

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092020

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS

Sentencia 1151/2023, de 29 de noviembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1075/2022

SUMARIO:

IS. Operaciones vinculadas. Valoración de un inmueble. Afirma la Sala que no aparece justificado de forma suficiente porque la administración tributaria no puede acudir a alguno de los métodos de valoración fijados como prioritarios en la normativa sobre operaciones vinculadas, máxime cuando al tiempo de adquisición del inmueble por parte de la recurrente, y a efectos del ITP, la Administración Tributaria del Principado sí admitió el método de valoración de mercado. En tal sentido, cierto es que no tiene por qué partir la AEAT de aquella valoración, habiendo transcurrido un lapso temporal suficientemente largo entre ambas transmisiones, pero ello no significa que no resulte trascendente en cuanto al método de valoración empleado, máxime cuando el informe pericial realizado por el perito de la Administración, como pone de manifiesto el escrito de demanda, se sustenta más específicamente en la valoración de un negocio que en el del inmueble. Así pues, considera la perito de la recurrente que el método más adecuado de valoración era el método del coste, que se utiliza para conocer el valor del inmueble por el criterio aditivo, es decir, valor del suelo más valor del edificio, dado que se trata de valorar el inmueble. Curiosamente, tratándose este de uno de los métodos de valoración que encuadraría en la normativa sobre operaciones vinculadas, no aparece justificado por la Administración por qué, ante la imposibilidad de utilizar medios de comparación, no se acude a él. Por ello, la Sala aprecia un vicio de nulidad en el método utilizado para la valoración, acudiendo a un informe de perito de la Administración, que no aparece suficientemente justificado, como alternativa subsidiaria, y que, además, incorpora parámetros ajenos a los que son adecuados para valorar el inmueble. **Comprobación de valores. Dictamen de peritos de la Administración. Motivación. Ausencia de motivación. Visita del perito.** Además, respecto del dictamen de la Administración, no se ha realizado una visita interior al inmueble, por lo que a juicio de la Sala difícilmente puede el perito culminar su valoración con datos esenciales y concretos, como el estado de las instalaciones, servicios prestados, conservación, etc., puesto que en la valoración de un inmueble de estas características, destinado a uso hotelero, estas circunstancias resultan esenciales. La utilización de referencias generales, y datos recogidos de páginas web, por datos referenciales que puedan constituir, no son determinantes, sin hacer una inspección real y personal del inmueble. Las anteriores consideraciones han de conllevar la estimación de esta vertiente impugnatoria, toda vez que la Administración no giró visita y no ofreció una razón singular que permitiese quebrar dicha regla general, con remisión al caso concreto.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 57 y 108.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 18.

PONENTE:

Don Luis Alberto Gomez Garcia.

Magistrados:

Don MARIA JOSE MARGARETO GARCIA
Don JORGE GERMAN RUBIERA ALVAREZ
Don LUIS ALBERTO GOMEZ GARCIA
Don JOSE RAMON CHAVES GARCIA
Don DANIEL PRIETO FRANCOS

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ASTURIAS

Sala de lo Contencioso-administrativo

Sección Segunda

N.I.G: 33044 33 3 2022 0000964

SENTENCIA: 01151/2023

RECURSO: P.O. nº 1075/2022

RECURRENTE: Doña Carlota; Don Carlos Jesús; Doña Celestina

PROCURADOR: Don Manuel Garrote Barbón

LETRADO: Don José Pedreira Menéndez

RECURRIDO: Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias (T.E.A.R.A.)

ABOGACÍA DEL ESTADO: Don Joaquín Francisco Viaño Diez; Don José María Alcoba Arce

SENTENCIA

Ilmos. Señores Magistrados:

Doña María José Margareto García, presidente

Don Jorge Germán Rubiera Álvarez

Don Luis Alberto Gómez García

Don José Ramón Chaves García

Don Daniel Prieto Francos

En Oviedo, a veintinueve de noviembre de dos mil veintitrés.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, compuesta por los Ilmos. Sres. Magistrados reseñados al margen, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo número 1075/2022, interpuesto por doña

Carlota, don Carlos Jesús y Doña Celestina, representados por el procurador don Manuel Garrote Barbón y asistidos por el letrado don José Pedreira Menéndez, contra el Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias (T.E.A.R.A.), representado y asistido por los Sres. Abogados del Estado don Joaquín Francisco Viaño Diez y don José María Alcoba Arce, en materia tributaria.

Ha sido ponente el Ilmo. Sr. Magistrado don Luis Alberto Gómez García.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el presente recurso, recibido el expediente administrativo se confirió traslado al recurrente para que formalizase la demanda, lo que efectuó en legal forma, en el que hizo una relación de Hechos, que en lo sustancial se dan por reproducidos. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que, en su día se dicte sentencia acogiendo en su integridad las pretensiones solicitadas en la demanda, y en cuya virtud se revoque la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte contraria.

Segundo.

