

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072932

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA-LA MANCHA

Sentencia 48/2019, de 13 de febrero de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 342/2017

SUMARIO:

ISD. Normas especiales. Otras cuestiones. Valoración del derecho de superficie del causante. La Sala considera que no puede tacharse como diligencia de mero trámite un requerimiento dirigido al contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones legales. Discrepan las demandas de la inclusión primero y valoración después del canon establecido para un derecho de superficie constituido con anterioridad al fallecimiento del causante, que se consolidó con posterioridad a dicho fallecimiento; y el otro aspecto en cuanto a la forma real de valoración. Tratándose de valorar el derecho de superficie debemos partir de la base imponible del mismo que es el valor real de los bienes y derechos. Como en el texto de la Ley no se regula cómo valorar este derecho, parece más ajustado hacerlo (como hace el tercer perito) buscando su valor a efectos del Impuesto de Patrimonio, cuya base imponible es la del valor de los bienes y derechos y el derecho de superficie se valora con arreglo a los criterios señalados por el ITP y AJD, que, como pretende la parte demandante, con arreglo a los criterios de valoración del derecho a los efectos del IVA por cuanto que su base imponible es una prestación de servicios de tracto único (cesión del derecho de superficie) cuya contraprestación está constituida por el canon anual y la edificación que en su caso hará suya el propietario a la extinción del derecho.

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 9, 18 y 31.
Ley 19/1991 (Ley IP), arts. 9 y 20.
RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), art. 10.
Constitución Española, art. 24.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 57, 66, 68, 110, 111, 135 y 234.
Código Civil, arts. 358, 359, 659 y 661.
Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 79.
RDLeg. 2/2008 (TRLRHL), art. 40.

PONENTE:

Don Jesús Martínez-Escribano Gómez.

Magistrados:

Doña RAQUEL IRANZO PRADES
Don JAIME LOZANO IBAÑEZ
Don MIGUEL ANGEL PEREZ YUSTE
Don RICARDO ESTEVEZ GOYTRE
Don JESUS MARTINEZ-ESCRIBANO GOMEZ

T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.2

ALBACETE

SENTENCIA: 00048/2019

Recurso núm. 342 de 2017

Albacete

S E N T E N C I A Nº 48

SALA DE LO CONTENCIOSO

ADMINISTRATIVO. SECCIÓN 2ª.

Ilmos. Sres.:

Presidenta:

Dª Raquel Iranzo Prades

Magistrados:

D. Jaime Lozano Ibáñez
D. Miguel Ángel Pérez Yuste
D. Ricardo Estévez Goytre
D. Jesús Martínez Escribano Gómez

En Albacete, a trece de febrero de dos mil diecinueve.

Vistos por la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, integrada por los Magistrados relacionados al margen, los presentes autos número 342/2017 de recurso contencioso administrativo seguido a instancia de Dª. Tarsila y Dª. Valentina , representadas por la procuradora Sra. Moreno López y defendidas por el letrado Sr. González García, contra el TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CASTILLA-LA MANCHA, que ha estado representado y dirigido por el Sr. Abogado del Estado, siendo codemandada la JUNTA DE COMUNIDADES DE CASTILLA-LA MANCHA representada y defendida por sus servicios jurídicos; en materia de Impuesto sobre SUCESIONES; siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Jesús Martínez Escribano Gómez.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La representación procesal de la parte actora interpuso recurso contencioso administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla La Mancha de 30 de mayo de 2017, que desestimaba las reclamaciones NUM000 y NUM001 interpuestas el 11/3/14 contra sendas resoluciones del Jefe del Servicio de Gestión Tributaria de los Servicios Periféricos en Albacete de la Consejería de Economía Y Hacienda de la Junta de Comunidades de Castilla La Mancha de 5 de febrero de 2014 de finalización de procedimiento de tasación pericial contradictoria 60 y 61 de 2010 seguidas en expedientes NUM002 relativas a la herencia de D. Jesús , fallecido el 28/11/2004, y que confirman la primera el valor comprobado inicialmente del 50% de la vivienda situada en la PLAZA000 , nº NUM003 y NUM004 , de Navas de Campaña, Hellín (Albacete), por 86.242,34 €, así como la liquidación provisional nº NUM005 del Impuesto sobre Sucesiones practicada por un importe a ingresar de 16.967,50.€ y, la segunda, el 50% del derecho de superficie constituido sobre determinadas partes de fincas situadas en Hellín (Albacete) por 240.404,80 así como la liquidación provisional nº NUM006 del Impuesto sobre Sucesiones practicada en el mencionado expediente, por un importe a ingresar de 91.500,16.€

Formalizada demanda, tras exponer los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables y que en esta resolución se dan por reproducidas terminaba por suplicar Sentencia por la que se revoque la Resolución del TEAR

de Castilla-La Mancha de 30 de mayo de 2017 por la que se resuelven las reclamaciones número NUM000 y NUM001 , en la que se desestiman las reclamaciones de Tarsila y Valentina y se declare no ser conformes a derecho y en definitiva acuerde la anulación de las liquidaciones practicadas, todo ello por no ajustarse a derecho, en primer lugar por la prescripción, o alternativamente ordenando en su caso la práctica de nuevas liquidaciones ajustadas a los criterios establecidos en la demanda, con todo cuando más sea procedente.

Segundo.

Contestada la demanda por el Abogado del Estado, tras relatar a su vez los hechos y fundamentos jurídicos que entendieron aplicables, suplicaba sentencia en la que con la salvedad expuesta relativa al error material cometido en la valoración de los bienes inmuebles, se declare la desestimación del recurso.

