

BASE DE DATOS DE NORMACEF

Referencia: NFJ063961

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de septiembre de 2016

Vocalía 9.^a

R.G. 6040/2013

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones mortis causa. Ajuar doméstico. Valoración. En este caso no se plantea la existencia o no del ajuar doméstico sino su cuantificación. Y es que, mientras que la Inspección Tributaria se apoyó, para valorarlo, en la presunción legal definida en el art. 15 Ley 29/1987 (Ley ISD) -el 3% del importe del caudal relicto del causante-, el TEAR ha rechazado que ese criterio debiera mantenerse de manera automática, otorgando fuerza destructiva de tal presunción a la actividad desarrollada por la sujeto pasivo consistente, básicamente, en la aportación de un informe de valoración de los bienes integrantes del ajuar doméstico de la causante firmado por una entidad dedicada a prestar servicios de valoración. Ante esta controversia, el Tribunal Central confirma lo resuelto en este punto por el Tribunal Regional, entendiendo que aunque un informe elaborado a instancia de parte por una persona o entidad privada no puede ser investido con fuerza probatoria absoluta de los hechos que se afirman per se, sí es suficiente para enervar al menos el automatismo que despliega, en cuanto a la valoración del ajuar doméstico, el art. 15 Ley 29/1987 (Ley ISD), situando a la Administración Tributaria en la obligación de realizar, cuanto menos, una contestación debidamente motivada sobre el valor probatorio del documento presentado o de los criterios valorativos aplicados en el mismo, todo ello además, sin perjuicio de la facultad comprobadora de la Administración al amparo de lo establecido en el art. 57 de la Ley 58/2003 (LGT). Si el legislador, no ha configurado la valoración del ajuar doméstico mediante una regla inamovible permitiendo que el interesado pueda otorgarle otro valor, siempre que lo pruebe fehacientemente, cuando éste realiza dicha tarea y aporta una determinada valoración, aparentemente justificada y documentada, la Administración Tributaria no puede pretender no realizar ninguna tarea comprobadora y mantenerse, a efectos de la regularización, en la previsión del valor señalada en el art. 15 Ley 29/1987 (Ley ISD). Todo ello, sin perjuicio de afirmar que la valoración hecha por perito a instancia no tiene una rotundidad suficiente como para darla por cierta, pero, sí excluye la posibilidad de calcular el ajuar doméstico en el 3% del caudal relicto del causante sin más justificación de la Oficina Gestora. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 9, 15, 18 y 20.

RD 1629/1991 (Rgto. ISD), art. 34.

Ley 58/2003 (LGT), art. 57.

Ley 10/2002 de Andalucía (Se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras), art. 23.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso de alzada que pende ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, promovido por el **DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS Y DE ORDENACIÓN Y GESTIÓN DEL JUEGO DE LA COMUNIDAD DE MADRID**, con domicilio a efectos notificaciones en MADRID, CL GENERAL MARTINEZ CAMPOS, 30 (28010), contra Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Regional de Madrid, de 27 de noviembre de 2012, por la que se estima la reclamación (RG 28/25497/2010) previamente interpuesta por D^a. **Ex...** contra acuerdo liquidatorio por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dictado por la Subdirección General de Inspección de los Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid por importe de 3.425.560,92 €

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

D^a. **Mx...** fallece en Madrid el 6 de abril de 2006 habiendo otorgado testamento abierto el 13 de junio de 1972 ante el Notario de Madrid D. Lx...(número de protocolo ...) en el que instituía heredera universal de sus bienes a su hija, D^a. **Ex...** .

El 6 de octubre de 2006 dicha heredera, en su condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado con el referido óbito, presenta, ante la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, la correspondiente autoliquidación (Modelo 650), fijando el valor de la masa hereditaria neta en 34.779.850,79 €, aplicando la reducción prevista en el artículo 20.2.c) Ley 29/1987, de 18 de diciembre, Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en relación a los títulos de **NL, S.L** heredados (por 32.943.753,01 €) y haciendo efectivo un ingreso de 544.193,60 €.

Segundo.

El 3 de febrero de 2009 D^a. **Ex...** recibe la notificación de la comunicación por la que la Subdirección General de Inspección de los Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid dispone el inicio, a su cargo, de un procedimiento de inspección tributaria al objeto de comprobar y, en su caso, regularizar su situación en relación a los hechos y tributo referidos.

Tras el desarrollo de dichas actuaciones, el 18 de diciembre de 2009 se firma, en Disconformidad, el Acta **A02** - ... en la que la actuario encargada del procedimiento recoge la propuesta de regularización que estima procedente, basada, en primer lugar, en la recitificación del valor de las participaciones en **NL, S.L** incluidas en la herencia con respecto al asignado por la sujeto pasivo en su autoliquidación. Dicha rectificación se remite al informe emitido por el Área de Valoraciones y Procedimientos Especiales de la Comunidad de Madrid firmado el 24 de julio de 2009 por la Jefa de dicho Área (cuya copia se entregó a la obligada tributaria el 17 de septiembre de 2009). En este sentido, el Acta recoge que procede rectificar, en consecuencia, el importe de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) Ley 29/1987 aplicable en relación a dichos títulos.

Además, se rechaza la valoración del ajuar doméstico de la causante realizada por la sujeto pasivo a efectos de su autoliquidación (24.396,00 €) porque el Informe de Valoración en que se fundamenta - Certificado de Valoración realizado por la Empresa **T...**, **SA**, y firmado por D. **Sx...**, Ingeniero Industrial – se refiere a bienes depositados en viviendas que no eran el domicilio habitual de la causante, sito en..., indicando, además, que en dicho documento *“se indica que los bienes se encuentran parcialmente embalados tal como fueron depositados por la empresa de mudanzas “I...”*”. En definitiva, la actuario considera que dicho Informe *“no prueba de forma plena e incontestable que no existieran otros muebles y enseres, así como objetos de arte, cristalerías, vajillas y cuberterías, ropa de cama y mesa y ropas propiedad de la causante, que pudieran estar en el domicilio habitual de la fallecida”* por lo que no puede admitirse como prueba fehaciente con la que destruir la regla de presunción del importe del ajuar doméstico de un causante contenida en el artículo 15 Ley 29/1987: el 3% del valor del causal relicto; por ello, la propuesta recoge que procede incrementar el importe del ajuar doméstico en 1.102.335,62 € con respecto a lo consignado por la interesada en su autoliquidación.

Finalmente, y tras consignar los importes procedentes como deudas y gastos deducibles, el Acta recoge una propuesta de regularización en los siguientes términos:

TOTAL BIENES Y DERECHOS	37.557.720,80 €
AJUAR DOMÉSTICO (3%)	1.126.731,62 €
MASA HEREDITARIA BRUTA	38.684.452,42 €
Deudas y Gastos Deducibles	2.820,58 €
MASA HEREDITARIA NETA	38.681.631,86 €
PORCIÓN HEREDITARIA INDIV.	38.681.631,86 €
Reducción artículo 20.2.c)	35.703.226,19 €
BASE LIQUIDABLE	2.978.405,67 €
CUOTA ÍNTEGRA	940.664,31 €
Coefficiente Multiplicador	1.05000
CUOTA TRIBUTARIA	987.697,53 €
Ingresado por Autoliquidación	544.193,60 €
CUOTA DEL ACTA	443.503,93 €
Intereses de Demora	88.618,77 €
DEUDA A INGRESAR	532.122,70 €

Tercero.