Conferido traslado a la parte demandada para que contestase la demanda, lo hizo en tiempo y forma, alegando: Se niegan los hechos de la demanda, en cuanto se opongan, contradigan o no coincidan con lo que resulta del expediente administrativo. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que previos los trámites legales se dicte en su día sentencia, por la que desestimando el recurso se confirme el acto administrativo recurrido, con imposición de costas a la parte recurrente.

Tercero.

Por Auto de 19 de abril de 2023, se recibió el procedimiento a prueba, habiéndose practicado las propuestas por las partes y admitidas, con el resultado que obra en autos.

Cuarto.

No estimándose necesaria la celebración de vista pública, se acordó requerir a las partes para que formularan sus conclusiones, lo que hicieron en tiempo y forma.

Quinto.

Se señaló para la votación y fallo del presente recurso el día 22 de noviembre pasado en que la misma tuvo lugar, habiéndose cumplido todos los trámites prescritos en la ley.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.****ACTUACIÓN RECURRIDA Y POSICIÓN DE LOS RECURRENTES.**

Por el Procurador don Manuel Garrote Barbón, actuando en nombre y representación de doña Carlota, doña Celestina, don Carlos Jesús y Fonso, S.L., se interpuso recurso contencioso-administrativo frente a la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias en la reclamación nº NUM000 interpuesta contra el acuerdo del Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias -sede Oviedo- de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por el que poniendo fin a un procedimiento inspector seguido en relación con el Impuesto de Sociedades, ejercicio 2017, practica una liquidación de la que deriva un total a ingresar de 67.627,03 euros, inspección y liquidación vinculadas al valor de un inmueble transmitido por Fonso, S.L. a doña Celestina el 24 de marzo de 2017.

Los recurrentes exponen como antecedentes de la cuestión litigiosa que se suscita los siguientes:

1º FONSO S.L. adquirió en escritura pública el 22 de noviembre de 2013 a "HOTEL CARBAYON S.L." la siguiente finca urbana (según consta en el Registro de la Propiedad de Oviedo núm. 3: " Edificio destinado a HOTEL de tres estrellas situado en el Campo de los Reyes, en esta ciudad de Oviedo, trozo de terreno de ocho metros de frente a la Avenida del Mar, donde figura señalado con el número 62, por catorce de fondo la línea del Este y doce metros y medio la línea del Oeste, que dan ciento seis metros cuadrados de superficie". El precio de adquisición del edificio en 2013 fue de 389.270,66 euros.

2º Esta operación de compraventa fue objeto de comprobación por el Ente de Servicios Tributarios del Principado de Asturias a los efectos de la valoración del inmueble en la liquidación del ITPAJD. Tras una controversia sobre el método de valoración, la Administración Tributaria del Principado aceptó la realizada por don Pablo, colegiado núm. NUM001 del Ilustre Colegio de Agentes de la Propiedad Inmobiliaria de Asturias, a instancia de la mercantil, de forma que se fijó el valor de tasación en 445.589,52 euros, a fecha 24 de septiembre de 2014.

3º FONSO S.L. nunca ejerció la actividad de HOTEL, arrendando el inmueble a AB EXPLOTACIONES HOTELERAS S.L. con fecha 1 de marzo de 2014 (Documento núm. 54 del Expediente), que es quien viene ejerciendo desde entonces dicha actividad, con el mobiliario, programas informáticos y personal con el que cuenta esta última, todo ello de su propiedad. El cambio de titular de la licencia municipal de actividad de Hotel pasó directamente de HOTEL CARBAYON S.L. a AB EXPLOTACIONES HOTELERAS S.L. Lo mismo sucedió con el cambio de titularidad ante el Ayuntamiento de Oviedo de la reserva de espacio de 10 metros de longitud por tiempo indefinido en la Avenida del Mar núm. 62 de Oviedo (se adjunta como Documento núm. 3). Igualmente, el cambio de licencia también obra de igual forma en la Dirección General de Comercio y Turismo de la Consejería de Economía y Empleo del Principado de Asturias (se adjunta Documento núm. 4).

4º FONSO, S.L., sólo obtiene 6.978 euros correspondientes al alquiler de locales industriales, no hay ingresos por actividad de hospedaje, y así se refleja en el modelo 390 (IVA).

5º La mercantil FONSO S.L. vendió a Dª Celestina en escritura pública el 24 de marzo de 2017, el referido inmueble, por un precio de 445.589,52 euros. Doña Celestina adquiere el inmueble se subroga en la posición de arrendadora que tenía FONSO S.L. frente a la arrendataria del local AB EXPLOTACIONES HOTELERAS S.L., y se lo comunica a ésta (Documento núm. 58 del expediente).

6º Tras la venta del inmueble se procede a extinguir FONSO SL el mismo día 24 de marzo de 2017, según escritura núm. 688/2017, de 24 de marzo, del notario de Oviedo D. Manuel Tuero Tuero (Documento núm. 16 del expediente).