El Letrado de la Junta de Comunidades de Castilla La Mancha contestó la demanda alegando los hechos y fundamentos de derecho que consideraba pertinentes y que en esta resolución se dan por reproducidos terminando por suplicar sentencia desestimatoria del recurso, con expresa imposición de costas a la demandante.

Tercero.

Acordado el recibimiento del pleito a prueba se practicó la admitida y declarada pertinente, y evacuado el trámite de conclusiones, se señaló día y hora para votación y fallo, el 11 de febrero de 2019.

Cuarto.

En la tramitación del presente recurso se han observado todas las prescripciones legales en vigor.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

1.1. En el primer alegato refiere la demandante la prescripción del derecho de la administración a practicar la liquidación del impuesto de sucesiones devengado el 28 de noviembre de 2004 con ocasión del fallecimiento de D. Jesús , conforme con el art.66 LGT , señalando como vulnerados los arts.110 y 111 LGT : en el caso de Tarsila porque las actuaciones notificadas antes del 28/5/2009 (dies ad quem) son de mero trámite y no pueden considerarse que interrumpen la prescripción y en el de Valentina , no existe ni una sola notificación realizada en forma en todo el expediente (ni en el domicilio designado al efecto para notificaciones) ni consta que le fuera entregada ninguna notificación personal a ella pues no existe ningún acuse de recibo firmado por la misma. Como la resolución que practica las propuestas de regularización (liquidaciones provisionales) no se producen hasta el 13 de mayo de 2010 y no fueron notificadas a Tarsila hasta el 22 de junio de 2010; y no fue hasta el 21 de Octubre de 2010 hasta cuando se notificaron sendas liquidaciones provisionales complementarias a D^a Tarsila ; habría prescrito el derecho de la Administración a la liquidación del impuesto.

Dice que los requerimientos de datos y documentos que se producen en Agosto y Diciembre de 2008 para Tarsila no son suficientes para considerar interrumpida la prescripción, ya que son solamente actuaciones de mero trámite, por lo que la prescripción no habría sido interrumpida; ya que la Administración disponía de todos los datos desde el 18/5/2005, y hasta el 30 de julio de 2008 no se redacta un requerimiento con una mera intención de interrumpir la prescripción, pues los datos de los valores podrían claramente ser computables por la propia Administración: en el escrito inicial de 18/5/2017 ya se aportaron las copias de todos los títulos -escrituras, certificados de entidades bancarias, recibos de contribución, que son datos más que suficientes para la elaboración de los impuestos- y las contribuyentes solicitaban en su escrito de 18/5/2005 (por error se dice 2015) que se proceda por esta Delegación a realizar las operaciones necesarias para la liquidación del Impuesto de Sucesiones relativas al óbito de D. Jesús .

Por otra parte, señala que en ese mismo escrito se designa como domicilio para la práctica de notificaciones el del "Abogado del Ilustre Colegio de Albacete D. Juan Carlos Guerra Martínez, con despacho profesional, sito en Albacete, sito en Calle Tinte nº 35, entreplanta izda." Que no consta ni siquiera en todo el expediente una notificación realizada personalmente a la contribuyente Valentina , verificándose todas ellas en la persona de su madre Tarsila

; nunca en el domicilio a efectos de notificaciones designado al efecto. Las propuestas de regularización se notifican sólo a Tarsila , el 22 de junio de 2010, pero no a Valentina ; lo mismo ocurre con las liquidaciones provisionales complementarias que se notifican tan solo a Tarsila el 21/10/2010, pero no a Valentina en el domicilio al efecto designado desde el principio.

1.2. El Abogado del Estado asume la fundamentación de la resolución del TEAR de CLM recurrida, que rechaza el alegato del contribuyente considerando que los requerimientos de documentación de 30/7/2008 - notificado el 13/8/2008- no son actuaciones de mero trámite, pues no escondían un propósito dilatorio del procedimiento para evitar que decayese el derecho de la Administración a liquidar el impuesto, ya que uno de los datos solicitados en los aludidos requerimientos, el de la valoración individualizada de los bienes declarados en el documento privado de herencia del causante presentado a liquidación del ISD el 18 de mayo de 2005, era absolutamente imprescindible para poder practicar las liquidaciones correspondientes en concepto de gravamen sucesorio por la herencia del presente expediente, pues las interesadas incumplieron la obligación contenida en el artículo 18.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , de "consignar en la declaración que están obligados a presentar, según el artículo 31, el valor real que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en el incremento de patrimonio gravado" y por ello interrumpe la prescripción conforme con el art.68.1 LGT ; y que el plazo de prescripción fue nuevamente interrumpido para Da. Tarsila el 11/12/2008 por la presentación del correspondiente escrito en el que se atendía el anterior requerimiento. Por todo ello cuando el 22/6/2010 se notificaron a cada una de las recurrentes las propuestas de liquidación, no había transcurrido el plazo de prescripción, que volvió a verse de nuevo interrumpido para cada una de ellas el 9/7/2010 con la presentación del escrito individual de alegaciones frente a cada propuesta y el 28/8/ 2010 con la notificación del requerimiento para verificar el cumplimiento de los requisitos de la procedencia de la reducción por adquisición de la empresa familiar; el 16/9/2010 con la presentación de la documentación solicitada a tal efecto y el 21/10/2010 con la notificación de las liquidaciones.