El 15 de enero de 2010 la sujeto pasivo presenta escrito de alegaciones contra la propuesta recogida en el Acta referida, discutiendo tanto la valoración administrativa de los títulos de **NL, S.L**, por falta de la suficiente motivación, como la del ajuar doméstico de la causante al entender *“absurdo considerar como valor del ajuar doméstico el 3 por 100 de una masa hereditaria integrada en su totalidad por valores y cuentas corrientes”*.

Cuarto.-

El 19 de abril de 2010 la Subdirectora General de la Inspección de los Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid adopta un acuerdo en el que se señala que *“Examinada el acta considerada, así como la documentación incorporada al expediente, no resulta acreditado el efectivo cumplimiento de las condiciones a las que la normativa referida citada supedita la aplicabilidad, a efectos de la determinación de la base liquidable del Impuesto sobre Sucesiones, de la reducción del 95 por ciento del valor de las participaciones de la entidad NL, S.L integradas en la masa hereditaria, salvo la establecida en la letra b del número dos del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.*

No queda tampoco acreditada, supuesta la realización de actividad económica por parte de la citada entidad, la efectiva afectación como elementos necesarios para la misma de la totalidad de los activos patrimoniales de la entidad”.

Por ello, siendo la determinación de la procedencia o improcedencia de la aplicación de la reducción indicada en la base imponible del Impuesto, así como, en su caso, la del alcance cuantitativo de la misma, un presupuesto necesario para la correcta regularización tributaria de la situación de la obligada, se dispone:

“1.- Dejar sin efecto la propuesta contenida en el Acta Nº A02 ... por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2.- Reponer las actuaciones inspectoras para completar el expediente, con arreglo a lo determinado en el fundamento de derecho tercero del presente acuerdo, a los efectos de la correcta determinación de la base liquidable del Impuesto y restantes elementos de la liquidación tributaria procedente”.

El acuerdo, no obstante, recoge que examinado el dictamen valorativo aportado en el caso que nos ocupa a los efectos de enervar la presunción legal contenida en el artículo 15 de la Ley del Impuesto para la fijación del valor del ajuar doméstico, éste no puede admitirse como prueba suficiente para lograrlo.

La notificación del acuerdo consta efectuada el 26 de abril de 2010.

Quinto.-

El 1 de julio de 2010 se firma, en Disconformidad, el Acta **A02** – ... en la que la actuario encargada del procedimiento recoge una nueva propuesta de regularización por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a cargo de D^a. **Ex....**

Tras recoger que, a efectos del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, no deben computarse un total de 209 días conforme al artículo 104.2 de la Ley General Tributaria en relación con los artículos 102,103 y 104 del Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, el Acta reitera los argumentos recogidos en la anterior propuesta en relación al valor de los bienes y derechos de la masa hereditaria y al ajuar doméstico pero incide en que, resultando procedente la reducción prevista en el artículo 20.2.c) Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en relación con los títulos de **NL, S.L**, debe corregirse el importe de ésta teniendo en cuenta que debe tenerse en cuenta qué bienes de la entidad se encontraban afectos a la actividad económica que desarrollaba y cuáles no, considerando de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 4.Ocho.Dos Ley 19/1991, de 6 de junio, Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (a la que se remite expresamente el artículo 20.2.c) Ley 29/1987): *“La exención sólo alcanzará el valor de las participaciones determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16. Uno de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios de la actividad empresarial, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma y el valor del patrimonio neto de la entidad”.*

Y es que, según prosigue el Acta, en este caso **NL, S.L** incluía en su activo una cuenta de INVERSIONES FINANCIERAS TEMPORALES por importe de 12.228.682,78 € que no puede considerarse, de forma automática, bien afecto a la actividad en aplicación de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 40/1998 de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (al que se remite, a su vez, la normativa reguladora de las exenciones establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio, esto es, el Real Decreto 1704/1999 de 5 de noviembre). Tras indicar que se requirió al sujeto pasivo la justificación del importe de dicha cuenta y su afectación a la actividad empresarial, el actuario señala que *“conforme a los datos aportados y teniendo en cuenta “la proporcionalidad, volumen, permanencia de los activos en función del total activo de la entidad y del tipo de actividad”, se consideran afectos 5.470.586,26 € que estaban comprometidos a fecha de fallecimiento de la causante del total de la cuenta de Inversiones Financieras Temporales, entendiéndose que no existen pruebas suficientes para acreditar que el resto del importe de dicha cuenta era necesario para la actividad económica”.*

En definitiva, de acuerdo con lo anterior, se concreta la reducción a aplicar en la Base Imponible de la obligada tributaria en un importe de 29.221.551,48 €, fijando la nueva propuesta de regularización en los siguientes términos:

TOTAL BIENES Y DERECHOS	37.557.720,80 €
AJUAR DOMÉSTICO (3%)	1.126.731,62 €
MASA HEREDITARIA BRUTA	38.684.452,42 €
Deudas y Gastos Deducibles	2.820,58 €
MASA HEREDITARIA NETA	38.681.631,86 €
PORCIÓN HEREDITARIA INDIV.	38.681.631,86 €
Reducción artículo 20.2.c)	29.321.551,48 €
BASE LIQUIDABLE	9.360.080,38 €
CUOTA ÍNTEGRA	3.110.433,71 €
Coeficiente Multiplicador	1.05000
CUOTA TRIBUTARIA	3.265.955,39 €
Ingresado por Autoliquidación	544.193,60 €
CUOTA DEL ACTA	2.721.761,79 €
Intereses de Demora	616.180,76 €
DEUDA A INGRESAR	3.337.942,55 €

Sexto.-

El 26 de julio de 2010, la sujeto pasivo presenta escrito de alegaciones contra la nueva propuesta de regularización recibida, reiterando los motivos por los que se opuso ya a la primera (falta de motivación de la valoración administrativa de los títulos de **NL, S.L** e impropcedente valoración del ajuar doméstico por parte de la Inspección).

Asimismo, muestra su disconformidad con el criterio empleado para cuantificar el importe de la reducción aplicable por los títulos de dicha entidad en aplicación del artículo 20.2.c) Ley del Impuesto basado en hacer extensiva, al ámbito del gravamen sucesorio, la regla de proporcionalidad prevista a efectos de determinar el porcentaje de valor de las participaciones a que se aplica la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio. Entiende que son varias las resoluciones del TEAC en las que se confirma que *“no cabe aplicar proporcionalmente la reducción contemplada en la normativa del ISD, en cuanto que dicha limitación proporcional de beneficios sólo está prevista en la normativa del IP (salvo en aquellos supuestos en que la normativa del ISD aprobada por la Comunidad Autónoma correspondiente hubiese previsto esta limitación expresamente, circunstancia que no concurre en la normativa de la Comunidad de Madrid, esto es, en el artículo 3 de la Ley 7/2005, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Madrid)”* citando la Resolución de 15 de junio de 2005 (RG 10/2004).

Finalmente, con carácter subsidiario, muestra su desacuerdo con que del importe total recogido en la cuenta INVERSIONES FINANCIERAS TEMPORALES (12.228.682,78 €) sólo se hayan considerado afectos a la actividad 5.470.586,26 € pues el importe de la cuenta proviene, en su totalidad, de la propia actividad empresarial y, tras el fallecimiento de la causante, se ha ido materializando en nuevos activos afectos a la actividad.

Séptimo.-

El 6 de septiembre de 2010 la Subdirectora General de la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid adopta el correspondiente acuerdo liquidatorio por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a cargo de **Dª. Ex...**, desestimando sus alegaciones y confirmando una cuantía a ingresar de 3.425.560,92 €.

