

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

Referencia: NFJ085228

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA***Sentencia 449/2021, de 27 de octubre de 2021**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 15076/2019***SUMARIO:**

**ISD. Adquisiciones mortis causa. Base imponible. Crédito incobrable.** La primera cuestión estriba en determinar si procede la inclusión en la masa hereditaria del derecho de crédito que tenía la causante contra una mercantil como consecuencia del contrato de permuta celebrado, entre otras personas, por la finada y la mercantil y documentado en escritura pública en virtud del cual la causante transfiere por permuta diversas fincas localizadas a cambio de una cantidad en metálico y de la transferencia de cuatro viviendas totalmente acabadas y libres de cargas y gravámenes con sus respectivas plazas de garaje y trasteros. La permutante no pudo recibir los inmuebles a cuya transmisión se había comprometido la mercantil y ejerció acción de resolución de contrato y el Juzgado de 1.ª Instancia N.º 9 de A Coruña declaró resuelto el contrato y se condenó a la mercantil a indemnizar a la causante en la suma de 206.963,89 €. Sostienen los herederos recurrentes que el monto de la suma indemnizatoria debería de detraerse de la masa hereditaria por constituir un crédito incobrable. En este caso no existe la previsión de una declaración judicial de crédito incobrable y la cuestión se centra en el valor de la base imponible, y específicamente la consideración del valor real del crédito, que la parte recurrente considera cero por las vicisitudes de aquel. El Juzgado de A Coruña condenó a la mercantil a indemnizar a la causante. De los avatares seguidos en el procedimiento de ejecución de la mencionada sentencia ya se desprende, en primer lugar, que las fincas permutadas habían sido posteriormente embargadas para responder de deudas contraídas por la mencionada mercantil. El Juzgado de A Coruña en el procedimiento de ejecución de títulos judiciales instado por los demandantes para hacer efectivo el cobro de la indemnización se acordó la anotación de embargo en una serie de propiedades de la mercantil. Por tanto, ha resultado acreditado que sobre alguna de estas fincas constan además de la anotación de embargo instada por los demandantes las anotaciones de embargo a favor de la Hacienda Pública estatal por importe de 179.558,40 € así como una hipoteca en garantía del saldo resultante de la cuenta corriente hasta una cantidad de 960.000 €. Por otra parte, el certificado emitido por la AEAT a instancia de esta Sala se hace constar que se dictó diligencia de embargo contra la mercantil por créditos que, a la postre, resultaron incobrables o prescritos y ello con independencia de la declaración de fallido posterior en el año 2020. También consta acreditado por certificado emitido por el Registrador Mercantil que la sociedad no presenta sus cuentas anuales desde el año 2011. Si bien la documentación aportada por las partes relativa al procedimiento de ejecución del Impuesto de Sucesiones es anterior a la fecha del devengo como quiera que de su contenido se desprende que la situación de insolvencia de la mercantil es anterior a dicha fecha hemos de considerar que dicho crédito no puede ser incluido en la masa hereditaria. Con todos estos datos no cabe sino concluir el carácter de incobrable, en el momento del devengo del impuesto, del crédito del que era titular la causante. Por otro lado, el informe aquí analizado no recoge las principales características del inmueble objeto de tasación lo que unido a la falta de visita del inmueble litigioso, permite entender que la valoración efectuada por la Administración carece de motivación suficiente, lo que conduce a la estimación del recurso.

**PRECEPTOS:**

Código Civil, art. 1.124.

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

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 9.

RD 1629/1991 (Rgto. ISD), art. 47.

RD 214/1999 (Rgto. IRPF), art. 12.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 80.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 12.

**PONENTE:***Don Juan Selles Ferreiro.*

Magistrados:

Don JUAN SELLES FERREIRO  
Don FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA  
Doña MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

**T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4**

A CORUÑA

SENTENCIA: 00449/2021

-Equipo/usuario: IL

Modelo: N11600

PLAZA GALICIA S/N

Correo electrónico: sala4.contenciosoadministrativo.tsxg@xustiza.gal

N.I.G: 15030 33 3 2019 0000140

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015076 /2019 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. Ildfonso, Inocencio

ABOGADO XOAN ANTON PEREZ-LEMA LOPEZ, XOAN ANTON PEREZ-LEMA LOPEZ

PROCURADOR D./Dª. IAGO MARTINEZ NUÑEZ, IAGO MARTINEZ NUÑEZ

Contra D./Dª. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, CONSELLERIA DE FACENDA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO, LETRADO DE LA COMUNIDAD