El Letrado de la Junta mantiene idéntica posición que el TEAR en relación con la eficacia interruptiva de los requerimientos efectuados y de las notificaciones efectuadas; y mantiene la eficacia de las notificaciones practicadas con las demandantes en su domicilio y no en el de D. Juan Carlos Guerra, abogado del Ilustre Colegio de Abogados de Albacete, pues según pacífica y consolidada doctrina jurisprudencial (STS 27/3/2003) resulta patente que, para que se interrumpa la prescripción es necesario que las notificaciones tributarias se practiquen con el sujeto pasivo tributario sin que conste que el abogado citado tuviese la formal cualidad de representante, sin apoderamiento expreso y en ningún momento las actoras se han relacionado con la administración a través de representante. Las actoras no desconocen los requerimientos realizados y, en un caso, contestaron el requerimiento.

1.3. Conforme con el art.110 LGT "1. En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro.

2. En los procedimientos iniciados de oficio, la notificación podrá practicarse en el domicilio fiscal del obligado tributario o su representante, en el centro de trabajo, en el lugar donde se desarrolle la actividad económica o en cualquier otro adecuado a tal fin".

No podemos desconocer que Tarsila al presentar la declaración tributaria comprensiva del hecho imponible, conforme con el art.31 de la Ley del Impuesto (LISD) designó como domicilio para oír notificaciones el del despacho de un letrado; pero no es menos cierto que practicado el requerimiento en su domicilio fiscal, lo contestó presentando escrito sin fecha que parece presentado el 11/12/2008 según consta en el expediente y en el propio escrito y no se impugna por la parte en el recurso. Con su actuación la contribuyente interrumpió el plazo de prescripción conforme con el art.68 LGT ; siendo además que, de acuerdo con la doctrina sentada por el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional, no puede entenderse que lesione el art. 24.1 CE la notificación de la Resolución del TEAR en un domicilio distinto del designado por el interesado (art. 234.3 LGT), pero sí en otro adecuado -su domicilio fiscal o el de su representante- (STC 130/2006, de 24 de abril , FJ 6).

Valentina no designó domicilio para oír notificaciones, y con ella se practicaron por correo certificado con acuse de recibo, en su domicilio fiscal y siempre en la persona de su madre. De hecho, el primer escrito suyo en el expediente tiene fecha 9/7/2010. El artículo 111 de la LGT establece qué personas están legitimadas para recibir las notificaciones "podrá hacerse cargo de la misma cualquier persona que se encuentre en dicho lugar o domicilio

y haga constar su identidad, así como los empleados de la comunidad de vecinos o de propietarios donde radique el lugar señalado a efectos de notificaciones o el domicilio fiscal del obligado o su representante"; sin embargo la notificación efectuada a persona distinta del destinatario debe efectuarse con el objetivo y la certeza de que va a llegar a su destinatario y no solamente para dar cumplido el trámite. No se practica prueba alguna que ampare la posición de la recurrente, que solo niega haber tenido traslado de las notificaciones en forma personal. Más aún cuando se realizan en la persona de su madre también interesada. Y como dice la STS, sección 2, del 26 de mayo de 2011 (Recurso: 308/2008), En aquellos supuestos en los que se respetan en la notificación todas las formalidades establecidas en las normas, y teniendo dichas formalidades como única finalidad la de garantizar que el acto o resolución ha llegado a conocimiento del interesado, debe partirse en todo caso de la presunción -iuris tantum - de que el acto de que se trate ha llegado tempestivamente a conocimiento del interesado. Esta presunción, sin embargo, puede enervarse en todos aquellos casos en los que, no obstante el escrupuloso cumplimiento de las formalidades legales, el interesado acredite suficientemente, bien que, pese a su diligencia, el acto no llegó a su conocimiento o lo hizo en una fecha en la que ya no cabía reaccionar contra el mismo; o bien que, pese a no haber actuado con la diligencia debida (naturalmente, se excluyen los casos en que se aprecie mala fe), la Administración tributaria tampoco ha procedido con la diligencia y buena fe que le resultan reclamables.

1) Con relación al primero de los supuestos, es decir cuando el acto o resolución adecuadamente notificado no llegó al conocimiento del interesado pese a que éste actuó con la diligencia debida, debe señalarse que la diligencia que se exige es del interesado y no del tercero. El supuesto que más frecuentemente se examina por los Tribunales es el de la notificación a un tercero que guarda cercanía o proximidad geográfica con el destinatario (empleada/o del hogar, conserje o portero/a de una finca, vigilante del edificio, etc.).

Con carácter general, en primer lugar, debe subrayarse que en los supuestos en los que se ha entregado la notificación a un tercero que, tal y como exige la jurisprudencia, guarda con el interesado proximidad o cercanía geográfica, la norma sólo establece -puede establecer- una mera presunción -eso sí, de cierta intensidad- de que el acto o resolución llegó a conocimiento del destinatario. Por esta razón, esta Sala ha señalado, recogiendo la doctrina constitucional, que "es verdad que cuando la notificación se practica correctamente a un tercero , si el interesado niega haberla recibido o haberlo hecho intempestivamente el órgano judicial o la Administración no pueden presumir sin más que el acto ha llegado a conocimiento del interesado, sino que deben atender a dicha alegación (SSTC 275/1993, de 20 de septiembre, FFJJ 3 y 4; 39/1996, de 11 de marzo, FJ 2 ; 78/1999, de 26 de abril, FJ 2 ; 113/2001, de 7 de mayo, FJ 3 ; 21/2006, de 30 de enero, FJ 3 ; 113/2006, de 5 de abril , FJ 6), pero corresponde a la parte probar dicho extremo [STC 116/2004, de 12 de julio , FJ 5. En el mismo sentido, se ha pronunciado el Tribunal Supremo en Sentencias de 15 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4789/2004), FD Tercero ; y de 4 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 2421/2005), FD Quinto]" [Sentencia de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007), FD Tercero ; en el mismo sentido, Sentencia de 14 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 5455/2007), FD Cuarto].

