

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ067111

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 3 de abril de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 9/2014

**SUMARIO:**

**Comprobación de valores. Impugnación de la comprobación de valores.** *Misma valoración para todos los coherederos.* La Administración debe fijar un valor unitario del caudal hereditario, que sirve para determinar el valor neto de la adquisición individual de la interesada, que debe ser idéntico al que corresponda al resto de herederos, ya que su participación individual resulta de dividir entre cinco dicho caudal. Debe acogerse la pretensión de la parte actora, que reclamaba idéntico trato al del resto de coherederos en relación con la valoración de los bienes, sin que exista motivo alguno que justifique la aplicación a la recurrente de una valoración distinta de la aceptada en firme por el TEAC respecto de su hermana.

**PONENTE:***Don Fernando Román García.*

Magistrados:

Don FERNANDO ROMAN GARCIA  
Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ  
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA  
Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA  
Doña TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000009 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00250/2014

Demandante: Carina

Procurador: ROSA MARIA MARTINEZ VIRGILI

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

SENTENCIA Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA  
D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA  
D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA  
D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a tres de abril de dos mil diecisiete.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 9/2014 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido la Procuradora D<sup>a</sup> Rosa María Martínez Virgili, en nombre y representación de DOÑA Carina , frente a la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid en materia de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho) siendo ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

La parte indicada interpuso, con fecha de 16 de enero de 2014 el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamando el expediente administrativo, fue entregado a dicha parte actora para que formalizara la demanda.

#### Segundo.

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 20 de marzo de 2014, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos administrativos impugnados.

#### Tercero.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la demanda mediante escrito presentado el 31 de marzo de 2014 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

#### Cuarto.

Recibido el pleito a prueba y no habiéndose solicitado el trámite de Conclusiones, quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

#### Quinto.

Mediante providencia de esta Sala de fecha 14 de marzo de 2017, se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 16 de marzo de 2017, fecha en el que se deliberó y votó, habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

## FUNDAMENTOS JURIDICOS

### **Primero.** *Objeto del recurso.*

Es objeto de impugnación en este recurso el acuerdo dictado el 13 de junio de 2013 por el TEAC, en virtud del cual se desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta por Doña Carina contra el acuerdo desestimatorio de recurso de reposición notificado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria el 10 de mayo de 2011, en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por importe de 647.824,94 euros.

### **Segundo.** *Antecedentes relevantes para la resolución del pleito .*

Son los siguientes:

1) El 26 de mayo de 2006 falleció Doña Hortensia en Santa Cruz de Bezana (Cantabria), en estado de viuda y bajo testamento otorgado en Santander en 2004, en el que instituía herederos por quintas y partes iguales indivisas a sus sobrinos Pedro Enrique , Sonsoles , Yolanda , Eloisa y Carina , residente esta última en Ginebra (Suiza).

Todos ellos otorgaron escritura de aceptación de la herencia a beneficio de inventario.

2) El 28 de noviembre de 2006 la Oficina Gestora del Servicio de Tributos de Cantabria practicó propuesta de liquidación y, tras la emisión de alegaciones por los interesados, se dictó liquidación en fecha 4 de marzo de 2009.

3) El 28 de octubre de 2009, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria requirió a Doña Carina diversa documentación, dirigiendo ésta escrito a la Oficina Nacional el 16 de noviembre de 2009, poniendo de manifiesto que el Gobierno de Cantabria ya la había girado liquidación por el mismo hecho imponible.

4) El 23 de noviembre de 2009 la Oficina Nacional dirigió escrito al Gobierno de Cantabria solicitando información acerca de la mencionada herencia, contestando el 25 de enero de 2010 la Jefa del Servicio de Tributos de Cantabria, comunicando el fallo del recurso de reposición por el que se anulaba la liquidación girada por el órgano autonómico por considerar competente a la Oficina Nacional, remitiendo a ésta Documento de Comprobación de Valores.

5) La Oficina Nacional giró entonces a la interesada -con fecha 17 de marzo de 2010- propuesta de liquidación provisional, presentando ésta alegaciones y mostrando su rechazo a la comprobación realizada por falta de motivación.