PROCURADOR D./Dª. ,

PONENTE: D. JUAN SELLES FERREIRO

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./Dª

JUAN SELLES FERREIRO  
FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA  
MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

A CORUÑA, veintisiete de octubre de dos mil veintiuno.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo número 15076/2019, interpuesto por D. Ildfonso Y D. Inocencio, representados por el procurador D. IAGO MARTINEZ NUÑEZ, dirigido por el letrado D. XOAN ANTON PEREZ-LEMA LOPEZ, contra ACUERDO DEL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA DE 25/10/18-IMPUESTO SUCESIONES. EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO Nº NUM000 Y ACUMULADA Nº NUM001. Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO y la codemandada CONSELLERIA DE FACENDA representada por el LETRADO DE LA COMUNIDAD.

Es ponente el Ilmo. Sr. D. JUAN SELLES FERREIRO, quien expresa el parecer del Tribunal.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

#### **Segundo.**

Conferido traslado a las partes demandadas, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en las contestaciones de la demanda.

#### **Tercero.**

Habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

#### **Cuarto.**

En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo de 98.265,58 euros.

### **FUNDAMENTOS JURIDICOS**

#### **Primero.**

Se impugna en el presente procedimiento ordinario la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en fecha 25 de octubre de 2018 en las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM001 interpuestas por don Ildefonso y don Inocencio contra los acuerdos dictados por la Jefe del Departamento de Gestión Tributaria de la Delegación en A Coruña de la Axencia Tributaria de Galicia por los que se practicaron sendas liquidaciones por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por importe de 49.132,79 euros cada una, derivadas de la herencia de doña Estefanía, fallecida el 18 de marzo de 2012.

La primera cuestión que se plantea por la demandante estriba en determinar si procede la inclusión en la masa hereditaria del derecho de crédito que tenía la causante contra la mercantil NAIGUATASL como consecuencia del contrato de permuta celebrado, entre otras personas, por la finada y la citada mercantil y documentado en escritura pública de 6 de agosto de 1999.

En virtud del mencionado contrato la señora doña Estefanía transfiere por permuta diversas fincas localizadas en el municipio de Culleredo a cambio de una cantidad en metálico- en concreto 2.010.000 Pts- y de la transferencia de cuatro viviendas totalmente acabadas y libres de cargas y gravámenes con sus respectivas plazas de garaje y trasteros.

Como quiera que, tras la transferencia de las mencionadas fincas, la permutante no pudo recibir los inmuebles a cuya transmisión se había comprometido la mercantil PROMOCIONES NAIGUATASL, ejerció acción de resolución de contrato con base lo dispuesto en el artículo 1124 del Código Civil sustanciándose el correspondiente procedimiento ante el juzgado de primera instancia número nueve de A Coruña y que finalizó por sentencia de 18 de abril de 2011 en cuyo fallo se declaraba resuelto el contrato y se condenaba a la citada mercantil a indemnizar a doña Estefanía en la suma de 206.963,89 €.

Sostienen los herederos recurrentes que el monto de la suma indemnizatoria debería de detrarse de la masa hereditaria por constituir un crédito incobrable.

Por su parte la administración tributaria autonómica entiende que a la fecha del fallecimiento de la señora Estefanía-12 de marzo de 2012-no estaba acreditado que dicho crédito tuviera carácter de incobrable y por tanto entiende que no debe formar parte de la masa hereditaria a los efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .

Dado el debate en autos, debe aquí resolverse sobre el fondo del asunto planteado, esto es, en definitiva, la acreditación o no del carácter incobrable de los créditos en cuestión, toda vez que, con independencia de que se

discrepe en cuanto a la prueba aportada, es lo cierto que la Axencia Tributaria de Galicia y el TEARG aceptan la premisa de que, de acreditarse con suficiencia la incobrabilidad de los créditos en cuestión a la fecha del devengo, no sería procedente su inclusión en la porción hereditaria de la interesada a efectos del citado impuesto, sin perjuicio de ulterior liquidación, en su caso, de percibirse el importe de tales créditos por la legataria actora.