Corresponde además al obligado tributario el esfuerzo de probar que, pese al cumplimiento exquisito de las normas que regulan las notificaciones, el acto o resolución no llegó a tiempo para que el interesado pudiera reaccionar contra el mismo, y tal esfuerzo debe consistir en algo más que meras afirmaciones apodícticas no asentadas en prueba alguna [STC 116/2004, de 12 de julio , FJ 5; y Sentencias de esta Sala de 27 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5565/2006), FD Cuarto ; de 15 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4789/2004), FD Tercero ; de 4 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 2421/2005), FD Quinto ; de 16 de diciembre de 2010 (rec. cas. núm. 3943/2007), FD Tercero ; y de 14 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 5455/2007), FD Cuarto].

1.4. La cuestión queda entonces reducida a determinar si el requerimiento efectuado por la Administración con fecha 30/7/2008 (notificado el 13/8/2008) constituye o no una actuación de mero trámite, a los efectos de determinar si efectivamente y conforme con el art.68 LGT resultaba válido a los efectos de interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria de las recurrentes.

La resolución recurrida considera que sí interrumpió la prescripción porque comprendía la valoración individualizada de los bienes declarados en el documento privado de herencia del causante presentado a liquidación del ISD el 18/5/2005 y éste era absolutamente imprescindible para poder practicar las liquidaciones correspondientes en concepto de gravamen sucesorio por la herencia del presente expediente al haber incumplido las contribuyentes la obligación contenida en el artículo 18.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que obliga a los interesados a consignar en la declaración tributaria comprensiva

del hecho imponible el valor real que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en la declaración del impuesto.

La Sala considera que, efectivamente, no puede tacharse como diligencia de mero trámite un requerimiento dirigido al contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones legales. Por ello consideramos que la actuación administrativa resulta eficaz a los efectos de interrumpir la prescripción; y con ello desestimamos el primero de los motivos del recurso.

Segundo.

2.1. En segundo lugar denuncian las demandantes la existencia de error aritmético en las liquidaciones, por cuanto existen discrepancias en cuanto a la suma total de los valores de los bienes teniendo en cuenta tanto los valores relacionados por las contribuyentes como por la Administración incluso con sus valores comprobados. Teniendo en cuenta todos los datos obrantes en el expediente, los valores son:

- A) Saldos y depósitos en cuentas 208.913,25 euros.
- B) Bienes inmuebles 257.161,60 euros
- C) Bienes afectos a actividades económicas 261.549,80 euros.

Con lo cual la liquidación si ha de practicarse teniendo en cuenta los valores comprobados por la Administración, la suma total del Caudal hereditario Neto a disposición de los Herederos es 727.624,65 Euros; Ajuar domestico: 20.870,07 (resultado obtenido del 3% del valor total bienes que implican 21.828,74 euros menos el 3% de 31.955,84 que es el valor catastral de la vivienda habitual- Folio 90); Deudas Deducibles: 21.551,34 euros; y Gastos Deducibles: 7.392,36 euros. En definitiva, dice, el Caudal hereditario Neto a disposición de los Herederos es de 719.551,02 euros y no de 828.807,67 euros existiendo una diferencia de 109.256,65 euros. Y las liquidaciones han de practicarse con arreglo a esas bases liquidables (aceptando los valores comprobados), y no las apreciadas por la Administración en sus liquidaciones que son claramente erróneas y no responden en ningún caso ni al valor real de los bienes, ni a los valores comprobados.

2.2. El Abogado del estado asume la existencia del error denunciado por el apelante, dado que en la relación de bienes inmuebles que aportaron a requerimiento de la administración, solo dos fueron objeto de comprobación y regularización y dado que, en el resto de bienes inmuebles, la administración recoge en la propuesta los valores declarados por las contribuyentes, habrá que estar a dichos valores.

El Letrado de la Junta de Comunidades de Castilla La Mancha se opone con base en la Escritura Pública de Aceptación y Manifestación Parcial de Herencia otorgada en Albacete el 13/3/2008 y que presentaron las actoras ante la Administración autonómica el 24/4 2008 (Doc. 1 del escrito de contestación). Dice que la discrepancia con los valores declarados y comprobados se introduce por primera en la demanda y constituye una alegación "ex novo" que nunca se planteó en vía administrativa ni fue planteada al TEAR siendo una cuestión novedosa ajena al contenido del acto económico-administrativo. Que no puede tenerse únicamente en cuenta la declaración de valor individualizado de bienes realizada por las recurrentes con fecha de 11 de diciembre de 2008, sino que tiene que contrastarse con la escritura pública de aceptación y manifestación parcial de herencia. Entonces el error aritmético es inexistente y la diferencia valorativa referida a la finca urbana sita en Albacete, y su CALLE000 , con tres portales, marcados con los números NUM007 , NUM008 y NUM003 trae causa del valor que hicieron consignar las propias actoras en la mentada escritura pública (314.411 euros, deducido el préstamo hipotecario, por 102.262'14 euros).