7º Como doña Celestina era titular de participaciones de FONSO, S.L., la Inspección de los tributos inicia, el 12 de julio de 2019, una actuación de comprobación para valorar la operación vinculada llevada a cabo entre la sociedad y el socio.

8º Generada discrepancia sobre la valoración del inmueble, la Administración acude a un informe pericial externo, concretamente a GESVALT Sociedad de Tasación S.A., que se lo encomienda a D. Avelino, Ingeniero de Edificación. El dictamen se emite con fecha 7 de noviembre de 2019, sin haber girado visita al inmueble. El perito fundamenta su valoración en un estudio teórico de los flujos de caja que podría generar un establecimiento hotelero ubicado en el edificio, dando como resultado una valoración de 701.855,09 euros.

9º De resultas de las actuaciones llevadas a cabo se incoa Acta en disconformidad (NUM002) en fecha 29 de noviembre de 2019, dado que la AEAT, mantuvo la valoración de la operación vinculada en 701.855,09 euros, con una cuota de 64.066,39 euros e intereses de demora por importe de 3.560,64 euros.

10º Frente a esta liquidación interpuso reclamación económico-administrativa, que fue desestimada por la Resolución del TEARA que aquí se impugna.

Partiendo de estos antecedentes fácticos, los recurrentes aducen, como motivos de impugnación:

1º La falta de titularidad por doña Celestina, de un porcentaje de participaciones suficiente para aplicar el régimen de operaciones vinculadas, conforme al art. 18 de la LIS.

2º No se aplica ninguno de los métodos de valoración de las operaciones vinculadas previsto en el artículo 18.4 LIS sin que exista justificación alguna.

3º Se mezcla la titularidad jurídica del inmueble con la actividad mercantil realizada en el mismo por un tercero.

4º El erróneo informe de valoración en el que se fundamenta la liquidación impugnada. En este apartado denuncia: a) Errores en el cálculo de los flujos de tesorería; b) Errores en el cálculo de la tasa de actualización; y errores en el cálculo del valor terminal o de reversión.

5º Falta de visita e inspección del inmueble por parte del perito de la Administración.

6º Valoración previa del inmueble a efectos del ITPAJD.

7º Imposibilidad de recurrir a la Tasación Pericial Contradictoria.

Segundo.

POSICIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN.

Por la Abogado del Estado se remite a los razonamientos de la Resolución impugnada, y al informe de la Inspección de la AEAT realizado con ocasión del presente recurso, que transcribe, informe que, a su vez, se sustenta, esencialmente, en la Resolución del TEARA.

Pues bien, esta Resolución impugnada rechaza las alegaciones de la reclamación económico-administrativa, y señala, en relación con la existencia de una operación vinculada que si bien no concurre en doña Celestina el porcentaje exigido en la norma, si se da este en aplicación del apartado C) del art. 18.2 de la LIS en cuanto considera " persona o entidades vinculadas "una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguineidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores". Dicho precepto es de aplicación en nuestro expediente, ya que tanto el padre como la madre de la Sra. Celestina participan, cada uno de ellos, en un porcentaje del 31,57% (superando la aludida barrera del 25%) ".

Por lo que se refiere al método de valoración, invoca el apartado 4 del art. 18 de la LIS, dado que permite apartado 4 que permite utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores que señala el precepto.

Defiende la idoneidad del informe, tanto en su objeto, dada la estrecha vinculación de doña Celestina, como titular del inmueble, con la arrendataria, sociedad de la que es partícipe, junto a su esposo, y la descripción registral; como en el método empleado.

En cuanto al contenido del informe, razona que el Tribunal no puede enjuiciar el acierto o desacierto del valor fijado según el dictamen de un Perito de la Administración, según ha declarado repetidamente el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), pues ello supondría la revisión de los criterios técnicos propios del título profesional de la persona encargada de efectuar la peritación. Por ello, limitándose al análisis de los aspectos formales, conforme al art. 102 de la LGT, considera que se cumplen los mismos.

Sobre la pertinencia de ofrecer la vía de la "Tasación Pericial Contradictoria" (TPC), cita el apartado 12.6º del art. 18 de la LIS, excluyendo la posibilidad del recurso a la TPC en el caso de las valoraciones ligadas a las "operaciones vinculadas". No obstante la inspección posibilita esta vía, y añade: " La TPC se configura como un medio de impugnar los valores comprobados administrativamente en los casos en que se prevea específicamente dicha posibilidad; las dudas que ahora surgen se refieren a si, la exclusión prevista en el precepto antes transcrito (recuérdese que dicha exclusión opera desde la entrada en vigor de la vigente LIS, pues la anterior normativa no la preveía), opera en todo caso o solo cuando la valoración a "valor de mercado" se lleve a cabo por alguno de los

métodos específicos previstos en el propio artículo 18 de la LIS (en su apartado 4). En nuestro caso, como ya se apuntó, la Inspección abandona los métodos expresamente previstos en el artículo 18 de la LIS, para acudir a los recogidos en el artículo 57.1 de la LGT. Ciertamente, la única posibilidad de encontrar un equilibrio entre la exclusión de la TPC prevista en el artículo 18.12.6º de la LIS y el recurso a los medios de valoración previstos en el artículo 57.1 de la LGT (frente a los cuales se habilita la TPC), pasa por limitar aquella restricción a los casos en los que la valoración de la "operación vinculada" sea llevada a cabo por alguno de los métodos específicos previstos en el artículo 18.4 de la LIS, lo cual, por otra parte, daría continuidad al parecer reiteradamente ofrecido por el TEAC...".