A este respecto, partimos de que el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria significa que "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

La jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que es exponente la sentencia de 21 de junio de 2007, proclama: "... con arreglo al antiguo art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (actual art. 105.1 de la Ley General Tributaria de 2003) cada parte tiene que probar las circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de la cuantificación obligatoria, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, ..., no debiéndose olvidar que en el presente caso se pretendió por la parte actora que se apreciase la deducibilidad del gasto controvertido, por lo que a ella le incumbía la carga de acreditar que reunía los requisitos legales".

En relación con la carga de la prueba la STS de la Sala Tercera de 22 de enero de 2000 señaló que compete, en todo caso, a cada parte la carga de probar sus pretensiones. Según la sentencia citada, la carga de la prueba es un concepto no demasiado bien dibujado en el proceso contencioso, que debe remitirse a lo previsto en los artículos 1214 y siguientes del Código Civil. La importancia del expediente administrativo en nuestra jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba cobra relevancia sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes.

Por su parte, la STS de 28 de abril de 2001 determina que si la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello la legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 105 de la Ley General Tributaria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

Por otra parte, y sobre este tema en concreto (créditos incobrables), la citada STSJ Cataluña de 12.12.07 (ROJ 14246) recoge:

"SEGUNDO. Siendo indiscutible que el derecho de crédito forma parte del caudal hereditario, la sentencia dictada en la Jurisdicción Civil, confirmó la existencia del mismo, lo que unido al título sucesorio perfeccionaba la adquisición mortis causa por la recurrente, determinante del hecho imponible conforme al art. 3 a) de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el devengo del impuesto conforme al art. 47 de su Reglamento.

Ciertamente resulta acreditado que al menos a fecha 21 de junio de 1999, la recurrente no había percibido cantidad alguna en ejecución de la sentencia civil, que entonces se hallaba a trámite, pero ello no implica que el crédito fuera litigioso porque el litigio sobre su existencia ya había finalizado, ni se puede considerar que la adquisición continuara suspendida a los efectos del art. 47 del Reglamento y sí solo que aún no se había realizado el crédito.

TERCERO. La cuestión se centra pues en el valor de la base imponible, y específicamente la consideración del valor real del crédito, conforme al art. 9 de la Ley del Impuesto, que la parte recurrente considera cero por las vicisitudes de aquél, entendiendo el T.E.A.R. que el valor es el nominal de la cantidad adeudada salvo que el contribuyente probase fehacientemente que se produjo una depreciación efectiva del crédito en la fecha del devengo, siendo necesario una prueba clara e irrefutable y no la mera previsión de la dificultad del cobro o, en expresión del Letrado de la Generalitat en la contestación a la demanda, la "sutil" previsión de las dificultades de cobro; en tanto que en la liquidación administrativa practicada el 10 de septiembre de 1999, se expresa que a la vista de la sentencia de la jurisdicción civil y documentos acreditativos de la situación de su ejecución, el crédito está vigente y si posteriormente se declarara judicialmente incobrable se podrá iniciar un expediente de devolución.

Salvo situaciones específicas, que no son el caso, es cierto, como afirma la demandante, que no existe la previsión de una declaración judicial de crédito incobrable.

Para la determinación del valor real como base del tributo, en relación con un crédito que, como es el caso, es al menos de dudoso cobro, y toda vez que la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones no establece una definición legal del término, que de esta forma deviene en impreciso y necesitado de interpretación, hay que acudir a una interpretación extensiva de las normas tributarias -que no a la analogía por cuanto aquí no nos encontramos ante una situación de falta de regulación de un supuesto específico-; interpretación que además deberá procurar que se cumpla la finalidad que la norma persigue, es decir, que atienda al principio de capacidad económica.

El art. 12 e) del Reglamento del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, aprobado por RD 214/99 de 5 de febrero, y en términos similares sus precedentes, considera gastos deducibles de los rendimientos de capital inmobiliario, y por tanto reducción en base, los saldos de dudoso cobro, entendiéndose como tales aquellos respecto

a los que entre el momento de la primera gestión de cobro y el de la finalización del período impositivo hubiesen transcurrido más de seis meses -en otras redacciones, un año-.

El art. 80.4 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido , 37/92 de 28 de diciembre, prevé la reducción de la base imponible cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables, considerando tales cuando haya transcurrido dos años desde el devengo del impuesto sin que se haya obtenido el cobro habiéndose instado mediante reclamación judicial.