2.3. La cuestión jurídica, asumida la certeza de los hechos consignados, se reduce a determinar si puede el demandante plantear "ex novo" la cuestión ante esta Sala si no se planteó en sede de reclamación ante el TEAR ni en el expediente administrativo mismo (como efectivamente comprobamos); y si puede la Administración utilizar el valor declarado en la escritura de aceptación de herencia, otorgada cuatro años después del devengo del impuesto y antes de practicar la liquidación provisional, a los efectos de fijar el valor de determinados inmuebles sin comprobación formal y sin justificación alguna en este expediente y, en segundo lugar, si puede hacerlo sin que conste dicha escritura en el expediente administrativo de referencia, pues se aporta con el escrito de contestación.

Consideramos que en el presente recurso contencioso administrativo no puede restringirse el derecho del recurrente a alegar la discrepancia con algún extremo concreto del acto recurrido, aunque no se sometiera

anteriormente a la propia administración ni al TEAR. Dice la STS, sección 2, de 17 de abril de 2017 (Recurso: 1129/2016) que "La STC 158/2005, de 20 de junio , puso de manifiesto que mientras que los hechos "no pueden ser alterados en vía jurisdiccional, sí pueden adicionarse o cambiarse los argumentos jurídicos que apoyan la única pretensión ejercitada" (FJ 5). En la STC 133/2005, de 23 de mayo , señaló que el órgano judicial debe pronunciarse sobre la cuestión planteada si no existe "discordancia entre lo solicitado en la vía administrativa y la Contencioso-Administrativa al no alterarse en todo o en parte el acto administrativo que la demandante señala como el impugnado una vez acude a los Tribunales de Justicia ni interesarse la nulidad de otros actos"; y que "el planteamiento de alegaciones no suscitadas en la vía administrativa, está amparada por la literalidad del art. 56.1 LJCA " y "por la doctrina del Tribunal Supremo", pues la demandante no trajo "al proceso cuestiones nuevas no suscitadas ante la Administración, sino que se limitó a introducir o a añadir nuevos argumentos jurídicos con los que fundamentar su pretensión de anulación" del acto impugnado (FJ 4). En la STC 202/2002, de 28 de octubre , el máximo intérprete de la Constitución volvió a recordar que "el recurso Contencioso-Administrativo no ha de fundarse necesariamente en lo ya alegado ante la Administración demandada, sino que, siempre que no se incurra en desviación procesal, podrán aducirse en él cuantos motivos se estimen convenientes en relación al acto administrativo impugnado, se hubiesen alegado o no al agotar la vía administrativa" (FD 3). Y, en fin, en la STC 160/2001, de 5 de julio , en relación con una cuestión de carácter tributario, el Tribunal Constitucional llegó a la conclusión de que, al negarse a resolver una alegación planteada por la entidad recurrente por no haberse suscitado previamente en vía administrativa, el órgano judicial había vulnerado su derecho a la tutela judicial efectiva porque, frente a lo que mantenía la Sentencia impugnada en amparo, "no se había producido en vía judicial alteración alguna de los hechos que dieron lugar al recurso administrativo precedente o de la pretensión o resultado que la litigante desea obtener; tampoco de los actos administrativos impugnados, que delimitan el objeto del proceso. Lo que indudablemente sí ha tenido lugar en el curso del proceso contencioso-administrativo es la ampliación o desarrollo del razonamiento en el que se fundamenta la petición de anulación de las liquidaciones tributarias con una nueva alegación o argumentación jurídica. Pero, como señalamos en la STC 98/1992, de 22 de junio (F.3), la posibilidad de apoyar la pretensión en motivos distintos de los utilizados en vía administrativa es algo que autoriza expresamente la literalidad del art. 69.1 LJCA ".

Esta doctrina ha sido recogida en Sentencias de esta Sala de 18 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 305/2004), FD Cuarto, en la que recordábamos (FD Quinto) que también constituye una consolidada jurisprudencia de la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal la de que, siempre que no se alteren los hechos ni las pretensiones ejercitadas en vía administrativa, en el recurso contencioso-administrativo pueden formularse nuevas alegaciones que vertebren el mismo petitum . En este sentido, en la Sentencia de 5 de febrero de 2000 (rec. cas. núm. 2784/1995) aclaramos que la naturaleza revisora de esta jurisdicción exige "la existencia de un acto o actuación de la Administración pública sometida a Derecho Administrativo, pero no es el contenido de ese acto el que condiciona las facultades de revisión jurisdiccional de los Tribunales de este orden, sino que son las peticiones de la demanda las que determinan, cuantitativa y cualitativamente, el contenido de la pretensión impugnatoria, siempre que la Administración hubiera tenido la oportunidad de resolver sobre las mismas, e interpretando, además, esta última expresión, o esa posibilidad u oportunidad, en sentido amplio y abierto y no en el estricto de formulación mimética en vía jurisdiccional de las pretensiones articuladas y deducidas previamente en la vía administrativa" [FD Segundo; en el mismo sentido, Sentencia de 23 de octubre de 2001 (rec. cas. núm. 5149/1995), FD Segundo]. En la Sentencia de 23 de noviembre de 2000 (rec. cas. núm. 2655/1995) señalamos que la circunstancia de que la "ausencia de concreción de hechos imponderables y de elementos que permitan deducir su correcta atribución al sujeto pasivo fuera aducida por la recurrente, por vez primera, en su demanda y no antes en las vías administrativas de gestión o en la económico-administrativa, no puede permitir la conclusión (...) de que se esté ante una "cuestión nueva" respecto de la que la Administración no hubiera tenido la posibilidad de pronunciarse en vía administrativa", dado que "[l]a naturaleza revisora de esta Jurisdicción, (...) no supone otra cosa que la exigencia de un acto o actuación previa de la Administración a la que, como criterio de referencia general, hayan de referirse las peticiones oportunamente deducidas en la vía jurisdiccional, que son las únicas que acotan, cuantitativa y cualitativamente, el contenido de la pretensión impugnatoria" [FD Quinto b)]. Asimismo, en la Sentencia de 23 de enero de 2002 (rec. cas. núm. 7341/1996), con apoyo en la doctrina sentada por la citada STC 160/2001 , rechazamos que la actora hubiera planteado una "cuestión nueva" y estimamos el recurso porque "manteniéndose la misma pretensión que la planteada en la vía administrativa, es decir, la nulidad de la liquidación girada por el IMIVT", "en vía jurisdiccional se habían añadido "otros motivos diferentes" en que fundar la misma pretensión" [FD 4 A)]. Y, en fin, siempre en la

