundamiento, debe destacarse que el citado valor se ha fijado en base a datos de mercado, según reconoce el propio Informe y, por tanto, no puede considerarse valor fiscal, sino que debe considerarse como valor de mercado. Y a ello no obsta que la publicación diga que se han minorado los valores en función de la finalidad del estudio, puesto que si bien la finalidad es determinar la base imponible de determinados impuestos, los testigos tomados son de mercado y no se justifica cómo, ni en base a qué datos, se ha realizado dicha minoración en función del objetivo o finalidad del estudio.

- Seguidamente, el Informe toma el valor de mercado de 2011 de 2.200.-€ en base a la consulta de prensa especializada.

El valor de mercado de 2011 no puede ser tomado en consideración para la valoración que nos ocupa. Pero además, se refiere a la prensa especializada, pero no indica los estudios tomados en consideración ni la prensa especializada de la que se extraen dichos estudios.

- El Informe extrae el coeficiente de 1,24 como relación entre valores de 2006 y 2011.

No tiene ningún sentido establecer dicha relación temporal, por cuanto el valor al que debe atenderse es el de 2006, sin que el valor del inmueble en 2011 tenga que incidir para nada en la valoración.

Y además, si tal y como mantiene el Informe, el valor de 2006 es un valor fiscal, no tiene lógica alguna comparar a efectos temporales valor fiscal de 2006 con valor de mercado de 2011.

- Se hace referencia a testigos de 21 locales comerciales supuestamente extraídos de la web X....com el 3 de octubre de 2011 para establecer la relación entre valor fiscal y de mercado en 0,510.

No se han adjuntado los testigos supuestamente extraídos el 3 de octubre de 2011, con lo que tampoco se puede cuestionar si los mismos son o no válidos para la comparativa.

En cualquier caso, si lo que se pretende es establecer la relación entre valor fiscal y de mercado, no tiene sentido alguno comparar dos valores de mercado. Se coge el valor de mercado de 2011 extraído de la prensa especializada (2.200) y el valor de mercado de 2011 extraído de X....com (4.310).

Ambos valores son de mercado y por tanto, no sirven para establecer la relación con el valor fiscal y, por otro lado, ambos valores se refieren a 2011.

- A continuación, se determina un valor de 3.500.-€ para el uso terciario en función de la misma fuente consultada (X....com el 3 de octubre de 2011), pero tampoco se adjuntan ni se indican los testigos tomados como referencia.

- Finalmente, determina dos posibles valores de mercado respecto de la planta baja comercial, 5.330,00.-€ y 5.340,00.-€, acogiendo al mayor sin justificación alguna.

El mismo viene determinado por el valor de mercado de 2011 extraído de X....com (sin que obren los testigos) 4.310 multiplicado por el coeficiente 1,24 que relacionaba supuesto valor fiscal de 2006 (2.720) con valor de prensa especializada de 2011 (2.200).

Para las "Plantas altas oficinas" determina un valor de 4.340.-€ que deriva del valor de mercado de 2011, según X.....com el 3 de octubre de 2011 sin que consten los testigos (3.500.-€) al que también se le aplica el coeficiente 1,24 que relacionaba supuesto valor fiscal de 2006 (2.720) con valor de prensa especializada de 2011 (2.200).

Es decir, además de que toma el valor de 2011, aplica el mismo coeficiente que el aplicado respecto de la planta baja comercial.

- Para la "Planta sótano servicios generales" también parte del mismo valor de 4.340.-€.

En definitiva, el informe emitido por el técnico de la Agencia Tributaria para valorar el inmueble utiliza en definitiva el método de los precios de mercado (comparación de testigos procedentes de transmisiones de inmuebles). Dicho informe, si bien describe el entorno del inmueble, adjunta al mismo diferentes planos de situación e identifica catastralmente el inmueble y su superficie, no resulta motivación suficiente del valor otorgado, puesto que toma un valor por metro cuadrado de acuerdo con unos testigos que obran no justificados, ni se aclara por qué se toman esos testigos de precios y no otros.

El arquitecto técnico tampoco explica debidamente cómo ha ponderado o actualizado los valores unitarios obtenidos de los estudios de mercado, pues aplica los coeficientes de relación entre valores de 2006 y 2011 y de relación entre valor fiscal y de mercado, sin justificar la determinación de dichos coeficientes y por qué resultan aplicables.