Por último, el art. 12 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , 43/95 de 27 de diciembre, prevé la deducción por dotaciones para cobertura de riesgo derivado de las posibles insolvencias, cuando, entre otros casos, hubiera transcurrido el plazo de un año desde el vencimiento de la obligación o las obligaciones hubiesen sido reclamadas judicialmente.

Nos encontramos pues ante la consideración como incobrable de un crédito, con su correspondiente deducción en base, fundada en la reclamación judicial y el transcurso de un plazo en relación con el devengo o el vencimiento de la obligación sin que el crédito haya sido hecho efectivo.

Y en la medida en que en el presente caso resulta acreditada la reclamación judicial, instando una ejecución con más que suficiente señalamiento de bienes, y al resultado fallido de ello en plazo de dos años aproximadamente desde que se obtuvo la sentencia, se considera que en el crédito concurren tales circunstancias que determinan que su valor real a tener en cuenta en la base del impuesto es cero o inexistente, y por tanto, no cabe la aplicación del tributo, lo que lleva a la estimación del recurso, sin perjuicio de la tributación para el caso de que se cobre." (sic)

Finalmente en sentencia de 18.04.16 del Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (ROJ 5661) se señala lo siguiente :

"QUINTO . Plantea por último la recurrente la necesidad de no computar como activo en el balance determinados créditos que afirma son incobrables , pues constando ya en 1999, fecha de fallecimiento, siguen figurando en el balance en el año 2002,2008 y 2012, siendo por tanto en realidad una pérdida que debe ser reclasificada.

El motivo de impugnación no puede prosperar. En primer lugar pasa por solicitar de la demandada primero y de la Sala ahora realizar lo que la recurrente no ha tenido a bien hacer, contraviniendo actos propios, teniendo por fallido lo que la causante primero, y la actora después no ha tenido por tal.

En segundo lugar, si se diera por bueno, que no lo hacemos, que el crédito pudiera resultar fallido en el año 2012 , no se explica ni documenta con mínimo rigor porque se debería tener por fallido en el año 1999 de devengo, debiendo haber aportado documental que permitiera entender que a aquella fecha el crédito ya se debía entender fallido o incobrable, especialmente, cuando no se presenta como tal en la contabilidad.

Desconocemos en definitiva el origen del crédito, y sus características, solo conocemos que el causante primero, y sus herederos después, lo mantienen como activo, base sobre la cual las muy escasas explicaciones del recurrente no permiten la estimación del recurso".

La cuestión se centra, por tanto, en determinar el valor de la base imponible y en concreto en la consideración del valor real del crédito, conforme a lo dispuesto en el artículo 9 de la ley del impuesto.

A este respecto hemos de partir de la sentencia dictada por el juzgado de primera instancia número nueve de A Coruña de fecha 18 de abril de 2011 en cuyo fallo- para resolver el contrato de permuta -se condena a la mercantil promociones NAIGUATA SL a indemnizar a doña Estefanía en la suma de 206.963,89 €.

De los avatares seguidos en el procedimiento de ejecución de la mencionada sentencia ya se desprende, en primer lugar, que las fincas permutadas habían sido posteriormente embargadas para responder de deudas contraídas por la mencionada mercantil.

Por otra parte por decreto de 17 de julio de 2012 dictado por el juzgado de primera instancia número nueve de A Coruña en el procedimiento de ejecución de títulos judiciales seguidos con el número 78/2012 instado por los demandantes para hacer efectivo el cobro de la indemnización se acordó la anotación de embargo en una serie de propiedades de la mercantil por un importe total de 449.543,99 € de principal e intereses moratorios y ordinarios más 134.863,19 € para gastos y costas.

Ha resultado acreditado que sobre alguna de estas fincas, en concreto las NUM002, NUM003 y NUM004, constan además de la anotación de embargo instada por los demandantes anotaciones de embargo a favor de la Hacienda Pública estatal por importe de 179.558,40 € así como una hipoteca constituida a favor del Banco Popular Español en garantía del saldo resultante de la cuenta corriente número NUM005 hasta una cantidad de 960.000 €.

Por otra parte el certificado emitido por la AEAT en fecha 17 de junio de 2020 a instancia de esta Sala se hace constar que ya en fecha 14/12/2011 se dictó diligencia de embargo contra CONSTRUCCIONES NAIGUATA por créditos que, a la postre, resultaron incobrables o prescritos y ello con independencia de la declaración de fallido posterior en el año 2020.