La notificación del acuerdo se produce el 9 de septiembre de 2010.

Octavo.

El 5 de octubre de 2010, **Dª. Ex...** interpone contra dicho acuerdo reclamación económico – administrativa ante el Tribunal Regional de Madrid.

Una vez recibida la notificación de la puesta de manifiesto del expediente y dentro del preceptivo trámite de audiencia, la reclamante presenta su escrito de alegaciones el 30 de diciembre de 2010, referidas a la valoración del ajuar doméstico (entiende que con el informe de valoración firmado por **T...** el 20 de septiembre de 2006 es suficiente para enervar la presunción legal del artículo 15 Ley del Impuesto), a la valoración de los títulos de **NL, S.L** y al criterio empleado por la Oficina Gestora para cuantificar el importe de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) Ley del Impuesto en relación a esos mismos títulos, considerando incorrecto tener en cuenta la

regla de proporcionalidad de los activos afectos y no afectos en el ámbito del gravamen sucesorio. Además, entiende insuficientemente motivada la conclusión sobre la falta de afectación a la actividad de una parte del importe registrado en la cuenta INVERSIONES FINANCIERAS TEMPORALES.

Finalmente, se opone a los intereses de demora calculados por la Inspección toda vez que considera como “dies ad quo” del cómputo del plazo el día siguiente a la fecha del devengo, en lugar del día siguiente a la fecha de finalización del plazo de declaración, y como “dies ad quem” la fecha misma en que se dictó el Acuerdo de Liquidación, cuando de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.3 de la LGT no se exigirán intereses de demora desde que se produzca el incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, circunstancia que en este caso se produjo el 30 de agosto de 2010.

Noveno.-

El 27 de noviembre de 2012 el Tribunal Regional de Madrid acuerda estimar la reclamación, anulando la regularización practicada por la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid.

Según la resolución, procede estimar las alegaciones planteadas por la reclamante en relación a la valoración del ajuar doméstico pues si bien *“Compartimos con la Inspección el criterio de que un informe hecho a instancia de parte por una persona o entidad privada no tiene fuerza probatoria absoluta de los hechos que se afirman per se (...) estimamos correcta la reflexión de la interesada de que si el artículo 15 establece la posibilidad de probar un menor valor del ajuar, no puede coartarse la misma por el sencillo expediente de negar rotundidad a cualquier informe valorativo sin aclarar qué condiciones debe reunir dicha prueba para aceptarse”*. A este respecto, el TEAR concluye que la sujeto pasivo, con la aportación del informe elaborado en su momento por T..., ha realizado una actividad probatoria o motivadora de sus valores suficiente por lo que si la administración tributaria desea discutir tal valoración, el artículo 57 de la LGT le otorga el derecho a comprobar el valor del ajuar por los medios enumerados en el mismo.

En cuanto a la valoración administrativa de los títulos de **NL, S.L.**, basada en la tasación de los inmuebles de su propiedad llevada a cabo por los servicios administrativos de valoración competentes, el TEAR concluye que *“(...) si bien se confirma la validez del sistema de valoración realizada respecto a las participaciones sociales, debe anularse la propia valoración por la falta de motivación del valor dado a los inmuebles, con la excepción de los sitios en Andalucía”*.

En lo que se refiere al criterio seguido para la cuantificación de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) Ley del Impuesto en relación a los títulos de **NL, S.L.** la resolución detalla que, según la Resolución del TEAC de 15 de junio de 2005, RG 10-2004, la redacción de la norma que regula el gravamen sucesorio no establece limitación alguna, pudiendo entenderse de su tenor literal que el beneficio fiscal afecta al valor total de las participaciones sin que resulte de aplicación, en su ámbito, la regla de proporcionalidad activos afectos- no afectos recogida en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

Procediendo, de acuerdo con todo lo expuesto, la anulación del acto objeto de reclamación, *“se obvia el análisis sobre los intereses de demora, dado su falta de carácter sustantivo y la propia anulación del acto que implica la del cálculo de intereses”*.

Décimo.-

Contra dicha resolución del TEAR de Madrid, el Director General de Tributos y de Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid promueve, ante este Tribunal Central, el presente recurso de alzada el 8 de febrero de 2013.

A su juicio, el artículo 15 Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones recoge, a efectos de la determinación del ajuar doméstico, una presunción “iuris tantum” que invierte la carga de la prueba de modo que es el interesado heredero quien, a través de los medios de prueba establecidos en derecho, debe probar fehacientemente que el valor del ajuar doméstico es inferior al 3% del caudal relicto que se presume. Lo aportado en este caso por la obligada tributaria no puede admitirse como prueba fehaciente a tal objeto pues *“se limita a constatar la existencia y atribuir un valor a aquellos enseres que se han depositado almacenados previamente en el lugar anteriormente citado, al albur de la obligada tributaria, que ha decidido considerar que ese era el ajuar doméstico de su fallecida madre”*. En este sentido, además, resalta que *“parece claramente desproporcionado”* que la causante, que tenía prácticamente la totalidad de su patrimonio aportado a una sociedad, **NL SL**, de la que controlaba el 99,40% de su capital social, y contaba con un patrimonio personal de 37.557.720,80 €, tuviera un ajuar doméstico de apenas 24.396 € que es la cantidad que fijaba el informe de parte.

Asimismo, discute el criterio del TEAR de considerar que no es aplicable, en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (y, concretamente, a efectos de la reducción prevista en el artículo 20.2.c) Ley del Impuesto) la regla de proporcionalidad recogida en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio de la composición del patrimonio (activos afectos-no afectos) de la entidad por cuyos títulos se pretende el beneficio fiscal.

Undécimo.-

Habiéndose dado traslado de dicho recurso de alzada a la sujeto pasivo, ésta presenta, el 18 de julio de 2013, escrito de contestación en el que alude, en primer lugar, a la posible extemporaneidad del recurso promovido por el Director General de Tributos de la Comunidad de Madrid aunque admite que *“queda fuera del alcance de conocimiento de esta parte la efectiva fecha de notificación de la Resolución a la Comunidad de Madrid”*.

En lo demás, entiende que debe confirmarse la resolución del TEAR, manteniendo todos sus criterios.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.-**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión del presente recurso de alzada, en los términos del **artículo 241 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria** (en adelante, LGT), siendo la cuestión debatida la conformidad a Derecho de la Resolución dictada por el Tribunal Regional de Madrid, objeto del presente recurso.

Segundo.-

El **artículo 241.1 LGT** establece que *“Contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía podrá interponerse recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones”*. Dado que la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de 27 de noviembre de 2012 ahora impugnada, fue notificada el 9 de enero de 2013 y el presente recurso ha sido interpuesto el 8 de febrero de 2013, lo ha sido dentro del plazo de interposición previsto en el **art 241 de la LGT**.

Tercero.-

Se plantea, por parte del Director General recurrente, la cuestión relativa a la valoración del ajuar doméstico, entendiéndose improcedente el criterio manifestado por el Tribunal Regional según el cual lo realizado por la sujeto pasivo (la aportación de un informe de valoración, suscrito por una entidad privada, en la que se refleja una determinada cuantificación para el ajuar doméstico de la causante) supone una actividad probatoria o motivadora suficiente para destruir la regla de presunción establecida en el **artículo 15 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** (en adelante, LISD).

Dicho precepto dispone que *“El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el tres por ciento del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje”*.