misma línea, en la Sentencia de 1 de febrero de 2005 (rec. cas. núm. 7661/2000), recordamos que, conforme a reiterada doctrina de la Sala, "la Ley de la Jurisdicción, pese al carácter revisor de la misma que impide que puedan plantearse ante ella pretensiones que no hayan sido previamente formuladas en vía administrativa, y superando viejas concepciones sobre la imposibilidad de atacar un acto con argumentos no articulados previamente, permite alegar, a favor de la misma pretensión ejercitada ante la Administración, cuantos motivos procedan, se hubieran o no invocado antes, al corresponder la distinción entre cuestiones nuevas y nuevos motivos de impugnación a la diferenciación entre los hechos que identifican las respectivas pretensiones y los fundamentos jurídicos que los justifican, de tal modo que mientras aquéllos no pueden ser alterados en vía jurisdiccional, sí pueden adicionarse o cambiarse los argumentos jurídicos que apoyan la única pretensión ejercitada" (FD Sexto). En fin, en los mismos o parecidos términos nos hemos pronunciado en las Sentencias de 16 de julio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 60/2004), FD Quinto, de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 5684/2003), FD Tercero ; y de 14 de enero de 2010 (rec. cas. núm. 3565/2004), FD Quinto".

No podemos asumir que estemos ante una cuestión novedosa si en vía administrativa la recurrente pretendió la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el impuesto, pretensión que incluye desde luego la anulación de toda la liquidación provisional.

En la escritura otorgada cuatro años después del fallecimiento del causante (dato relevante a los efectos de poder apreciar como acto propio la valoración de la propiedad), antes de la adjudicación entre los herederos consta que declaran que la herencia del causante está integrada por el importe neto de la mitad del haber ganancial cifrada en la cantidad que luego aprovecha la Administración para fijar el valor del mismo inmueble. Ahora bien, ninguna de las resoluciones administrativas justifica por qué se modifica la valoración del inmueble conforme con la valoración fijada por las herederas al tiempo de la partición parcial de la herencia la escritura no consta en el expediente; y solo se explica motivadamente en el escrito de contestación, lo que sin duda implica indefensión en las contribuyentes a quienes se ha hurtado la razón del incremento en la valoración del bien. Con ello amparamos el motivo del recurso, señalando la nulidad de la resolución administrativa en cuanto que incrementa el valor del inmueble, por falta de motivación de la resolución administrativa.

Tercero.

3.1. Discrepan las demandantes de la inclusión primero y valoración después del canon establecido para un derecho de superficie constituido con anterioridad al fallecimiento del causante, que se consolidó con posterioridad a dicho fallecimiento; y el otro aspecto en cuanto a la forma real de valoración.

Que de acuerdo con la escritura de 26 de mayo de 2004, en la que se constituye un derecho de superficie el canon solamente es efectivo y se devengará desde el mismo momento en que la Estación de Servicio inicie efectivamente su explotación, lo que no ocurre hasta Marzo de 2005, cuando ya habían transcurrido más de cuatro meses desde la fecha de fallecimiento del causante; que por tanto el canon del derecho de superficie no estaba consolidado como tal y por tanto no formaba parte de la herencia, aunque el derecho de superficie comenzara el día de su eficaz constitución y tendría una duración constituida por la adición del plazo de 40 años al que resulte del plazo necesario para la construcción y puesta en Explotación de la Estación de Servicio. Que por ello no puede establecerse para la valoración de este derecho la capitalización del canon en los términos que refleja la Administración y el perito tercero en la tasación pericial contradictoria, pues está atribuyendo unos derechos que todavía no eran transmisibles en la herencia por no haberse producido los efectos pertinentes. Que en la LGT 58/2003, la tasación pericial contradictoria deja de ser un medio de comprobación de valores y aparece configurada (artículos 57.2 y 135.1) como un instrumento de confirmación o corrección del resultado obtenido por la aplicación de los medios enumerados en el apartado 1 del artículo 57; la comprobación de valores, como todo informe o dictamen emitido por técnico de la Administración, donde luce la idoneidad, objetividad y despersonalización, goza de presunción de certeza, pero en el contencioso puede desvirtuarse a través de la práctica de la correspondiente prueba pericial o en contrario que desvirtúe dicha presunción de certeza; que aunque se ha llevado a cabo una tasación pericial contradictoria, y donde tanto la valoración realizada por el Perito de la Administración y el Perito Tercero coinciden en cuanto a la valoración del derecho de superficie, ninguno de los informes tiene en cuenta este aspecto de trascendencia jurídica. Que la tasación pericial contradictoria es un último derecho del contribuyente y no la única manera de combatir la tasación comprobadora de la base, realizada por la Administración. Por ello señala que procedería practicar nueva liquidación con arreglo a la utilización del canon correcto que en el presente caso atendiendo al título de constitución del derecho de superficie sería de 600 euros, que siguiendo el criterio de