También consta acreditado por certificado emitido por el Registrador Mercantil que CONSTRUCCIONES NAIGUATA no presenta sus cuentas anuales desde el año 2011.

Si bien la documentación aportada por las partes relativa al procedimiento de ejecución del Impuesto de Sucesiones es anterior a la fecha del devengo como quiera que de su contenido se desprende que la situación de insolvencia de la mercantil CONSTRUCCIONES NAIGUATA es anterior a dicha fecha hemos de considerar que dicho crédito no puede ser incluido en la masa hereditaria.

Con todos estos datos no cabe sino concluir el carácter de incobrable, en el momento del devengo del impuesto, del crédito del que era titular la causante doña Estefanía por lo que este motivo de impugnación ha de ser estimado.

## Segundo.

La segunda cuestión que se plantea ex novo en el presente procedimiento ordinario es la supuesta falta de motivación de la valoración del inmueble con referencia catastral cero NUM006 sita en la AVENIDA000 número NUM007 a los efectos de su tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .

Si bien en la reclamación económico- administrativa se cuestionaba la diferente superficie que se toma en cuenta por la Axencia Tributaria de Galicia para determinar el valor del inmueble -la administración tributaria autonómica sostiene que la vivienda tiene una extensión de 176 m<sup>2</sup> en lugar de los 88 m<sup>2</sup> declarados por lo que su valor se fija en 228.076,80 € frente a los 120.000 € declarados por los recurrentes- se plantea ahora la falta de motivación del dictamen pericial.

Sostienen los demandantes que por la Axencia Tributaria de Galicia en realidad se utiliza para la valoración el método de precios medios en el mercado y no en el de dictamen de perito por cuanto se toma como referencia la Orden de 28 de diciembre de 2011 por la que se desarrolla el medio de comprobación de valores de precios medios de mercado aplicable a determinados inmuebles rústicos y urbanos situados en la comunidad autónoma de Galicia (DOG número 248 de 29 de diciembre de 2011).

A la vista del acuerdo de liquidación resulta que el método empleado por la Administración fue el dictamen de peritos previsto en el artículo 57 e) LGT. Así se consigna en los apartados "motivación" y "método seguido en la valoración". Ello, no obstante, al examinar el informe se aprecia que el perito tras identificar los bienes por datos catastrales y registrales y sin realizar una visita in situ del inmueble que no se suple con fotos aéreas dado que solo permiten conocer su ubicación, se limita a aplicar los precios medios en el mercado aprobados a este efecto por la Orden de 28 de julio de 2011, fijando un valor unitario mediante la aplicación al valor básico correspondiente al Ayuntamiento donde se sitúan los inmuebles litigiosos y para la fecha del devengo, de índices y coeficientes de antigüedad, mercado, uso y depreciación.

Sobre la motivación del dictamen y acto que lo asume, existe una consolidada doctrina de esta Sala, expresada entre otras en las sentencias de 13 de noviembre, 15 de mayo y 26 de junio de 2013 ( recursos 15003/2013, 15409/2013 y 15439/2012, respectivamente, que dice: "... Esta Sala viene manteniendo un criterio constante coincidente con el ya manifestado también por la Sección Tercera, al rectificar posiciones anteriores. Esencialmente, se basa en que, ya desde la STS de 18/3/94 (RJ 1994062), «. . . frente al derecho de la Administración a comprobar, debe en todo caso garantizarse al ciudadano la posibilidad de admitirla o de impugnarla, para cuya aceptación o repulsa es necesario conocer los datos que a tal efecto el perito de la Administración tuvo en cuenta para valorar, por lo que será preciso saber si se tuvieron en cuenta los datos de registros fiscales, los precios de mercado, la existencia de compraventas recientes, la antigüedad del inmueble, el sistema de construcción, el estado de conservación y otras circunstancias que son precisas en toda valoración, puesto que ésta es fiscalizable por esta jurisdicción y es evidente que no sólo se puede impugnar una valoración carente de todo fundamento y de todo criterio valorativo, sino que también se debe fiscalizar lo que produce una indefensión al ciudadano». Planteamiento que ha resultado aplicable tanto a la conexión del artículo 52 de la Ley General Tributaria (LGT) de 1963 con el artículo 124.1, como a la vigente LGT de 2003 (artículos 57 y 102.2).