Por su parte, el **artículo 34 RD 1629/1991, de 8 de Noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** (en adelante, RISD), señala que

“1. Salvo que los interesados acrediten fehacientemente su inexistencia, se presumirá que el ajuar doméstico forma parte de la masa hereditaria, por lo que si no estuviese incluido en el inventario de los bienes relictos del causante, lo adicionará de oficio la oficina gestora para determinar la base imponible de los causahabientes a los que deba imputarse con arreglo a las normas de este Reglamento.

2. El ajuar doméstico se estimará en el valor declarado, siempre que sea superior al que resulte de la aplicación de la regla establecida en el Impuesto sobre el Patrimonio para su valoración. En otro caso, se estimará en el que resulte de esta regla, salvo que el inferior declarado se acredite fehacientemente.

3. (...)”.

En múltiples ocasiones, tanto en vía económico – administrativa como por los órganos jurisdiccionales, se ha confirmado que el legislador del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ha optado, a la hora de definir el régimen jurídico del ajuar doméstico (entendiendo por tal el conjunto de muebles, ropas y enseres de uso personal del causante), por fijar una doble presunción legal de las denominadas “iuris tantum”: por un lado, presumiendo su existencia en toda herencia y, por otro, presumiendo que su valor es del 3% del importe del caudal relicto del causante. Las presunciones “iuris tantum” son aquellas presunciones – entendidas como ficciones jurídicas a

través de las cuales de un determinado hecho o acontecimiento se infiere producido otro – establecidas por normas jurídicas y que admiten prueba en contrario, es decir, que se pueden destruir probando la inexistencia o la inexactitud de la relación definida en la presunción.

Es decir, conforme a lo expuesto, en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el legislador ha establecido los mecanismos para que pueda presumirse que en toda herencia se encuentra presente el ajuar doméstico y, también, para que pueda valorarse aquél, sin perjuicio de que corresponda al interesado demostrar bien la inexistencia bien un valor distinto (inferior) al allí establecido. Ha de admitirse que *“(…) aunque el legislador lo diga es muy difícil probar la inexistencia [del ajuar] y menos aun de forma fehaciente”* (Sentencia TSJ Comunidad Valenciana de 2 de julio de 2001, Nº Sentencia 881/2001). De hecho, en algunas ocasiones se ha considerado la inexistencia del ajuar doméstico sin necesidad de que los causahabientes probaran la inexistencia del mismo en base a los bienes que componen el caudal relicto. Así, en un supuesto en el que el único bien que constituía el caudal relicto era una cuenta corriente *“(…) no resulta aplicable esa presunción iuris tantum a favor del ajuar doméstico como parte integrante de la masa hereditaria y que como es lógico deducir está dirigida a aquellos bienes de la herencia que por su naturaleza, como los inmuebles pudieran llevar incorporada a esa transmisión por causa de muerte, el denominado ajuar doméstico. Es incompatible con la más elemental lógica jurídica pretender que una cuenta corriente cuando se transmite incluye ese ajuar, que como hecho notorio, queda exento de la prueba de su inexistencia”* (Sentencia del TSJ de Madrid Nº 1816/2002).

Sin embargo, en este caso no se plantea la existencia o no del ajuar doméstico sino su cuantificación. Y es que mientras que el Servicio de Inspección Tributaria se apoyó, para valorarlo, en la presunción legal definida en el referido **artículo 15 LISD** (el 3% del importe del caudal relicto del causante) el TEAR ha rechazado que ese criterio debiera mantenerse de manera automática, otorgando fuerza destructiva de tal presunción a la actividad desarrollada por la sujeto pasivo consistente, básicamente, en la aportación de un informe de valoración de los bienes integrantes del ajuar doméstico de la causante firmado el 20 de septiembre de 2006 por T..., entidad dedicada a prestar servicios de valoración.

Ante esta controversia, este Tribunal Central confirma lo resuelto en este punto por el Tribunal Regional, entendiendo que aunque un informe elaborado a instancia de parte por una persona o entidad privada no puede ser investido con fuerza probatoria absoluta de los hechos que se afirman per se, sí es suficiente para enervar al menos el automatismo que despliega, en cuanto a la valoración del ajuar doméstico, el **artículo 15 LISD**, situando a la Administración Tributaria en la obligación de realizar, cuanto menos, una contestación debidamente motivada sobre el valor probatorio del documento presentado o de los criterios valorativos aplicados en el mismo, todo ello además, sin perjuicio de la facultad comprobadora de la Administración al amparo de lo establecido en el **artículo 57 de la LGT**.

Si el legislador, como se ha dicho, no ha configurado la valoración del ajuar doméstico mediante una regla inamovible permitiendo que el interesado o interesada pueda otorgarle otro valor, siempre que lo pruebe fehacientemente, cuando éste realiza dicha tarea y aporta una determinada valoración, aparentemente justificada y documentada, la Administración Tributaria no puede pretender no realizar ninguna tarea comprobadora y mantenerse, a efectos de la regularización, en la previsión del valor señalada en el **artículo 15 LISD**. Todo ello, no obstante, y como bien reconoce el Tribunal Regional, sin perjuicio de afirmar que la valoración hecha por perito a instancia no tiene una rotundidad suficiente como para darla por cierta, pero, y es lo que se trata de decidir en este caso, sí excluye la posibilidad de calcular el ajuar doméstico en el 3% del caudal relicto del causante sin más justificación de la Oficina Gestora. Por ello, deben desestimarse las alegaciones que, en este punto, plantea el reclamante.

Cuarto.-

La otra cuestión que se plantea viene referida a la aplicación, en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (y, concretamente, a efectos del reconocimiento del beneficio fiscal establecido en el **artículo 20.2.c) LISD**) de la regla de proporcionalidad que sí se establece en el ámbito del Impuesto sobre el Patrimonio, en el que, para la exención del valor de una empresa o de las participaciones en entidades se señala que debe tenerse en cuenta la proporción que, en el activo de aquellas, existen bienes afectos y no afectos a su actividad económica.

El TEAR, una vez expuestos los fundamentos jurídicos del referido beneficio fiscal, afirma que *“El literal del precepto es suficientemente claro al establecer que la base de la reducción es el valor de la empresa individual, sin que proceda aplicar el límite previsto en la ley del impuesto sobre el patrimonio para la exención prevista para este tributo, pues la remisión a la normativa de este último tributo hecha por el artículo 20.2.c) se limita a las condiciones que delimitan o describen la participación social, siendo, por un lado clara la definición de la base de la reducción y evidente que las normas de un tributo no se aplican en la exención de otro salvo expresa determinación en este sentido, cosa que no ocurre en este caso”*.

Si bien es cierto que, como recogió el Tribunal regional en su Resolución, este Tribunal Central, en casos similares en los que se planteaba la misma controversia (si el porcentaje de reducción aplicable en el Impuesto

sobre Sucesiones y Donaciones debía ajustarse, en las mismas condiciones, que la exención recogida en la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio), había entendido que, al no recogerse la limitación, de manera específica, en la regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ésta no debía operar en la determinación de la cuantía del beneficio fiscal, debe recogerse, en este punto, el cambio de criterio, llevando a cabo una interpretación finalista de la exención prevista en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio y de la reducción recogida en la normativa reguladora del gravamen sucesorio, ya se concluyó que debía entenderse que ambos beneficios fiscales, estrechamente vinculados, debían aplicarse a bienes y derechos, ya sean poseídos o transmitidos, en la medida en que estén afectos a una actividad económica.