utilización del sistema de capitalización del canon al interés básico del Banco de España (interés legal del dinero) que para el año 2004 se estableció en 3,75%, resultaría: $600:0,0375=16.000.€$. El canon mínimo de 18.030,36 euros estaba solamente previsto en el supuesto de que las compras anuales de combustibles y carburantes de la Estación de Servicio no superen los 2.400.000 litros, supeditado a la verdadera finalización de la construcción de la estación de servicio y a su puesta en funcionamiento, circunstancia que solo ocurre después del fallecimiento del causante, con lo cual el valor real del derecho de superficie ha de ser valorado teniendo en cuenta ese valor de 600 euros que se le da en el título.

3.2. El Abogado del Estado dice que el momento de constitución de dicho derecho de superficie es el día del otorgamiento de la escritura pública el 26 de mayo de 2004, siendo indiferente el fallecimiento posterior del causante, porque el derecho citado, transmisible por "actos inter vivos" o "mortis causa" se había consolidado cuando se otorgó el citado documento.

El Letrado de la Junta dice que conforme con los arts artículos 358 y 359 del Código Civil el suelo, por su calidad de estable y fijo, se considera como cosa principal y pasa a integrarse en su propiedad lo incorporado a él, presumiéndose que todo lo que hay sobre el suelo pertenece al dueño de éste y ha sido hecho en su beneficio y a su costa; que la doctrina y la jurisprudencia establecen que la edificación o accesión industrial en bienes inmuebles responden al propósito de conferir a un solo titular el dominio de la finca; que el derecho de superficie, en cuanto significa desmembramiento o grave limitación del dominio y constituye una verdadera excepción al principio "aedificium solo cedit" consagrado en el artículo 358 del Código Civil, ha de ser objeto de categórica constitución y no puede presumirse, siendo menester que se demuestre con la escritura de creación o con algún otro documento justificativo; que en este caso es incuestionable que en vida del causante de la herencia el derecho se había constituido por escritura pública de fecha de 26 de mayo de 2004, otorgada ante el notario D. José Antonio Gómez Paniagua, bajo el nº 679 de su protocolo, documentando en forma legal, derecho de superficie sobre las fincas sitas en Hellín de referencia, de la titularidad del causante y su esposa para su sociedad ganancial y que, por vía testamentaria, transmitió a las actoras, hoy demandantes; que la edificación levantada sobre dicho solar y la realidad del perfeccionamiento del derecho de superficie se desprende de la escritura pública de constitución de derecho de superficie (ff.70 y ss.). Que sí, conforme a los arts. 659 y 661 del Código Civil, la herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte y que los herederos suceden al difunto por el hecho sólo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones, existía al propio tiempo sobre la herencia controvertida, incluyéndose en el activo un auténtico derecho real de superficie que se transmitió por el causante en su testamento.

3.3. Consta en el expediente administrativo copia de la escritura de 26/5/2004 de constitución del derecho de superficie a favor del causante y su esposa, para su sociedad de gananciales, sobre determinadas fincas en Hellín, que faculta a la parte superficiaria para construir y explotar a su costa una Estación de Servicio de suministro de combustibles y carburantes; por plazo de 40 años más el necesario para obtener los permisos y autorizaciones precisas; se fija un canon de cesión del derecho de superficie, y siempre que puedan obtenerse todas las autorizaciones y permisos necesarios, 7'51.€/m³ de los combustibles y carburantes de Automoción comprados en la Estación de Servicio, que se devengará desde el día en que la Estación de Servicio inicie efectivamente su explotación y tendrá una duración igual a la del derecho de superficie, garantizando un canon mínimo de 18.030'36.€ si las compras anuales no superan 2.400.000 l.; y a efectos fiscales las partes valoran el derecho de superficie en 600.€.

Expresamente consta en el exponendo II de la escritura que el superficiario había obtenido ya licencia de obras y actividad ante Excmo. Ayuntamiento de Hellín, así como autorización de Carreteras ante la Consejería de Obras Públicas, Delegación Provincial de Albacete, para la construcción de una estación de servicio en la Carretera CM-9320, PK 0,150, margen izquierda, en el término municipal de Hellín.

3.4. Constando debidamente constituido por escritura pública e inscrito en el Registro de la Propiedad el derecho de superficie con anterioridad al óbito del causante, debemos considerar que este derecho se había consolidado, había entrado en su patrimonio y con su fallecimiento se transmitió a sus herederos; pues conforme con los arts. 659 y 661 del Código Civil, la herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte y los herederos suceden al difunto por el hecho sólo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones, Y estando ya establecidas las bases del canon a satisfacer, el hecho de que la

entrada en funcionamiento de la estación de servicio (fecha en que se inicia el devengo del canon) sea posterior al fallecimiento del causante no implica que el derecho no estuviera verdadera y efectivamente constituido y tuviera un valor concreto, si bien quedó diferido el inicio del pago del canon, que es una de las obligaciones asumidas por el superficiario frente al propietario.