En este contexto, la normalización de impresos y la plasmación en ellos de determinados valores y coeficientes aplicados por el técnico que realiza la comprobación no puede contemplarse como motivación suficiente por más que se acompañe de una hoja explicativa en la que se ponga a disposición del contribuyente la correspondencia de los coeficientes y su elemento de representación, pues lo esencial en las valoraciones, máxime cuando modifican el valor declarado, es la expresión razonada y detallada de los elementos que implican tal variación, con referencia singular al caso concreto estudiado. Incluso, tratándose de bienes inmuebles, dejando expresa constancia de que han sido examinados personalmente por el facultativo que practica la valoración, sin perjuicio de que a ello se añadan otras circunstancias de orden jurídico (arrendamientos, servidumbres, limitaciones derivadas de la normativa urbanística y otras) que contribuyan a alterar el valor y que, eventualmente, puedan no corresponder al técnico que realiza la valoración. No basta por tanto para cumplir el mandato legal, la mera enunciación o exposición de los criterios o coeficientes aplicables, pues tal actuación tan sólo ha de tener el valor de una mera opinión que aunque emane de un perito de la Administración no por ello ha de ser elevada a la categoría de dictamen. En definitiva, y como recuerda la STS de 3/12/99 (EDJ 19993612) «. . . las valoraciones de los peritos de la Administración Tributaria deben motivarse suficientemente, lo cual implica que es necesario indicar el sistema o sistemas de valoración utilizados, los criterios aplicados y su adecuada ponderación, datos todos ellos que deben

permitir al sujeto pasivo, bien aceptarlos, bien rechazarlos, arguyendo de contrario lo que estime procedente, única manera de evitar la indefensión que significa la carencia de motivación del dictamen valorativo, pues mal puede disintirse de lo que no se conoce, que es cómo y porqué se ha señalado un determinado valor a los bienes transmitidos».

Doctrina la anterior que es igualmente aplicable aun cuando el contribuyente se haya reservado la práctica de la tasación pericial contradictoria, pues se trata de una facultad no una carga que, añadidamente, requiere partir de una inicial valoración suficientemente fundada".

A partir de la anterior doctrina, respecto de la que se han resaltado los extremos esenciales en orden a la motivación, estamos ya en situación de analizar el criterio de valoración empleado por la Administración autonómica, que el TEAR entiende correcto.

Lo primero que debemos advertir es que en la comprobación de valores lo que se hace es confrontar el valor que ha declarado el contribuyente y aquél que la Administración defiende. Y si para postular su tesis utiliza el dictamen de peritos de la Administración, lo necesario es, entonces, que el dictamen ponga de manifiesto la inexactitud del valor declarado en relación con el que se comprueba; es decir, acontece que es a la Administración a quien corresponde acreditar la inexactitud del valor declarado y no al contribuyente desautorizar el valor comprobado.

A lo anterior es de añadir algo elemental en los dictámenes periciales, cual es en general, con relación a inmuebles, la observación directa de los elementos a valorar por parte del perito. En efecto, sin poner en cuestión la posibilidad de partir de un valor referencial no puede tomarse éste como elemento apodíctico de valoración, sino que deberá ser contrastado con las circunstancias concretas del bien a valorar, que podrán disminuir, incluso aumentar aquél valor, siempre con un análisis único y exclusivo del bien. Ésta y no otra es la razón de ser de la doctrina resaltada en cuanto a que lo esencial en las valoraciones, máxime cuando modifican el valor declarado, es la expresión razonada y detallada de los elementos que implican tal variación, con referencia singular al caso concreto estudiado.

Se está, pues, en presencia de unos condicionantes indeclinables, exigibles con carácter general, de suerte que no es finalidad de la normativa autonómica atender en sus planteamientos generales a la satisfacción de la doctrina de esta Sala, sino de los intereses de los ciudadanos comprometidos en los efectos de su aplicación. Desde esta perspectiva general, no exclusiva de nuestro criterio, es de citar la STSC-L (sede en Burgos) de 3 de diciembre de 2010 -recurso 149/09- en el sentido de que: "( . . ) No es admisible que se remita al interesado a aquellos registros o estudios para la comprobación de un dato fáctico absolutamente esencial para analizar si la valoración que se discute se halla suficiente y correctamente motivada y si ha sido realizada válidamente. Sólo los hechos notorios, o los admitidos por el interesado quedan exentos de su prueba y por tanto de su aportación al expediente administrativo". Para concluir que: "esa omisión o falta de aportación probatoria supone una conducta procedimental injustificada al imponer al administrado una nueva carga como es acudir al estudio de mercado o al registro fiscal de que se trate para contrastar esos datos, lo que incluso puede llegarle a suponer un nuevo gasto en forma de tasa". Y que: "por lo tanto, ni se puede remitir al administrado a registros donde constan los datos utilizados por el perito, ni cabe tampoco incorporarlos a un recurso contencioso por la vía de la prueba puesto que tampoco se puede obligar al ciudadano a acudir a los Tribunales para conocer tales datos".