Previa elaboración de un nuevo informe de comprobación, la Jefa del Área Ejecutiva de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria dictó acuerdo de liquidación, notificado el 16 de marzo de 2011, confirmando la propuesta en todos sus extremos.

6) Interpuesto por la interesada recurso de reposición contra el acuerdo de liquidación, fue desestimado mediante resolución notificada el 10 de mayo de 2011.

7) La interesada interpuso entonces reclamación económico-administrativa ante el TEAC, que fue desestimada mediante la resolución que ahora es objeto de impugnación, dictada el 13 de junio de 2013.

En ella, el TEAC entiende suficientemente motivados los dictámenes por el que se valoran los inmuebles incluidos en la herencia y desestima las alegaciones de la reclamante sobre falta de motivación señalando expresamente: " Cuestión distinta es la posible discrepancia del resultado de la misma, para cuya hipótesis está prevista la tasación pericial contradictoria ".

### **Tercero.** *Alegaciones y pretensiones de las partes.*

En su demanda, la parte actora impugna la resolución del TEAC y rechaza la valoración realizada al ser muy superior a la realizada por la Administración Tributaria de Cantabria para liquidar el impuesto al resto de los coherederos y " dado que habrá que fijar un valor unitario al caudal hereditario, que sirve para determinar el valor neto de la adquisición individual de la demandante, que debe ser idéntico al que corresponda al resto de los herederos, puesto que su participación individual resulta de dividir entre cinco dicho caudal ", añadiendo que el valor de la cuota hereditaria debe ser igual para todos los herederos, no pudiendo ser de peor condición, en

cuanto a la valoración del caudal relicto, la persona que no es residente en España y que liquida su tributo ante la AEAT que aquéllas que tributan en la Comunidad Autónoma.

Por todo ello, solicita se dicte sentencia que declare nula y deje sin efecto la resolución impugnada, ordenando dictar una nueva amparada en la determinación del caudal relicto correspondiente a la recurrente de 1.384.926,57 €, como se ha realizado al resto de coherederos.

La parte demandada se opone en su escrito de contestación a la demanda a las pretensiones de la actora por razones sustancialmente coincidentes con las expresadas en la resolución impugnada, sosteniendo la correcta y suficiente motivación de los dictámenes de valoración de los inmuebles y solicitando la desestimación del recurso con imposición de costas a la parte actora.

**Cuarto. Relevancia del documento presentado por la actora estando las actuaciones pendientes de señalamiento para deliberación y fallo .**

Estando las actuaciones pendientes de deliberación y fallo, la parte actora presentó escrito aportando resolución estimatoria dictada por el TEAC el 12 de febrero de 2015 en el incidente de ejecución promovido por Doña Eloisa , en cuyos Fundamentos Tercero y Cuarto se establecía lo siguiente:

"TERCERO. Del examen de la valoración realizada por el Arquitecto Técnico se desprende que se ha partido del valor de construcción actual que se fija en 600 euros/m<sup>2</sup> el cual se multiplica por el "factor de actualización" en función de los años de antigüedad al cual se agrega el valor de reposición que se determina en 660 euros/m<sup>2</sup> el cual a su vez se multiplica por el "factor de localización" (que a su vez viene dado por su emplazamiento o la existencia de especiales circunstancias) y por el factor de mercado que se establece en 1,4.

Al igual que decíamos en la resolución de fecha 22 de enero de 2013, no consta explicación aclaratoria del origen o criterio utilizado para la aplicación de los valores o coeficientes utilizados (salvo la referencia genérica a la "Tabla de Fundamentos de Valoración") lo que coloca al contribuyente en indefensión al no poder argumentar en contra de dicha valoración salvo mediante el procedimiento de tasación contradictorio, ni tampoco permite a este Tribunal en vía de revisión conocer de la fundamentación y de la adecuación a Derecho de dicha valoración y correspondiente liquidación.

Las circunstancias expuestas ponen todas ellas de manifiesto que la comprobación efectuada no reúne los requisitos mínimos de motivación necesarios para su validez, deduciéndose que la valoración practicada, se ha obtenido mediante la mera aplicación de fórmulas matemáticas basadas en datos o coeficientes que ni permiten conocer el origen de las mismas, ni la causa concreta por la que se aplica un coeficiente determinado, todo ello contrario a los principios de seguridad jurídica y de motivación exigidos a todo acto administrativo. Es por ello que debe concluirse que no son procedentes las valoraciones practicadas, ni, en consecuencia, son ajustadas a Derecho las liquidaciones dictadas a su amparo.