Desvirtúa el argumento sobre la tasación previa a efectos del ITP aceptada por la Administración Tributaria del principado, dado el tiempo transcurrido entre ambas transmisiones.

Niega que, en este caso, la visita al inmueble sea determinante.

Finalmente explica y analiza la regularización de la operación vinculada.

Tercero.

SOBRE LA EXISTENCIA DE UNA OPERACIÓN VINCULADA.

La primera cuestión que suscitan los recurrentes hace referencia a la naturaleza de la operación de transmisión del inmueble, como vinculada. En tal sentido el art. 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades establece: " 1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.

c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores...

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho".

Pues bien, en el presente supuesto, el Acuerdo de liquidación no concreta de forma específica la condición de operación vinculada al porcentaje de participación de doña Celestina en le mercantil transmitente FONSO, S.L., y aun cuando efectivamente, analiza la condición de la transmisión, hace referencia al art. 18.2.a) de la LIS, no lo es menos que en el cuerpo de la Resolución refiere: " tanto la propiedad como la arrendataria del inmueble están vinculadas en el sentido tanto del art. 18 LIS como 42 CCom ., Da. Celestina es socio de ambas entidades primero, con sus padres y hermano en la primera y con su cónyuge en la segunda previamente a la transmisión ...". Y no se discute por los recurrentes que los padres de la compradora, participe de la vendedora, tenían una participación superior a ese 25% en FONSO, S.L., de forma que si concurría un supuesto de operación vinculada, de forma que el tratamiento que deba darse a la transmisión es el que se corresponde con el régimen del art. 18 citado.

Cuarto.

SOBRE LOS MÉTODOS DE VALORACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS PREVISTO EN EL ARTÍCULO 18.4 LIS. Y LA TITULARIDAD DEL INMUEBLE.

Determinado lo anterior, el art. 18.4 de la LIS regula: " 4. Para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera de los siguientes métodos:

a) Método del precio libre comparable, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

b) Método del coste incrementado, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) Método del precio de reventa, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

d) Método de la distribución del resultado, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

e) Método del margen neto operacional, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

La elección del método de valoración tendrá en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas.

Cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores, se podrán utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia".

El apartado 12 de dicha norma refiere "Reglamentariamente se regulará la comprobación de las operaciones vinculadas, con arreglo a las siguientes normas:

1.º La comprobación de las operaciones vinculadas se llevará a cabo en el seno del procedimiento iniciado respecto del obligado tributario cuya situación tributaria sea objeto de comprobación. Sin perjuicio de lo dispuesto en el siguiente párrafo, estas actuaciones se entenderán exclusivamente con dicho obligado tributario.

..."

El artículo 17 del reglamento del impuesto desarrolla el método de determinación del valor de mercado de las operaciones vinculadas, dice " 1. A los efectos de determinar el valor de mercado que habrían acordado personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia a que se refiere el apartado 1 del artículo 18 de la Ley del Impuesto , se compararán las circunstancias de las operaciones vinculadas con las circunstancias de operaciones entre personas o entidades independientes que pudieran ser equiparables.

Para ello deberán tenerse en cuenta las relaciones entre las personas o entidades vinculadas y las condiciones de las operaciones a comparar atendiendo a la naturaleza de las operaciones y a la conducta de las partes".

El Acuerdo de liquidación afirma que " La Inspección estima que la naturaleza de la operación, (compraventa de un inmueble del inmovilizado), permite (y exige como mejor método para la fijación de tal valor), la tasación pericial"; y previamente, al folio 7, afirma: " En este sentido la Inspección entiende que ninguno de los métodos enumerados por la norma (precio libre comparable, coste incrementado, precio de reventa, distribución de resultado y margen neto operacional) se adecúa a la naturaleza de la operación, la compraventa de un inmueble del inmovilizado, y que en este tipo de operaciones si es generalmente aceptado el criterio de peritos tasadores.

Aunque a veces las circunstancias permiten que en las operaciones inmobiliarias se valoren por alguno de estos métodos (obras recién terminadas sin cambios catastróficos del mercado por el coste o el suelo y el espacio en polígonos industriales donde la renta de situación puede ser un factor de menor importancia) dando el carácter singular, tanto del bien (uno concreto no siempre fácilmente sustituible) como de la operación (no hay un número suficientemente alto de operaciones comparables unas con otras) ni los agentes son necesariamente partícipes frecuentes en el mercado lo normal suele ser recurrir a la tasación pericial".