En suma, alega la reclamante que el informe es arbitrario, carente de motivación y adolece de las deficiencias expuestas, por lo que ha de ser anulado.

Tercero.

El debate de las cuestiones técnicas planteadas por la reclamante está expresamente reservado por la Ley a un procedimiento administrativo, la tasación pericial contradictoria, en el que sí es posible rebatir o discutir acerca de estos criterios técnicos a través de personas con la cualificación necesaria para ello.

En cuanto a si existe la obligación por parte de la Inspección de informar al sujeto pasivo de la posibilidad de promoverla (así como órgano y plazo) frente a la liquidación derivada de la valoración administrativa realizada, este Tribunal ha venido sosteniendo en numerosas resoluciones, tales como las de 17-02-2010 (RG 470/09), 30-06-2011 (RG 2749/11) Y 15-03-2012 (RG 5002/10), que la tasación pericial contradictoria (en adelante, TPC) es un medio de impugnación de los valores comprobados administrativamente en los casos en que se prevea esta posibilidad. Por ello, ha de comunicarse al obligado tributario el derecho que le asiste a promoverla, de acuerdo con el art 135 de la LGT. Consecuentemente se considera que la falta de notificación del derecho a promover la TPC priva al interesado de la posibilidad de rebatir los valores comprobados por la Administración tributaria, ocasionándole indefensión, puesto que el enjuiciamiento de los criterios técnicos que han servido de base a las valoraciones controvertidas está vedado a los órganos competentes para conocer los recursos y las reclamaciones en vía administrativa.

Y sin que se pueda oponer a lo anterior que la TPC no es un medio de impugnación, dado que la solicitud de TPC suspende el plazo de interposición de los recursos que quepan interponer frente a la liquidación que tenga en cuenta los valores comprobados administrativamente, pues si bien la presentación por el interesado de una solicitud de TPC (o la reserva del derecho a promoverla en los impuestos en los que tal reserva se prevé) suspende la ejecución de la liquidación dictada teniendo en cuenta los valores comprobados, de ahí no cabe concluir que la TPC no sea un medio de impugnación. Por el contrario, la TPC es un procedimiento contradictorio que actualmente se configura como la única vía administrativa que permite rebatir o combatir una actuación administrativa de índole pericial, por lo que ha de calificarse como un "medio de impugnación" que se ejerce a través de un procedimiento específico. Es más, el hecho de que la presentación de una solicitud de TPC (o la reserva del derecho a promoverla en los supuestos en que tal reserva se prevé) "suspenda" la ejecución de la liquidación que tenga en cuenta los valores comprobados no viene sino a confirmar su naturaleza jurídica impugnatoria, ya que a resultas de la TPC puede haber lugar a la anulación y sustitución de la liquidación primitiva por otra que se dicte conforme a los nuevos valores fijados en el seno de la referida TPC.

Y así, el Tribunal Supremo en reiterada jurisprudencia (Sentencias de 16 de diciembre de 2003; de 30 de abril de 1999; de 19 de diciembre de 2001; de 2 de enero y de 4, 5, 22 y 28 de marzo de 2002; y de 18 de enero de 2003, entre otras) viene a confirmar la naturaleza impugnatoria del procedimiento de TPC, pues señala que no todos los actos de comprobación de valores son susceptibles de ser "impugnados" de manera previa e independiente al acto de liquidación, sino solo aquellos respecto de los que exista una "previsión legal de esa impugnación, como ocurre en el supuesto contemplado en el artículo 52.2 Ley 230/1963, General Tributaria, a propósito de la tasación pericial contradictoria", en que se reconoce el derecho a promoverla, "aparte de", en todo

caso, a los sujetos pasivos en corrección de los demás procedimientos de comprobación fiscal dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación.

Así pues, en síntesis, era doctrina de este Tribunal Central:

- Que la tasación pericial contradictoria se configura como un medio de impugnar los valores comprobados administrativamente en los casos en que se prevea esta posibilidad.