Por lo antedicho, este Tribunal Central, ahora coincide, en este punto, con el criterio sustentado por el Director General recurrente al considerar que la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones debe aplicarse con la limitación de la proporción en que los activos de la entidad cuyas participaciones son transmitidas estén afectos a la actividad empresarial que desarrolle aquélla. Debe recordarse, a mayor abundamiento, que también la Dirección General de Tributos, desde la Consulta V2265-05, ya ha reconocido que "(...) razones de lógica y coherencia interna exigen que el porcentaje de reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones opere sobre el importe que resulte exento en el Impuesto sobre el Patrimonio del valor de los elementos de que se trate".

Dicho criterio ha sido reiterado en otras resoluciones de este Tribunal Central. Debe resaltarse, en este punto, que el Tribunal Supremo (Sentencia de 16 de julio de 2015, Nº Recurso de Casación para la Unificación de Doctrina 171/2014) ha confirmado que en la medida en que la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio se reconoce a los bienes y derechos necesarios para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, con aplicación del aludido principio de proporcionalidad, es claro que debe aplicarse en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la misma regla. Para alcanzar tal conclusión, el Alto Tribunal expone las siguientes razones:

"En primer lugar, para que tenga lugar la bonificación en el Impuesto de Sucesiones, es necesario que en la base imponible del mismo se incluyan "participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/ 1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio", añadiéndose el requisito de que permanezcan en poder del heredero un plazo mínimo de diez años.

En la medida en que la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio se reconoce a los bienes y derechos necesarios para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, con aplicación del principio de proporcionalidad -este particular se da por supuesto en la sentencia de contraste-, es claro que debe aplicarse en el Impuesto de Sucesiones la misma regla y criterio.

Por otra parte, más que fijarse en la finalidad de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones, lo que ha de hacerse es tener en cuenta el objetivo perseguido por el legislador para atribuir el beneficio fiscal de la exención o bonificación y éste no es otro que el de favorecer a los bienes y derechos que estén afectos a una actividad económica y la continuidad de dicha situación.

Por ello, tiene razón el Abogado del Estado cuando en su escrito de oposición, refiriéndose al criterio de las sentencias de contraste, de que los herederos amplían su patrimonio con todos los bienes que forman parte de la empresa familiar, estén o no afectos, señala que con dicho criterio se prescinde por completo de la finalidad de la reducción "que no es otra que beneficiar la continuidad de la empresa en funcionamiento, no privilegiar a quienes son empresarios para que bajo el paraguas de la empresa eviten pagar el Impuesto sobre Sucesiones que corresponderían por la adquisición de bienes que nada tienen que ver con la actividad empresarial".

La interpretación que se sostiene es la más conforme al Derecho Comunitario, pues la Recomendación de la Comisión 94/1069/CE, de 7 de diciembre, señala: "Es conveniente garantizar la supervivencia de la empresa mediante un trato fiscal adecuado de la sucesión y la donación. Con este fin, se invita a los Estados miembros a adoptar una o varias de las medida siguientes:

a)Reducir, siempre que se prosiga de manera creible la actividad de la empresa durante un período mínimo, la carga fiscal que grava los activos estrictamente profesionales, en caso de transmisión mediante donación o sucesión, incluidos los derechos de sucesión, donación y registro.

(...)"

Quinto.-

Una vez corregido, conforme a lo expuesto, el criterio del TEAR en relación a la reducción aplicable a la sujeto pasivo por los títulos de **NL**, **S.L** procede, por razones, de economía procesal, pronunciarse sobre el resto de cuestiones que, en primera instancia, se habían planteado y sobre las que, a la vista de la estimación previa, el TEAR no se pronunció.

Concretamente, se aludía, por parte de la sujeto pasivo, a la falta de una motivación suficiente en la comprobación de valores llevada a cabo por la Administración en relación con los títulos de la referida entidad (**NL**,

S.L) incluidos en la herencia “(...) por limitarse a aplicar unos coeficientes y valores unitarios de valoración sin más justificación, desconociendo el origen y la idoneidad de los mismos”.

El **artículo 9 Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** (en adelante, LISD), fija la Base Imponible en las transmisiones “mortis causa” en “(...) el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose por tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles”. A estos efectos, para la determinación de este valor real, al margen de imponer a los interesados / sujetos pasivos la obligación de consignar en las declaraciones que están obligados a presentar el valor real que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en las mismas, el **artículo 18 LISD** permite que la Administración pueda proceder a comprobar dichos valores a través de los medios de comprobación recogidos en la **Ley General Tributaria (artículo 57 LGT)**.

Consta en el expediente un Informe, de 24 de julio de 2009, firmado por la Jefa del Área de valoraciones y Procedimientos Especiales de la Dirección General de Tributos y de Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid en el que se fija el valor de las participaciones de **NL, S.L** en 3.770,33 €/participación, resultando un valor total de la entidad (9.940 participaciones) de 37.477.080,20 €. Siguiendo lo señalado en dicho informe y teniendo en cuenta que las participaciones que se han de valorar son títulos sin cotización en ningún mercado organizado se tomó como método más idóneo para llevar a cabo la tasación el dictamen de peritos, previsto en el **artículo 57.1.e) LGT**. Y, más concretamente, “(...) se ha adoptado un sistema de valoración basado en la obtención del patrimonio neto a partir de balances contables aportados por la propia sociedad. El balance utilizado es el balance a fecha 31 de diciembre de 2.005, por ser el que contiene los datos en fecha más cercana al fallecimiento de la causante, con los ajustes que se consideren, según las características de cada caso”. Aunque, tal como recoge la firmante del Informe “La normativa contable mercantil (...) establece unos criterios de valoración que, por aplicación de los principios de prudencia valorativa y del precio de adquisición, obligan a contabilizar, como norma general, todos los bienes y derechos por valores históricos, correspondientes con el precio de adquisición o el coste de producción de los mismos. Como es sabido, estos valores no reflejan los valores reales o de mercado, dado que no toman en consideración el transcurso del tiempo ni las plusvalías tácitas que se hayan producido desde su adquisición”, se decide que para tratar de determinar el verdadero valor real de los bienes de la masa hereditaria (las participaciones sociales) en la fecha del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (fecha del fallecimiento), “(...) se ha estimado como procedimiento más idóneo el valorar el patrimonio de la empresa, dividir ese valor por el número de títulos en que se componga su capital y, obtenido el valor unitario, multiplicarlo por el número de títulos transmitidos”.

A modo de conclusión, se detalla que “(...) se ha decidido aplicar un método basado en el patrimonio, donde los datos de partida para poder realizar la valoración se obtienen de los documentos contables, principalmente de los balances societarios. En concreto, se ha utilizado el método, denominado en la terminología doctrinal económico – financiera, del Patrimonio Neto Contable Corregido o Ajustado. Este método tiene la ventaja, aparte de su sencillez, de tener en cuenta la inflación, las condiciones de uso actuales y el valor de mercado de los elementos del activo. (...) recalcula el valor de la totalidad o de alguno de los activos reales (...) de acuerdo con su función, condiciones de uso y utilidad, a valor presente o de mercado, y restando de dicho valor así obtenido el importe del pasivo exigible”.

Siguiendo dicho procedimiento, el perito de la Administración que lleva a cabo la valoración de las participaciones sociales de la entidad considera de especial trascendencia la valoración de los inmuebles de su propiedad a efectos de fijar el valor real del patrimonio neto de aquella, por lo que emplea, para cada uno de esos bienes, las tasaciones correspondientes determinadas, a su vez, por los servicios administrativos competentes en función de la ubicación geográfica de los bienes.