No podemos obviar que el último apartado del art. 18.4 establece un método excepcional y subsidiario, para el supuesto de que no resulte posible aplicar los métodos anteriores, de forma que corresponde a la Administración motivar y justificar por qué no son adecuados los métodos fijados con preferencia en el precepto, teniendo en consideración, además, que a la hora de elegirlos deben considerarse las circunstancias que el propio artículo recoge, es decir " la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas".

En el presente supuesto debemos partir de cuál es el objeto de la enajenación, dado que todo el razonamiento del Acuerdo de liquidación, del informe previo de disconformidad, y de la Resolución del TEARA, parten de la confusión entre la propiedad del inmueble donde se desarrolla la actividad hotelera y esta, de forma que, como se deriva del propio informe pericial encargado por la Administración, lo que se está valorando es el conjunto del inmueble y el negocio. Y en este punto, la Sala acoge el razonamiento que contiene el escrito de demanda, en orden a diferenciar una y otra, porque así se deriva de la escritura de compraventa otorgada el 22 de noviembre de 2013, por la cual la mercantil Hotel Carbayón, S.L., transmite a FONSO, S.L. el inmueble descrito en dicha escritura, haciendo expresa referencia a que: " en esta transmisión en ningún caso se entenderán comprendidos: ninguna estructura ni organización para la realización de actividad económica alguna y, en ese sentido, no son objeto de cesión ni medios humanos, ni fondo de comercio, ni el número de teléfono, ni el "know how", ni el mobiliario". Por ende, cuando FONSO, S.L. vende a doña Celestina (que efectivamente había intervenido como representante de esta sociedad en la citada escritura de adquisición), el referido inmueble, lo hace de aquello que era propietaria, no pudiendo enajenar un negocio que no regentaba.

Por más que doña Frida sea participe con su esposo de la sociedad AB EXPLOTACIONES HOTELERAS S.L., quien regenta el negocio hostelero desde marzo de 2014 en condición de arrendataria, no puede derivar en una confusión entre la sociedad, con personalidad jurídica propia, conforme al art. 33 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, con la persona física. Por otro lado, el contrato de arrendamiento que constituye a AB EXPLOTACIONES HOTELERAS S.L. en titular del negocio que se desarrolla en el inmueble, se suscribe por FONSO, S.L., en 2014, subrogándose doña Celestina en la condición de arrendadora, por lo que esa situación arrendaticia es previa. En ese contrato se establecen cláusulas por las que es la arrendataria quien asume las obligaciones relativas al cambio de licencias y autorizaciones administrativas.

En definitiva, no aparece justificado de forma suficiente porque la administración tributaria no puede acudir a alguno de los métodos de valoración fijados como prioritarios en el art. 18.4, máxime cuando al tiempo de adquisición del inmueble por parte de FONSO, S.L., y a efectos del ITP; la Administración Tributaria del Principado sí admitió el método de valoración de mercado. En tal sentido, cierto es que no tiene por qué partir la AEAT de aquella valoración, habiendo transcurrido un lapso temporal suficientemente largo entre ambas transmisiones, pero ello no significa que no resulte trascendente en cuanto al método de valoración empleado, máxime cuando el informe pericial realizado por el perito de la Administración, como pone de manifiesto el escrito de demanda, se sustenta más específicamente en la valoración de un negocio que en el del inmueble, y ello además sin considerar los datos ciertos y reales de AB EXPLOTACIONES HOTELERAS S.L., desde el año 2014. A tal efecto, en el informe emitido por el perito don Pio, arquitecto Técnico, a instancia de los actores, se ponen de manifiesto circunstancias concurrentes en este inmueble, y que afectan al negocio, así, no tiene aparcamiento, y lo que el titular de la explotación ofrece a través de los portales de comercialización es un servicio al cliente pero que se concreta en dos plazas de garaje en un aparcamiento público cercano que tiene utilización prioritaria para los huéspedes del hotel. Se trata de un servicio al cliente pero no supone ni ingreso ni gasto para el titular de la explotación. La cafetería no es un establecimiento hostelero abierto al público, sino una suerte de salón social del hotel, requerido por su categoría de tres estrellas, pero que carece de actividad reseñable, en el año 2016 no superó los 20 €/día de media, siendo en la actualidad inferior a 10 €/día, y no hay personal contratado para su atención. Por otro lado, señala este perito " La antigüedad del inmueble data del año 1999, sin reformas ni cambio de mobiliario, lo que implica que si desde el año 2017 se le consideran 35 años de vida útil como hace el informe de Gesvalt se está considerando el edificio a nuevo o totalmente reformado. Cuando en la realidad ni el inmueble ni el mobiliario están remodelados desde el año 1999. La vida útil de este tipo de negocios nunca se puede considerar superior a 35 años en zona urbana según ECO, y la inversión de mínimos a la que se refiere el punto 5.2.3. del informe de valoración, equivalente a 23.000 euros (7 % de la facturación), no se corresponde más que un mantenimiento integral del edificio, no una inversión". Concluye este perito que todo ello condiciona notablemente el valor del suelo a obtener, por cuya calificación nunca debería de ser superior a un residencial. En la zona de ubicación del solar la mayoría son viviendas de protección donde el valor del suelo no excede el 15 % del precio de venta, es decir unos 230 euros metro cuadrado de edificabilidad. En este caso son 730 metros cuadrados sobre rasante a 230 euros metro cuadrado obtendríamos un valor del suelo de 167.000 euros. Lejos del establecido de 367.000 euros".