Cuarto.

4.1. Finalmente, la demandante impugna las valoraciones del perito de la Administración y del Perito Tercero que consideran de aplicación el Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de Septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del ITPAJD como método correcto para conseguir la valoración del derecho de superficie, lo que implica la aplicación de una normativa de un Impuesto diferente y constituye una forma errónea e inseguridad jurídica para el contribuyente. Que la Administración, es decir no ha tenido en cuenta que al ser diferentes impuestos (ISD y ITP y AJD) pueden ser también distintos en su finalidad y magnitudes por lo que aplicar el criterio de uno para el cálculo en el otro es arriesgado, y podría quebrar el principio de seguridad jurídica, por lo que no es aplicable la normativa del Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de Septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y actos Jurídicos Documentados, a este caso concreto que es un Impuesto de Sucesiones, por lo que la liquidación practicada sobre la base de una valoración acogida a normativa de impuesto distinto es errónea e implica la nulidad de dicha liquidación. Que el Derecho de Superficie puede valorarse también atendiendo a criterios del IBI y del IVA pues la operación de constitución no está exenta de IVA por tratarse de una prestación de Servicio y la Base imponible del IVA se determina de acuerdo con lo previsto en el art.79.1 de la Ley 37/1992 como hace el perito Sr. Jesús Ángel (folio 10 de su informe), para concluir que la valoración correspondiente al 50% del derecho de superficie asciende a 90.531,65 euros. No existe un criterio normativo que indique que para valorar un derecho real de superficie que remita al Ley del ITPAJD y no a la del IVA, resultando más ajustado el del perito de parte.

4.2. El Abogado del Estado se opone diciendo que el art. 40 del TRLS define en sus apartados 1 y 2 el Derecho de Superficie, como un derecho real que atribuye al superficiario la facultad de realizar construcciones o edificaciones en la rasante y en el vuelo y el subsuelo de una finca ajena, manteniendo la propiedad temporal de las construcciones o edificaciones realizadas; que las partes han fijado un canon anual expreso de 18.030,36 euros, pactándose una duración de cuarenta años; que de acuerdo con el artículo 10.2, d) RDLeg 1/1993, la base imponible será el resultado de capitalizar al interés básico del Banco de España, que para el ejercicio 2004 era del 3'75%, el canon anual, lo que determina una base imponible de 480.809,60 euros. Es decir, se divide el canon anual entre el tipo de interés legal del dinero del año de la constitución ($18.030'36/0'0375=480.809,60\text{€}$). Que esta es la forma de valoración real, ya que el momento de constitución de dicho derecho de superficie es el día del otorgamiento de la escritura pública el 26 de mayo de 2004, siendo indiferente el fallecimiento posterior del causante, porque el derecho citado, transmisible por "actos inter vivos" o "mortis causa" se había consolidado cuando se otorgó el citado documento.

El Letrado de la Junta dice que no existe pericia alguna que desvirtúe el valor asignado por el perito de la Administración y el perito tercero (tras la práctica de la pericial contradictoria) donde se observa una comprobación del valor del derecho superficial delimitado específicamente y de forma independiente e individualizada al valor del solar y al de la edificación (estación de servicio).

4.3. Tratándose de valorar el derecho de superficie del causante a los efectos del impuesto de sucesiones debemos partir de la base imponible del mismo que, conforme con el art.9 LISD, es el valor real de los bienes y derechos. Como en el texto de la Ley no se regula cómo valorar este derecho, parece más ajustado hacerlo (como hace el tercer perito) buscando su valor a efectos del Impuesto de Patrimonio, cuya base imponible es la del valor de los bienes y derechos y el derecho de superficie se valora con arreglo a los criterios señalados por el ITPAJD (arts.9 y 20 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el patrimonio), cuya base imponible además también está constituida por el valor real de los derechos (art.10.1 y 2 d) LITPAJD); que, como pretende la parte demandante, con arreglo a los criterios de valoración del derecho a los efectos del IVA por cuanto que su base imponible es una prestación de servicios de tracto único (cesión del derecho de superficie) cuya contraprestación está constituida por el canon anual y la edificación que en su caso hará suya el propietario a la extinción del derecho. No sólo en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y en el impuesto sobre sucesiones y

donaciones, pero sobre todos los demás en éstos, la determinación del valor de los bienes y derechos adquiridos es fundamental.

Quinto.

De acuerdo con el art 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa , no procede imponer las costas al estimar parcialmente la demanda.

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

FALLAMOS

1. ESTIMAMOS parcialmente el recurso interpuesto por D^a. Tarsila y D^a. Valentina contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla La Mancha de 30 de mayo de 2017, que desestimaba las reclamaciones NUM000 y NUM001 interpuestas el 11/3/14 contra sendas resoluciones del Jefe del Servicio de Gestión Tributaria de los Servicios Periféricos en Albacete de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Comunidades de Castilla La Mancha de 5 de febrero de 2014 de finalización de procedimiento de tasación pericial contradictoria 60 y 61 de 2010 seguidas en expedientes NUM002 relativas a la herencia de D. Jesús , fallecido el 28/11/2004; que anulamos.

2. Sin costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa , con justificación del interés casacional objetivo que presente.

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado D. Jesús Martínez Escriba no Gómez, estando celebrando audiencia en el día de su fecha la Sala de lo Contencioso Administrativo que la firma, y de lo que como Secretario, certifico en Albacete, a trece de febrero de dos mil diecinueve.

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.