Como cuestión previa y refiriéndonos a la procedencia de este método de valoración seguido por la Oficina Gestora para la tasación de una serie de participaciones sociales en entidades sin cotización, este Tribunal Central ha de confirmar la postura que reiteradamente viene sosteniendo: en al ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la única regla expresamente recogida como criterio de valoración de bienes y derechos integrados en la masa hereditaria es que la Base Imponible viene constituida por el “valor real” de aquéllos, el cual, puede ser comprobado por la Administración Tributaria empleando cualquiera de los métodos expuestos en el ya citado **artículo 57 LGT**. – siempre que se decida no aceptar el valor declarado.

En este caso se opta por partir del patrimonio neto la sociedad – fijado, eso sí, a partir de la tasación de los inmuebles su propiedad a través de dictámenes periciales – y dividirlo entre el número de participaciones. Dicho procedimiento, considerado globalmente y sin entrar a analizar la corrección de la tasación de los inmuebles, consistente en partir del Balance y sustituir los valores contables por una valor real comprobado es ajustado a derecho y razonable ya que indudablemente refleja más fielmente el “valor real” de dichas participaciones. Este criterio ha sido seguido por este Tribunal Central en diversas Resoluciones (entre otras, la de **19 de Diciembre de 2002 (RG 200/01)**), procediendo, por tanto, desestimar, en este punto, el presente recurso.

Sexto.-

No obstante lo anterior, procede que este Tribunal Central se pronuncie sobre la corrección y conformidad a derecho de las concretas valoraciones de los bienes inmuebles que tienen, como última consecuencia, la determinación del valor unitario de las participaciones sociales de la entidad aludida. Según exponía la sujeto pasivo ante el Tribunal Regional, *“Todas las valoraciones adolecen en esencia de los mismos defectos de motivación, pues los peritos se limitan a aplicar unos módulos y valores que no se encuentran suficientemente justificados, empleando fórmulas genéricas y estereotipadas aplicables a cualquier valoración”*.

Como reiteradamente ha manifestado este Tribunal Central, ha de recordarse que a los órganos económicos-administrativos les está vedado enjuiciar la valoración de la Administración en su aspecto material, dado su carácter eminentemente técnico, quedando limitada su misión a velar por la corrección formal del procedimiento evaluatorio, siendo lo más relevante, dentro de ella, la motivación, ya que ésta constituye un medio de control de la causa de los actos de gravamen, de tal modo que su ausencia originaría una inadmisibile situación de indefensión para los afectados. Concretamente, los requisitos que los Tribunales Económico-Administrativos pueden y deben controlar son la idoneidad de los peritos, la contemporaneidad de las valoraciones y, como ya se ha recogido, la suficiencia de su motivación.

Según el informe de valoración de los títulos de **NL, S.L** de las tasaciones administrativas de los inmuebles de su titularidad resultan unas diferencias, respecto de los valores netos contables, de 298.761,51 € (para el conjunto de inmuebles integrados en su Inmovilizado Material) y de 2.517.557,37 € para el terreno denominado “Tierra Y...”, registrado dentro de las “Existencias”. Las valoraciones administrativas resultan expuestas en los correspondientes informes expedidos por los servicios administrativos competentes para efectuar tasaciones de la Junta de Andalucía, de la Generalitat Valenciana, de la Comunidad de Madrid y del Gobierno de Murcia.

Resulta, por tanto, necesario, analizar las comprobaciones efectuadas sobre los distintos inmuebles de la mercantil referida para determinar si procede su confirmación y, con ello, para admitir la validez de la tasación administrativa de los títulos de **NL, S.L**

A) Valoraciones efectuadas por la Junta de Andalucía.

Previa petición realizada por parte del Servicio de Inspección de la Comunidad de Madrid, el Servicio de Valoración de la Delegación Provincial en Jaén de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía lleva a cabo la tasación de algunos de los inmuebles urbanos de **NL, S.L** situados en Andalucía (algunos situados en ... y otros en ..). Los referidos a los inmuebles de ... son firmados el 22 de junio de 2009 por el Jefe del Servicio de valoración y los de ... el 14 de abril de 2009.-

Todas las valoraciones se efectúan siguiendo un mismo método o procedimiento, teniendo en cuenta lo dispuesto en el **artículo 57.1.b) LGT** – estimación del valor del bien por referencia a los valores que figuren en los registros de carácter oficial – siguiendo lo dispuesto en el **artículo 23.2 Ley 10/2002, de 21 de diciembre**, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras: *“Cuando se utilice el medio referido en el artículo 57.1.b) de la Ley General Tributaria, el valor real de los bienes inmuebles de naturaleza urbana se podrá estimar a partir del valor catastral que figure en el correspondiente registro fiscal. A tal efecto, al valor catastral actualizado a la fecha de realización del hecho imponible se le aplicará un coeficiente multiplicador que tendrá en cuenta el coeficiente de referencia al mercado establecido en la normativa reguladora del citado valor y la evolución del mercado inmobiliario desde el año de aprobación de la ponencia de valores. La Consejería de Economía y Hacienda publicará anualmente los coeficientes aplicables al valor catastral y la metodología seguida para su obtención”*. El desarrollo de este medio de comprobación se llevó a cabo, para el año 2006 (fecha del devengo del Impuesto referido en el presente expediente), por Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de 20 de diciembre de 2005, en cuyo **artículo 3.1** se disponía que para estimar el valor de bienes de naturaleza urbana con tipologías constructivas de los siguientes usos: residencial (viviendas y anexos), oficinas, almacenamiento, comercial (excepto mercados y supermercados) e industrial (excepto industrias fabriles y servicios de transportes), se realizaría aplicando los coeficientes aprobados en el artículo 2, para cada municipio, al valor catastral actualizado a la fecha del hecho imponible.

Este Tribunal Central, en cuanto a estas valoraciones, sólo puede confirmar que la actuación valorativa se ajusta estrictamente a las normas legales vigentes, llevando a cabo una estimación por los valores de los inmuebles que figuraban en un registro de carácter fiscal (el Catastro Inmobiliario es el principal registro administrativo de carácter fiscal), describiendo, de modo suficiente, el razonamiento seguido hasta hallar el valor real de cada inmueble a la fecha del hecho imponible. Se trata, por tanto, de valoraciones suficientemente motivadas que deben ser confirmadas.

B) Valoraciones efectuadas por la Generalitat Valenciana.

En este sentido, deben distinguirse:

- la valoración realizada de la Finca “Y...”, que la entidad tenía registrada como Existencias, y que determina un notable incremento sobre el valor por el que estaba contabilizada.

Se trata de un solar ubicado en ... contabilizado por 362.442,63 € y cuya tasación administrativa le concreta un valor de 2.880.000 €, según informe de Arquitecto del Servicio Territorial de Economía y Hacienda en Alicante de la Conselleria de Economía, Hacienda y Ocupación (firmado el 16 de junio de 2009). El método empleado es el Dictamen de Peritos (**artículo 57.1.e) LGT**) y se concreta en haber calculado un “Valor Unitario de Calle” de 360 €/m² que, aplicado a la superficie total del terreno, determina el valor referido de 2.880.000 €.

Más concretamente, se detalla que el resultado viene determinado por el valor atribuido al suelo (Vs) considerando que debe partirse de un valor unitario determinado en función de su uso, al que se le aplican coeficientes correctores diferenciados (por cargas de urbanización, por cesión suelo dotacional, por proyecto de reparcelación...). Como explicación del procedimiento seguido, en el informe únicamente se hace referencia a que “(...) *se tendrá en cuenta el mercado de compraventa en el momento de la realización del hecho imponible*”, incidiéndose en que cuando se trata de un solar su valor será el del suelo calculado por el valor de repercusión definido en euros por metro cuadrado de construcción real o potencial y teniendo en cuenta las condiciones reales del inmueble que pueden influir en la valoración (localización, accesibilidad, nivel de desarrollo del planeamiento y calidad de los servicios urbanos, dinámica del mercado inmobiliario,...).

