



Criterio 1 de 1 de la resolución: **04860/2015/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Novena**

Fecha de la resolución: **15/03/2018**

Asunto:

Comprobación de valores. Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal. Coeficientes multiplicadores del valor catastral aplicables a bienes inmuebles. Idoneidad de los coeficientes en función de la naturaleza de los inmuebles

Criterio:

La utilización de los coeficientes establecidos en una Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía, elaborada siguiendo una metodología basada exclusivamente en estadísticas de precios y datos referentes a **viviendas**, resulta adecuada para valorar inmuebles de distinta naturaleza, como son los **locales comerciales**.

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT
57.1.b)

Conceptos:

Coefficiente multiplicador
Comprobación de valores
Valor catastral
Viviendas

Texto de la resolución:

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, vistos los recursos de alzada que penden ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, promovidos por **D^a. Mx... Y OTROS**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., y por la **DIRECTORA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA DE ANDALUCÍA**, con domicilio a efectos de notificaciones en SEVILLA, CL. ALBAREDA, 18-21 (41001), contra la Resolución del Tribunal Económico – Regional de Andalucía, de 27 de noviembre de 2014, por la que se estiman parcialmente las reclamaciones (RG 41/552/2014 y acumuladas) previamente interpuestas contra las correspondientes liquidaciones por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dictadas por la Gerencia Provincial en Sevilla de la Agencia Tributaria de Andalucía (157.750,88 € la de mayor importe)

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- D. **Jx...** fallece el 22 de diciembre de 2009. El 19 de mayo de 2010 es presentado ante la Coordinación Territorial en Sevilla de la Agencia Tributaria de Andalucía un escrito en el que, tras relatar dicho óbito, y teniéndose por herederos del causante, cifran el valor de los bienes y derechos de la herencia en aproximadamente 5 millones de euros e instan una prórroga para cumplir con la obligación de presentar las correspondientes autoliquidaciones por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Se trata, en concreto, de D^a. **Mx...**, D^a. **Cx...** y D^a. **Rx...**; de D^a. **Sx...**, D. **Nx...**, D. **Px...** y D. **Fx...**; de D^a. **Kx...** y D. **Lx...** y de D. **Ux...** (actuando éste en nombre y representación de sus hijos menores D^a. **Wx...** y D. **Bx...**).

En diciembre de 2010 los referidos herederos, en su condición de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado con ocasión del fallecimiento de D. **Jx...** proceden a presentar las correspondientes autoliquidaciones, haciendo efectivos los ingresos preceptivos.

SEGUNDO.- El 13 de febrero de 2013 todos ellos reciben la notificación de la comunicación por la que el Servicio de Inspección Tributaria de la Gerencia Provincial en Sevilla de la Agencia Tributaria de Andalucía dispone iniciar los correspondientes procedimientos de inspección al objeto de comprobar su situación en relación al tributo señalado.

Una vez desarrolladas las actuaciones, el 24 de abril de 2013 se firman, en Disconformidad, las Actas en las que la actuario encargada de los procedimientos recoge las propuestas de regularización que estima procedentes, basadas en la rectificación del valor de dos locales comerciales incluidos en la masa hereditaria como consecuencia de la comprobación administrativa llevada a cabo y en la exclusión de la aplicación de la reducción por adquisición de la empresa individual y por explotación agrícola, prevista en el artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que habían aplicado los obligados tributarios en sus autoliquidaciones.

TERCERO.- Dentro del plazo concedido al efecto los interesados presentan escrito de alegaciones contra las propuestas recibidas, mostrando su desacuerdo con las valoraciones administrativas de los inmuebles pues suponen atribuirles *“un valor real o de mercado que ni mucho menos tienen”* y tratando de defender la procedencia de la reducción, prevista en la normativa del tributo, en relación a los bienes afectos a las dos actividades económicas que venía realizando el causante hasta su fallecimiento.