Se incorpora también por la parte actora un Informe de "Valoración de Inmueble Hotel el Retiro de Cardea, Avenida del Mar, 62, Oviedo" emitido el 13 de marzo de 2020 por Dña. Salome, arquitecta núm. NUM003 del COAA, en el que se indica que el método utilizado para la valoración debe ser el método del coste, conforme a los criterios establecidos en la Orden ECO/805/2003, lo que determina que la valoración del inmueble a la fecha de la transmisión sea de 443.857,85 euros. En este informe se refiere que aun cuando algunos elementos si fueron reformados en 2014, se trata de un edificio construido con unas calidades de tipo medio-bajo, y en el momento de la comprobación in situ el inmueble por la perito se encuentra en un estado de conservación y mantenimiento que requiere intervenciones de modernización y adecuación integral. Existiendo deficiencias en los pavimentos tanto cerámicos de los baños como los solados de madera de las habitaciones. Los cuartos de baño se ven anticuados, existiendo filtraciones puntuales de agua en los sanitarios, patología en las juntas de sellado, roturas parciales de algún elemento, instalaciones obsoletas. Añade la perito que existen problemas de humedades y filtraciones en la planta bajo cubierta. Se hace necesaria una intervención a nivel integral para dotar al edificio de un equipamiento y actualización que permita continuar con su uso. Refiere igualmente que en el sector hotelero en la ciudad de Oviedo se han abierto en los últimos años más de 10 hoteles de diferentes categorías, lo que ha provocado un exceso de plazas hoteleras que unido a la crisis financiera de los últimos años, ha generado una destacable bajada de la ocupación media de los hoteles y un severo ajuste de los precios por habitación en cualquiera de las categorías. Considera la perito como método más adecuado de valoración el método del coste, que se utiliza para conocer el valor del inmueble por el criterio aditivo, es decir, valor del suelo más valor del edificio, dado que se trata de valorar el inmueble.

Curiosamente, tratándose este de uno de los métodos de valoración que encuadraría en el art. 18.4, no aparece justificado por la Administración por qué, ante la imposibilidad de utilizar medios de comparación, no se acude a él. Por ello, la Sala aprecia un vicio de nulidad en el método utilizado para la valoración, acudiendo a un

informe de perito de la Administración, que no aparece suficientemente justificado, como alternativa subsidiaria, y que, además, incorpora parámetros ajenos a los que son adecuados para valorar el inmueble.

Quinto.

SOBRE EL INFORME PERICIAL DE LA ADMINISTRACIÓN.

Si lo anterior conllevaría la estimación del recurso, se hace necesario hacer referencia al propio contenido del informe emitido por el perito de la Administración, aun cuando son varios los motivos de impugnación de este informe pericial, desde el método elegido, los criterios aplicados en atención a dicho método, hasta vicios formales, como la falta de inspección personal o visita al inmueble, debemos referirnos a esta última cuestión, por ser de naturaleza formal.

En tal sentido, cabe señalar que en relación al carácter obligatorio de la visita personal del perito al bien que es objeto de valoración, alegada por el recurrente, la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2021, recurso 5352/2019, señala que: "Es constante y reiterada la doctrina de este Tribunal Supremo en relación con la necesidad de que el perito de la Administración efectúe una comprobación directa y personal del bien que se valora, mediante su visita si es inmueble".

Y posteriormente se indica:

"1) La doctrina de esta Sala sobre el dictamen de peritos como modalidad de la comprobación de valores (art. 57.1.e) LGT), expresada en muy numerosas sentencias, considera como regla general la visita o comprobación personal y directa del inmueble y, por ende, sólo de manera excepcional y justificada admite que ese necesario trámite pueda ser dispensado, caso por caso. Esa exigencia es razonable y proporcionada cuando se trata de que un experto emita su opinión fundada y técnica sobre el valor real de un bien y, por ende, constituya una garantía para el contribuyente de que se evalúa el bien en sí mismo.