En suma, pues, es la Administración quien debe acreditar la inexactitud del valor declarado y, si es el dictamen pericial el medio elegido para la comprobación, de entre los que consigna el artículo 57 LGT, deben comprenderse en el mismo las circunstancias individuales del bien a valorar, tanto si aumentan como si disminuyen aquel valor, esencialmente por observación directa del Sr. Perito, razonándolo adecuadamente y permitiendo de este modo que el contribuyente pueda, conocidas las razones que justifican un valor concreto, discutir éste como consecuencia de aquéllas, sin necesidad de recurrir a la tasación pericial contradictoria que, como se dijo, es una facultad y no una carga para el sujeto pasivo".

El dictamen de perito que sustenta la liquidación impugnada reseña que se parte, en aplicación del punto cuatro de la Normativa técnica de valoraciones inmobiliarias de la Resolución de 1 de diciembre de 2008 de la DGT y artículo 3 de la mentada Orden de 28/12/2011, de un valor básico matizado con los coeficientes correctores de la norma 3.2.1, 3.2.2, 4 y 5.2. El valor de la plaza de garaje se fija según anexo III y el de repercusión del suelo conforme el Anexo III y IV

Pues bien, de una parte cabe reseñar que no hubo inspección del inmueble objeto de valoración, necesaria para entenderla suficientemente motivada, conforme reitera jurisprudencia del Tribunal Supremo que plasma la sentencia de 29/3/2012 (Roj 2012\5643) "esta Sala ha venido sosteniendo que para que puedan entenderse debidamente motivados los dictámenes periciales emitidos por la Administración Tributaria para la comprobación de valores respecto a bienes inmuebles, cuando para tal valoración sea necesaria o simplemente tenida en cuenta -circunstancia que solamente pueden ser consideradas a la vista del mismo-, resulta preciso que se haya realizado la visita correspondiente para la comprobación de la concurrencia y evaluación de tales circunstancias. De tal modo que no podría evacuarse el dictamen debidamente motivado sobre la base de circunstancias como el estado de conservación o la calidad de los materiales utilizados, si no es porque previamente han sido consideradas las mismas respecto al inmueble concernido en razón de la correspondiente visita y toma de datos". En el caso de autos

se incorporan unas fotos extraídas de internet y cartografía catastral que no suplen la visita del técnico como ha declarado el Tribunal Supremo, por ejemplo, en la sentencia de 12/12/2011.

Por otra parte, en cuanto al método utilizado como ya dijimos en anteriores párrafos, precisa de una concreción al caso, y el informe aquí analizado no recoge las principales características del inmueble objeto de tasación lo que unido a la falta de visita del inmueble litigioso, permite entender que la valoración efectuada por la Administración carece de motivación suficiente, lo que conduce a la estimación del recurso.

### **Tercero.**

Dispone el artículo 139.1 que en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho.

Concurriendo este último supuesto no procede hacer expresa imposición de las costas procesales.

### **FALLO**

Que estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de don Ildelfonso y don Inocencio resolución dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Galicia en fecha 25 de octubre de 2018 en las reclamaciones económico- administrativas NUM000 y NUM001 interpuestas contra los acuerdos dictados por la Jefe del Departamento de Gestión Tributaria de la Delegación en A Coruña de la Axencia Tributaria de Galicia por los que se practicaron sendas liquidaciones por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , por importe de 49.132,79 euros cada una, derivadas de la herencia de doña Estefanía, fallecida el 18 de marzo de 2012 las cuales anulamos por ser contrarias a Derecho.

Con expresa imposición de las costas procesales.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, en escrito en el que, dando cumplimiento a los requisitos del artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de fecha 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (B.O.E. del 6 de julio de 2016).

Así lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutelar o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

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.