CUARTO. De acuerdo con lo expuesto debe anularse el valor calculado por la Administración, y habida cuenta de que la Administración tributaria ha efectuado ya dos comprobaciones de valor, resulta de aplicación la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en sentencias de 7 de octubre de 2000 (RJ\2000\7877 ), 9 de mayo de 2003 (RJ\2003 \5265 ) y 19 de septiembre de 2008 (RJ\2008\4459), según la cual "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". La doctrina expuesta ha sido acogida por este Tribunal Económico-Administrativo Central de forma reiterada (entre otras en resoluciones de 10 de abril de 2002 (RG 3957-01), 10 de noviembre de 2004 (RG 1494-04) y 17 de noviembre de 2010 (RG 7925-08)), por lo que no es procedente en el presente caso la retroacción de actuaciones para una nueva comprobación, debiendo aceptar la Administración el valor declarado por la interesada."

La parte actora destacaba el valor esencial de dicho documento para la resolución del recurso, señalando que había sido de imposible aportación hasta la fecha y solicitaba que la sentencia anulara la resolución

impugnada en virtud de que el TEAC había declarado definitivamente -en ese documento- " que el Impuesto debe ser liquidado partiendo de la aceptación por parte de la Administración del valor declarado por los interesados en la Sucesión ".

Conferido traslado a la parte demandada, el Abogado del Estado presentó escrito fecha el 7 de mayo de 2015 señalando: " Que a la luz del escrito presentado por la recurrente y dado que estamos conformes con el mismo, nada hemos de objetar a su petición, solicitando expresamente que no se nos impongan las costas al no formular oposición ".

No obstante lo anterior, el Abogado del Estado presentó nuevo escrito el 1 de junio de 2015 " puntualizando " sus anteriores alegaciones en orden a la valoración y señalando, respecto de la sentencia del Tribunal Europeo (que no identifica), que " el sujeto pasivo es residente en Suiza, y por tanto, no es aplicable ni la Sentencia ni la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987 , por la que se aprueba la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ya que no es residente en el espacio Económico Europeo ", indicando que en el mismo sentido se pronuncia la DGT en la Consulta Vinculante V1081-15, por lo que concluye que " no procede el allanamiento a las pretensiones de la parte actora ".

A la vista de lo alegado por las partes, teniendo en cuenta que la demandada no se ha opuesto a la admisión del documento aportado por la actora y dada la relevancia del mismo para la resolución del pleito, la Sala considera que el mencionado documento debe ser admitido.

#### **Quinto. Procedencia de aplicar la misma valoración a todos los coherederos .**

A la vista de lo expuesto en los anteriores Fundamentos, la cuestión controvertida se contrae a determinar si la resolución impugnada en este recurso, dictada por el TEAC el 13 de junio de 2013, debe ser anulada por su contradicción con la que el mismo TEAC dictó posteriormente, el 12 de febrero de 2015, en la que aceptaba la valoración declarada por la coheredera, hermana de la recurrente, Doña Eloisa .

A juicio de la Sala la cuestión no ofrece duda alguna; debe estarse a lo decidido en la resolución de 12 de febrero de 2015, puesto que, siendo conforme a Derecho lo decidido en ésta (como veremos a continuación), carecería de sentido que el mismo órgano otorgara dos valoraciones distintas a los mismos bienes en idénticas circunstancias sin ninguna causa que lo justificara y, además, ello implicaría la vulneración de los principios de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación de la ley.

En la resolución de 12 de febrero de 2015, el TEAC considera que la comprobación efectuada no reúne los requisitos mínimos de motivación necesarios para su validez y señala que debe anularse el valor calculado por la Administración, por lo que, habida cuenta de que la Administración Tributaria ha efectuado ya dos comprobaciones de valor, declara -siguiendo la doctrina contenida en las SSTs de 7 de octubre de 2000 , 9 de mayo de 2003 y 19 de septiembre de 2008 - que habrá de aceptar la valoración formulada en su día por el contribuyente.