2) Frente a lo declarado en nuestra jurisprudencia constante y repetida, la Sala de Aragón, sin mencionarla ni razonar en contrario, opone que ese dictamen concreto que analiza está motivado. No obstante tal conclusión, que no podemos compartir, la razón esencial por la que la sentencia estima el recurso de la Administración discurre, fundamentalmente, sobre la base de la refutación de la doctrina del TEAC que exige la constancia fehaciente de datos y documentos acreditativos del tertium comparationis, esto es, de los valores de venta de otros inmuebles y de la igualdad o identidad de situaciones entre unos y otros.

3) La razón de ser del dictamen de peritos de la Administración es la de proporcionar al órgano decisor elementos de conocimiento o juicio de carácter científico o técnico que aquél no tiene por qué poseer como tal órgano y que necesita para resolver el procedimiento de que se trate. Importada la institución del proceso judicial y trasladada, como tantas otras, al seno de los procedimientos administrativos, por ende los tributarios, sin embargo la separan del dictamen judicial varios elementos decisivos. Con el rasgo común de la profesionalidad o solvencia técnica, los demás elementos de garantía quedan deslavazados en la valoración pericial en su génesis: ni se trata de un tercero independiente, sino de un funcionario al servicio de la Administración que debe resolver; ni su dictamen es sometido a la misma contradicción que en el proceso judicial, pues no cabe interrogar al perito ni participar de forma alguna en la formación de las conclusiones del perito antes de que la decisión final del procedimiento se adopte.

4) Ello nos proporciona una pauta segura, basada en la naturaleza de las cosas, en este caso de las instituciones jurídicas, esto es, en el valor y significado, así como en la necesidad, de una prueba especializada o técnica: no es útil ni necesaria cuando el perito no aporta un criterio fundado en su experiencia o destreza excluidas al órgano decisor, sino que se limita a aplicar tablas, comparaciones o datos generales que podría establecer para cada caso cualquier otro funcionario, aunque careciera de la solvencia técnica exigible al perito.

5) Tal es el sentido y finalidad del dictamen pericial y, dentro de ella, la necesaria -y detallada- comprobación del objeto que se debe valorar. No se trata, sólo, de considerar que sin la visita personal del perito no cabe dar por supuestas las afirmaciones que requieren una observación o constatación directa, como el estado de conservación del inmueble, la existencia de reformas, la calidad de los materiales, etc. No en vano, el artículo 160.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria -RGAT-, dispone: "2. En el dictamen de peritos, será necesario el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas. La negativa del poseedor del bien a dicho reconocimiento eximirá a la Administración tributaria del cumplimiento de este requisito".

6) Esa exigencia de reconocimiento personal del bien que se valora, autoimpuesta reglamentariamente por la Administración, aun prescindiendo de la estimación de los bienes singulares, que no son el caso, constituye una regla general imperativa e inexcusable, cuya excepción ad casum, por tanto, ha de ser rigurosamente justificada. Traído al caso este apotegma, todos los datos precisos -las circunstancias relevantes- para la valoración de los inmuebles no pueden obtenerse aquí, en modo alguno, en fuentes documentales contrastadas.

7) En conclusión, para examinar unas tablas o verificar el valor de venta de inmuebles que se dicen similares en su valor a aquellos de cuya estimación económica se trata, no se precisa ser perito técnico, pues bastaría que cualquier otro funcionario sin la titulación debida comprobase que los valores en venta son semejantes, lo que hace totalmente superflua la presencia de un experto técnico.

8) Expresado de otro modo, tales reglas específicas, incluso la aprobación, como consta, de valores de referencia -en este caso, conforme a la resolución de 23 de diciembre de 1999, de la Dirección General de Tributos de la Diputación General de Aragón ["DGA"] (BOA de 21 de enero de 2000)-, no han sido creadas para mayor confort personal de los técnicos de la Administración ni para comodidad de la Administración a la hora de gestionar de modo masivo los tributos, ni para que por aquellos se adivinen ciertas características de los inmuebles que sólo se pueden conocer mediante una comprobación de visu.

9) A ello debe añadirse que el avalúo efectuado por la Sra. María Rosario, arquitecta técnica, que consta en el expediente administrativo, es el tercer dictamen que se emite en el mismo procedimiento, tras otros dos anteriores erróneos o inmotivados, según reconoce la propia Administración. Solo esta circunstancia, en sí misma considerada, desactiva todo el valor del dictamen y de la liquidación que en él se inspira, acertadamente anulada por el TEAR de Aragón, máxime si se tiene en cuenta que las autoliquidaciones gozan de presunción de certeza (art. 108.4 LGT), de suerte que no es admisible que el dictamen de peritos se repita hasta tres veces, por si en alguna de ellas se acierta.

10) Finalmente, como ya hemos anticipado, los herederos efectuaron la autoliquidación del impuesto que les correspondía, ateniéndose para establecer la cuantía precisa de su obligación a los valores de referencia aprobados por la propia Administración en 1999. Se trata de un hecho comprobado, incluido en el auto de admisión y no controvertido por el órgano de liquidación ni por la DGA en sus escritos procesales. Así, la comprobación no sólo debe abarcar el acogimiento a tales valores aprobados por la Administración, sino que ésta no ha desmentido su falta de veracidad o de aplicabilidad al caso".