- Y que al ser un medio de impugnación, ha de comunicarse al obligado tributario, a través de la correspondiente notificación, el derecho que le asiste a promoverla, así como el órgano y plazo en el que puede ejercitarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 135.1 de la LGT.

Se sostenía asimismo que, en caso de falta de notificación al interesado de su derecho a promoverla, procedía retrotraer las actuaciones, a fin de que se practicara una nueva notificación de la liquidación en la que se indicase tal derecho.

Ahora bien, este TEAC ha de matizar esta doctrina, en el sentido de que, si bien ciertamente la TPC es un medio de impugnación, no constituye en puridad un recurso, por lo que no cabe calificar como defectuosa la notificación de la liquidación en que concluyó el procedimiento inspector en cuyo seno fueron comprobados administrativamente determinados valores, sin que en ningún momento se advirtiese al obligado tributario de su derecho a instar dicha tasación pericial contradictoria.

En este sentido ha de citarse la sentencia del Tribunal Supremo, de 5 de mayo de 2014 (recurso de casación 5690/2011), que en el Fundamento de Derecho Tercero, 5), expone:

“Por lo demás, ese procedimiento de tasación pericial contradictoria, que puede promover el sujeto pasivo con arreglo al artículo 52.2 de la Ley General Tributaria de 1963, no es un medio de impugnación del que deba informársele al tiempo de notificarle la liquidación tributaria, en los términos del artículo 124.1.b) de la misma Ley, de modo que si no cuenta el traslado con esa información carece de eficacia el acto notificado. En cualquier caso, el defecto, en el hipotético caso de que se admitiera su existencia, afectaría a la eficacia de la liquidación, nunca a su validez, y esa eficacia habría “renacido” con la interposición de los correspondientes recursos frente a la liquidación (artículo 125 de la repetida Ley) en los que “Cuatro Caminos” ha podido promover la práctica de prueba pericial –como efectivamente lo hizo– para acreditar que el valor de la operación es otro distinto del fijado por la Inspección.”

Sin perjuicio de ello, como este TEAC ha manifestado también en diversas resoluciones, en el caso de que el órgano revisor advierta que tal comunicación al interesado no se ha producido y el mismo no hubiera instado dicho procedimiento de tasación, ha de ordenar que se proceda a dicha comunicación, sin entrar en el análisis de las cuestiones de fondo planteadas.

Cuarto.

En el presente caso, no consta que la Inspección informase al contribuyente, en ningún momento del procedimiento ni una vez concluido éste, del derecho que le asistía de interponer TPC frente a la liquidación derivada de la valoración administrativa realizada, ni de la imposibilidad de reservarse dicho derecho en el Impuesto sobre Sociedades, ni de la imposibilidad de simultanear la TPC con los recursos o reclamaciones que pueden interponerse frente a la referida liquidación, sin que el mismo haya hecho uso de tal derecho.

Ciertamente tal omisión ha de ser subsanada. Ello determina que, con carácter prioritario al examen de las cuestiones de fondo, haya de ordenarse a la Inspección que proceda a comunicar a la obligada tributaria su derecho a promover la TPC, lo que llevaría, en su caso, a la tramitación de dicho procedimiento especial.

Dado que solo eventualmente, en el caso de que la entidad instara la TPC, y se fijasen nuevos valores, la liquidación practicada habría de ser sustituida, no procede en esta instancia acordar su anulación.

Asimismo, deberá procederse a otorgar a la obligado tributario nuevo plazo de interposición de recurso de reposición o reclamación económico administrativa pues es dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación cuando puede la interesada promover dicha tasación y, en cualquier caso, aun no usando la interesada de su derecho a promoverla, tiene igualmente el derecho de que en el eventual recurso o reclamación económico administrativa se entre a analizar el fondo de las cuestiones planteadas, lo que en la presente resolución no se hace, como se ha expuesto.

Por lo expuesto,

El TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en el presente recurso de alzada,

ACUERDA

ESTIMARLO PARCIALMENTE, Ordenando a la Inspección que proceda a comunicar a la interesada su derecho a promover la tasación pericial contradictoria, así como el órgano y el plazo en el que puede hacerlo; e igualmente, que se conceda nuevo plazo para la interposición del recurso y reclamación económico administrativo que procedan contra la liquidación.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.