Efectivamente, esta decisión del TEAC es conforme a la jurisprudencia sentada en orden a la reiteración en la comprobación de valores, pudiendo citarse en este sentido la STS de 11 de noviembre de 2015 (RC 454/2014 ) que al efecto establece:

"(...) Ahora bien, expuesto lo anterior, debemos poner de manifiesto que también ha declarado la Sala que ese derecho de la Administración no puede ser ilimitado por exigencias del principio de seguridad jurídica, siendo ésta la razón de que en la Sentencia de 7 de octubre 2000 -recurso de casación 3090/1994 -, se reprodujera la doctrina de la de 29 de diciembre de 1998, referida al principio del presente Fundamento de Derecho, para luego razonar:

" Certo 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 si- 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... "

Para no hacer referencia al numeroso grupo de Sentencias que recogen la misma doctrina, diremos que en la de 29 de septiembre de 2014 -recurso de casación 1014/2013 , se ha dicho con referencia a la repetición del mismo yerro por parte de la Administración, lo siguiente (F.J. 4º):

" Según hemos dicho en la repetida sentencia de 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09 , FJ 3º), en esas situaciones, la negativa a reconocer a la Administración una tercera oportunidad deriva del principio de buena fe al que están sujetas las administraciones públicas en su actuación [ artículo 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre)] y es consecuencia de la fuerza inherente al principio de proporcionalidad que debe presidir la aplicación del sistema tributario, conforme dispone hoy el artículo 3.2 de la Ley General Tributaria de 2003 , entendido como la adecuación entre medios y fines. Es, además, corolario de la proscripción del abuso de derecho, que a su vez dimana del pleno sometimiento de las administraciones públicas a la ley y al derecho ex artículo 103.1 de la Constitución Española . Jurídicamente resulta intolerable la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la repetición de idéntico yerro, por atentar contra su deber de eficacia, impuesto en el mencionado precepto constitucional, desconociendo el principio de seguridad jurídica, proclamado en el artículo 9.3 de la propia Norma Fundamental [véanse tres sentencias de 3 de mayo de 2011 (casaciones 466/98 [ sic] , 4723/09 y 6393/09 , FJ 3º en los tres casos). En el caso de resoluciones jurisdiccionales, habría que añadir que la nueva liquidación que reincide en el error constituye en realidad un acto dictado en contradicción con lo ejecutoriado, nulo de pleno derecho en virtud del artículo 103.4 de la Ley de esta jurisdicción . "

Como conclusión de lo hasta ahora expuesto, puede afirmarse que según la doctrina jurisprudencial de esta Sala el principio de seguridad jurídica impide admitir que la Administración cometa la misma infracción formal, y en concreto de falta de motivación, en un procedimiento de comprobación de valores, mediante el cual se llega a la determinación de la base del Impuesto".

Esta misma doctrina se reitera en las SSTs de 11 de noviembre de 2015 (RC 220/20149 ), 12 de noviembre de 2015 (RC 149/2014 ) y 16 de noviembre de 2015 (RC 434/2014 ) .

En consecuencia, debe acogerse la pretensión de la parte actora, que reclamaba idéntico trato al del resto de coherederos en relación con la valoración de los bienes, sin que exista motivo alguno que justifique la aplicación a la recurrente de una valoración distinta de la aceptada en firme por el TEAC respecto de su hermana Doña Eloisa .

**Sexto. Procedencia de la estimación del recurso. Costas .**

A tenor de lo expuesto, procede estimar el recurso interpuesto, anular la resolución impugnada por no ser conforme a Derecho e imponer las costas a la parte demandada, conforme a lo previsto en el artículo 139 de la LJCA .

Vistos los artículos citados y demás de pertinente y general aplicación,

EN NO MBRE DE SU MAJESTAD EL REY

**LA SALA ACUERDA**

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora Doña Rosa María Martínez Virgili, en nombre y representación de Doña Carina , contra el acuerdo dictado por el TEAC el 13 de junio de 2013, antes indicado, el cual anulamos por no ser ajustado a Derecho con las consecuencias indicadas en el Fundamento Quinto, con imposición de las costas a la parte demandada.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN . Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.