A continuación, el Alto Tribunal, en dicha sentencia, fija la doctrina jurisprudencial procedente que interpreta el artículo 57.1.e) de la LGT y el artículo 160.3 del Real Decreto 1065/2007 :

"Atendidas las anteriores consideraciones, debemos ratificar, mantener y reforzar nuestra doctrina constante y reiterada sobre la necesidad de que el perito de la Administración reconozca de modo personal y directo los bienes inmuebles que debe valorar, como garantía indispensable de que se tasa realmente el bien concreto y no una especie de bien abstracto, común o genérico.

En particular: a) ha de razonarse individualmente y caso por caso, con justificación racional y suficiente, por qué resulta innecesaria, de no llevarse a cabo, la obligada visita personal al inmueble...".

Pues bien, en el informe de D. Avelino, se señala, en el punto 1.4 que " La identificación del inmueble se ha realizado en base a la descripción registral y a la referencia catastral aportada"; y en el punto 3.4 que " La visita realizada ha sido exterior, por lo que se desconoce su estado de ocupación. Si bien, se ha obtenido información de portales web para obtener una descripción de las instalaciones".

En definitiva, difícilmente puede el perito culminar su valoración con datos esenciales y concretos, como el estado de las instalaciones, servicios prestados, conservación, etc., puesto que en la valoración de un inmueble de estas características, destinado a uso hotelero, estas circunstancias resultan esenciales. Es fácilmente imaginable que en una transacción de esta naturaleza, la inversión que deba realizarse en adaptación y acondicionamiento para dicho uso repercute sobre el precio de mercado. A este respecto en la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 2012, recurso 34/2010: " En atención a la jurisprudencia de esta Sala anteriormente expuesta, con estimación en este punto de la demanda presentada en la instancia, hay que concluir que, no habiéndose realizado visita al inmueble sobre el que se realiza la valoración y teniéndose en cuenta para la misma, como no puede ser de otro modo, circunstancias para cuya consideración y evaluación (estado de conservación o calidad de los materiales), resulta imprescindible tal visita, el dictamen aparece defectuosamente motivado, pues se evidencian insostenibles las consideraciones que al respecto se han tenido en cuenta para la emisión del dictamen, sustrayendo así, del conocimiento del interesado las razones, justificación y datos que llevaron al valor administrativamente otorgado".

La utilización de referencias generales, y datos recogidos de páginas web, por datos referenciales que puedan constituir, no son determinantes, sin hacer una inspección real y personal del inmueble. En tal sentido incide la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 2023, recurso nº 1571/2022 señala que: " No considerando que ese requisito se cumple, cuando, sin dar razones para ello, se omite la visita, en la creencia, errónea, de que no es exigible a la vista de las circunstancias concurrentes, consistentes, en esencia, en la consulta de los sistemas de información del SIGPAC y del Catastro Inmobiliario...".

Las anteriores consideraciones han de conllevar la estimación de esta vertiente impugnatoria, toda vez que la Administración no giró visita y no ofreció una razón singular que permitiese quebrar dicha regla general, con remisión al caso concreto, actuación que infringe la jurisprudencia mencionada, recobrando su virtualidad la verdad presuntiva contenida en la autoliquidación realizada por la recurrente (art. 108.4 de la LGT).

Todo lo expuesto constituye motivos suficientes para la estimación del recurso, sin que se haga preciso entrar en otras consideraciones.

Sexto.

COSTAS.

Dada la estimación del recurso, procede imponer las costas a la Administración, en aplicación del art. 139 de la LJCA, con el límite de 400 €, más el IVA correspondiente si procediera su devengo.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

Estimar el recurso interpuesto por el Procurador don Manuel Garrote Barbón, actuando en nombre y representación de doña Carlota, doña Celestina, don Carlos Jesús y Fonso, S.L., frente a la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias en la reclamación nº NUM000 interpuesta contra el acuerdo del Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias-sede Oviedo- de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por el que poniendo fin a un procedimiento inspector seguido en relación con el Impuesto de Sociedades, ejercicio 2017, practica una liquidación de la que deriva un total a ingresar de 67.627,03 euros, inspección y liquidación vinculadas al valor de un inmueble transmitido por Fonso, S.L. a doña Celestina el 24 de marzo de 2017.

En virtud se declara la nulidad de dicha Resolución que se deja sin efecto.

Ello con imposición de costas a la Administración, limitadas a 400 €, más el IVA correspondiente si procediera su devengo.

Contra la presente resolución cabe interponer ante esta Sala recurso de casación en el término de treinta días, para ser resuelto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo si se denuncia infracción de legislación estatal o por esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de este Tribunal Superior de Justicia si lo es por legislación autonómica.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos, la pronunciamos, mandamos y firmamos.

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.