Siendo esta la única motivación reflejada en el informe redactado por el técnico de la Generalitat, este Tribunal Central debe decidir la anulación de la actuación tasadora descrita pues no permite alcanzar un adecuado y suficiente conocimiento de las razones fundamentales por las que se les atribuye tal valor y no otro. Y es que no se dan razones de por qué se parte de un módulo básico, en €/m², ni de cómo se cuantifican los coeficientes correctores en las cifras en que se hace sin que el hecho de que se incluya la correspondiente ficha catastral corrija, en modo alguno, la evidente falta de justificación de las actuaciones de comprobación que, sin más, deben ser anuladas en los términos ya expuestos.

- la valoración de otros inmuebles del inmovilizado material (inmuebles urbanos en ..., ... y ...).

Todas ellas se llevan a cabo por Arquitecto del Servicio Territorial de Economía y Hacienda en Alicante de la Conselleria de Economía, Hacienda y Ocupación de la Generalitat Valenciana, la cual firma los correspondientes informes el 14 de abril de 2009.

De igual modo que en el caso de la finca referida como “Y...”, la técnico valoradora, siguiendo el método del “Dictamen de Peritos”, entiende que las tasaciones deben resultar de sumar, en cada caso, el Valor asignado al Suelo y el Valor asignado a la Construcción, sin perjuicio de aplicar un coeficiente por “Gastos y Beneficios de Promoción” (Kp) el cual “(...) varía en función del producto inmobiliario. Con carácter general, en la normativa sobre valoración se establece un coeficiente “1.40” por gastos y beneficios de promoción, que puede ser distinto para otros supuestos como el uso residencial unifamiliar aislada y el industrial (...) Se establece un coeficiente por gastos y beneficios de promoción (Kp):

- con carácter general : 1,40

- para los usos: Residencial unifamiliar aislada e industrial : 1,15

No obstante, dicho coeficiente Kp podrá tomar, motivadamente, otros valores, en función de las características específicas del producto inmobiliario”.

Como explicación del procedimiento seguido, en los informes referidos únicamente se hace referencia a que “(...) *se tendrá en cuenta el mercado de compraventa en el momento de la realización del hecho imponible*” y que se toman como módulos unitarios básicos de los que partir para la práctica de la valoración los que, “(...) *para cada área económica homogénea, vienen establecidos en la Orden Ministerial o Real Decreto correspondiente a la fecha de devengo. En este caso. Orden de 26 de abril de 2.005, del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el módulo de valor M para la determinación de los valores de suelo y construcción de los bienes inmuebles de naturaleza urbana en las valoraciones catastrales*”.

Siendo esta la única motivación reflejada en cada uno de los informes redactados, que luego se limitan a, mediante operaciones aritméticas, determinar el valor que se asigna a cada inmueble, este Tribunal Central debe, igual que en el caso anterior, decidir la anulación de todas las actuaciones tasadoras descritas pues no permiten alcanzar un adecuado y suficiente conocimiento de las razones fundamentales por las que se les atribuye tal valor y no otro. Y es que no se dan razones de por qué se parte de un módulo básico, en €/m², ni del por qué se cuantifican, en algunos casos, los coeficientes correctores en las cifras en que se hace sin que el hecho de que se incluyan las diferentes fichas catastrales corrija, en modo alguno, la evidente falta de justificación de las actuaciones de comprobación que, sin más, deben ser anuladas en los términos ya expuestos.

C) Valoraciones realizadas por la Comunidad de Madrid.

En los mismos términos que las anteriores, y a petición del Servicio de Inspección Tributaria que pretendía la regularización, la Subdirección General de Valoraciones de la Dirección General de Tributos y de Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid emite, en distintas fechas de abril de 2009, las tasaciones de varios inmuebles de **NL, S.L** ubicados en su territorio. Todos los informes, firmados por Arquitecto Técnico al tratarse de inmuebles de naturaleza urbana, presentan una estructura semejante. Según se recoge expresamente en ellos la comprobación del valor del bien se habría llevado a cabo "(...) por los medios establecidos en la Ley General Tributaria (L. 58/2003, de 17 de diciembre) entre los que figura el Dictamen de peritos de la Administración".

A efectos de determinar si un informe pericial está adecuadamente motivado, es preciso recordar que la jurisprudencia ha señalado que la valoración debe efectuarse de forma motivada por funcionario idóneo (diversas Sentencias del Tribunal Supremo como las de 2 de Marzo de 1989, 20 de Enero de 1990, 23 de Marzo de 1991, 24 de Febrero de 1994) que examine directamente la finca transmitida, teniendo en cuenta el estado de conservación y antigüedad del inmueble, ubicación, circunstancias urbanísticas concurrentes, con expresión de todos los criterios tenidos en cuenta y demás circunstancias concurrentes que puedan tener influencia actual o futura en el valor, con el fin de no causar indefensión al sujeto pasivo al privarle de medios para combatirla y de la posibilidad de conocer las razones que han llevado a la Administración a aumentar la base imponible declarada. En concreto, como ha señalado este Tribunal Central con reiteración, dicha motivación debe contener, en primer lugar, la descripción del soporte físico, que es el bien o el derecho transmitido, en cuanto se refiere a su contenido o circunstancias físicas, y a partir de ahí exteriorizar los criterios concretos seguidos para la valoración, sin que pueda entenderse cumplida con la mera fijación de una cifra por metro cuadrado, ni con un texto estereotipado, ya que no se trata de emitir una opinión sobre lo que puede valer un bien o derecho, sino de practicar una valoración para conocer el valor real que luego ha de tener trascendencia tributaria.

Analizando los informes emitidos por el Servicio de Valoraciones de la Comunidad de Madrid, todos ellos contienen un párrafo que señala expresamente que *"Se emite el presente dictamen, basado en el Método de Comparación para la valoración de bienes inmuebles, referido a la fecha de devengo del Impuesto. Se han tenido en cuenta, por lo tanto, para el uso residencial, inmuebles similares en: tipología constructiva, superficie construida, antigüedad de la edificación, la ubicación del bien inmueble en el edificio, el estado de conservación, la adecuación funcional, económica y de cualquier otra naturaleza que afectan al inmueble e inciden en su valor. Asimismo se han tenido en cuenta las circunstancias especiales puestas de manifiesto por el interesado, que sean susceptibles de modificar el valor comprobado.*

Todas estas circunstancias, en el caso de pisos, garajes y trasteros, se cuantifican en unos valores básicos que han sido publicados bajo el título "Sistema de Ayuda al Contribuyente para la determinación de Bases Imponibles en los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Sucesiones y Donaciones", basados en Estudios de Mercado recientes, y se encuentra a la venta al público, o a disposición de los interesados para su consulta, en las Oficinas de la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid, sita en el Paseo del General Martínez Campos, 30, de Madrid".

Pues bien, del exámen de dichos informes se desprende que los criterios de valoración utilizados son:

1.- Valor Base de Zona (V.B.Z): Es un valor medio de mercado para la Zona donde se ubica la finca, obtenido a partir de Estudio de Mercado, quedando prevista una actualización en función de la evolución de los precios del mercado inmobiliario.

2.- Valor Base Específico (V.B.E): Se determina habida cuenta al Uso y Tipo característico considerado en el Estudio de Mercado. Para estos Elementos o Anejos se establece un Factor de Conversión del Valor Base (V.B.Z), que recoge esta circunstancia.

3.- Valor Corregido (V.C): Es el Valor Base de Zona (V.B.Z) o, en su caso, el Valor Base Específico, ponderado por unos Coeficientes Correctores, que contemplan las características singulares del inmueble siendo éstos:

- a) Coeficiente Corrector por Antigüedad
- b) Coeficiente Corrector por Ubicación
- c) Coeficiente Corrector por Superficie
- d) Coeficiente Corrector por Estado de Conservación
- e) Coeficiente Corrector por Inadecuación funcional o Afección Económica

4.- Superficie de la Finca.

Una vez descritos los coeficientes anteriores, los informes plasman la individualización de dichos criterios a los bienes concretos, señalando los distintos importes que corresponden a cada coeficiente y de los que resultan, finalmente, las valoraciones señaladas.

Centrando la cuestión en cuanto a la motivación de los informes referidos, debe recordarse que ésta, que responde a la necesidad de justificar la actuación de la Administración, no sólo debe extenderse a la razonabilidad del sistema empleado o a su propia metodología, sino también a la necesidad de explicar al obligado tributario el origen de los datos en los que se basa la cuantificación del valor, no bastando con la referencia genérica a un sistema de ayuda elaborado a partir de unos estudios de mercado diseñado, además, por los propios servicios de valoración.

En relación con este punto este Tribunal ya ha tenido ocasión de pronunciarse en varias ocasiones.

En este caso, este Tribunal Central entiende que en los informes referidos no se dá razón alguna por la que son aplicados, de forma concreta, los coeficientes correctores descritos, ni tampoco de las condiciones o características específicas de las fincas que motivan la aplicación de dichos coeficientes, salvo la referencia genérica a los estudios de mercado.

Por tanto, ha de concluirse, que ni se motivó suficientemente ni se fundamentaron los coeficientes empleados, tampoco respecto a la corrección de valores por las características singulares (físicas o jurídicas) de los bienes, sin darse detalle alguno sobre los mismos que justificaran, al menos, los coeficientes empleados. Procede, por tanto, su anulación por estar insuficientemente motivados.

D) Valoraciones realizadas por la Comunidad de Murcia.

Consta, finalmente, en el expediente, la valoración de un piso situado en ... realizada, a través del método de Dictámen de Peritos, por el Servicio de Inspección y Valoración de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Región de Murcia. Se trata de un informe, firmado el 29 de abril de 2009 por el Técnico Valorador, explicitándose que se lleva a cabo la fijación del valor real del bien "(...) partiendo de los valores y procedimientos establecidos en la Orden de la Consejería de Hacienda de 19 de diciembre de 2005 (B.O.R.M de 29/12/2005, suplemento nº2) que contiene los parámetros generales que afectan a los bienes inmuebles urbanos: situación, zona, calle, tipología de la construcción, superficie construida (excepto en plazas de garaje) y año de construcción; si bien en el presente dictamen se toman en consideración, de forma individualizada para la comprobación de valor de la finca transmitida, otros parámetros específicos: calidad de la construcción y estado de conservación del inmueble". Se admite que los parámetros generales del edificio "(...) han sido contrastados con la base de datos del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria de la Región de Murcia (Catastro de Urbana)" y que los parámetros específicos aplicados "(...) han sido obtenidos de la consulta de la base de datos catastral particular del inmueble (...) la cual distingue entre calidad alta, media y baja y conservación normal, regular o deficiente, siendo los coeficientes que se aplican los establecidos por las Normas Técnicas de Valoración Catastral (Real Decreto 1.020/1993)".

En base a ello, según el Código Zona del inmueble, que se identifica, sin explicación alguna, con el "832" se atribuye un Valor Unitario a la fecha de devengo de 1.777,32 €, aplicándose un Coeficiente de Antigüedad de 0,620⁽¹⁾ (los coeficientes de Calidad y de Conservación se fijan en 1 al considerarse "Calidad Media" y "Conservación Normal") resultando, tomando la superficie del inmueble (141 m²) un valor total de 155.373,31 €.

Siguiendo los mismos razonamientos ya expuestos, este Tribunal Central también aprecia evidentes e importantes defectos en la motivación de dicho informe, el cual contiene un texto estereotipado, con el que se explica el procedimiento de cálculo, pero que no permite conocer el origen exacto de algunos datos fundamentales (como el Valor Unitario del que se parte) causándole al interesado una evidente indefensión al no permitirle un adecuado conocimiento de los fundamentos de la tasación. Procede, en consecuencia, la anulación de esta valoración también.

Septimo.-

En resumen, habiendo confirmado el método seguido para llevar a cabo la valoración administrativa de los títulos de **NL**, **S.L** incluidos en la herencia, debe anularse ésta habida cuenta de que varias de las tasaciones administrativas de sus inmuebles, parte fundamental de aquella valoración, adolecen de importantes defectos de motivación cuya corrección procede acometer por el organismo competente.

Una vez dispuesto eso, debe tenerse en cuenta el que podría denominarse principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos sobre las cuestiones de fondo, de forma que, cuando un órgano de revisión anula un acto administrativo impugnado por estimar existente un defecto formal que invalida el acto, como ha sucedido en este caso, el principio citado impide formular declaraciones de derechos y obligaciones relativas a otras cuestiones de fondo que pudieran plantearse. Lo contrario (entrar a conocer de otras cuestiones de fondo que pudieran plantearse en el expediente), además de suponer una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos gestores, supondría crear una

situación de indefensión del obligado tributario o interesado, con vulneración del ordenamiento, ya que cuando, llegado el caso, se practicara nueva liquidación (por retroacción de las actuaciones corrigiendo los defectos observados), y el interesado, si así lo entendiese oportuno, impugnase el nuevo acuerdo, podría negársele arbitrariamente la posibilidad de impugnar la cuestión de fondo, pues la oficina gestora podría reproducir su pronunciamiento de fondo anterior.

Por lo tanto, este Tribunal Central, concluyendo la anulación de la liquidación y la orden de retroacción del expediente para que se dicte, en su caso, un nuevo acuerdo de liquidación una vez corregidos los defectos apreciados en la comprobación administrativa del valor del inmueble, entiende que no debe entrar a analizar más cuestiones.

Procede, por tanto, la estimación parcial del recurso, pues debe rectificarse el criterio del Tribunal Regional sobre la aplicación, en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la regla de proporcionalidad establecida en el Impuesto sobre el Patrimonio, obligando, sin embargo, a la retroacción de las actuaciones al haberse observado importantes defectos formales en las comprobaciones administrativas de valor realizadas por los servicios administrativos competentes a petición de la Oficina Gestora facultada para practicar la regularización tributaria a cargo de D^a. Ex... por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado con ocasión del fallecimiento de D^a. Mx....

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el Recurso de Alzada promovido por **DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS Y DE ORDENACIÓN Y GESTIÓN DEL JUEGO DE LA COMUNIDAD DE MADRID**, contra Resolución del Tribunal Económico – Administrativo Regional de Madrid,

ACUERDA:

Estimarlo parcialmente, de acuerdo con los fundamentos expuestos en la presente resolución.

[1] Según se detalla, dicho coeficiente se obtiene como resultado de restar a 100 años (vida útil estimada en el uso residencial por la Normativa de Valoración Hipotecaria, Orden 805/2003, equivalente a una depreciación del 1% por año) el número de años de antigüedad que tiene el inmueble y dividirlo por 100

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