CUARTO.- El 18 de octubre de 2013 el Gerente Provincial en Sevilla de la Agencia Tributaria de Andalucía adopta los correspondientes acuerdos liquidatorios a cargo de los obligados tributarios, desestimando las alegaciones presentadas y confirmando unas cuantías a ingresar, incluyendo intereses de demora, de:

- 157.750,88 € a cargo de D^a. **Sx...**, D. **Px...** y D. **Nx...** ;
- 150.238,95 € a cargo de D^a. **Mx...**, D^a. **Rx...** y D^a. **Cx...** y de D. **Fx...**;
- 22.150,47 € a cargo de D^a. **Kx...**;
- 21.739,03 € a cargo de D. **Lx...**;
- 20.346,71 € a cargo de D^a. **Wx...**
- 19.134,87 € a cargo de D. **Ux...** .

Todos los acuerdos constan notificados el 21 de octubre de 2013.

QUINTO.- El 19 de noviembre de 2013 todos los sujetos pasivos interponen, contra la correspondiente liquidación recibida, reclamación económico – administrativa ante el Tribunal Regional de Andalucía insistiendo en sus argumentos en contra de la valoración administrativa de determinados bienes inmuebles del causante y de la no aplicación de la reducción establecida en relación a las actividades económicas que venía desarrollando éste hasta su fallecimiento.

SEXTO.- El 27 de noviembre de 2014, de forma acumulada, el Tribunal Regional de Andalucía acuerda estimar parcialmente dichas impugnaciones, confirmando la procedencia de las valoraciones administrativas, pero anulando las regularizaciones al entender procedente el beneficio fiscal pretendido por los sujetos pasivos en relación a los bienes afectos a las actividades económicas del causante. Razona el TEAR que siendo el requisito que la Inspección Tributaria entiende incumplido el referido a que tales actividades constituyesen la principal fuente de renta del causante, debe tenerse en cuenta, a la hora de hacer dicho cálculo, que no pueden incluirse aquellos rendimientos *“que no tengan carácter permanente, como sucede con las ganancias de patrimonio, cuya producción aleatoria y esporádica alejan la idea de principal fuente de renta”*. Por ello, teniendo en consideración que, en este caso, en la declaración-liquidación del IRPF del causante correspondiente al ejercicio 2009 se consignó un rendimiento neto de las actividades económicas de 88.809,29 € y una base imponible total de 179.736,52 €, entre los que se incluían unas ganancias patrimoniales de 19.809,69 €, las cuales no se deben incluir a la hora de calcular si las actividades económicas eran la principal fuente de renta, se concluye que *“la principal fuente de renta del causante provino de los rendimientos de sus actividades económicas durante el ejercicio de 2009, de forma que resulta procedente el reconocimiento de la reducción del 99% del valor de los bienes afectos a dichas actividades en las bases imponibles del Impuesto de Sucesiones y Donaciones de los causahabientes”*.

SÉPTIMO.- Contra dicha resolución promueven los presentes recursos de alzada, ante este Tribunal Central, tanto los interesados (22 de enero de 2015) como la propia Directora de la Agencia Tributaria de Andalucía (12 de enero de 2015).

Los interesados insisten en discutir la valoración administrativa de los locales comerciales del causante, resaltando que el método utilizado (estimación por referencia a los valores que figuren en un registro oficial de carácter fiscal, multiplicándose sus respectivos valores catastrales por los coeficientes establecidos en la Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía de 18 de diciembre de 2008) resulta improcedente puesto que, en este caso, los inmuebles objeto de tasación no son viviendas mientras que la metodología explicitada en la citada Orden se basa exclusivamente en estadísticas de precios y datos referentes a viviendas *“pudiendo ser apropiada para la valoración de este tipo concreto de producto inmobiliario (viviendas), pero no, en contra de lo dispuesto en el artículo 3.1 de la citada Orden, para la valoración de inmuebles de distinta naturaleza”*.

La Directora de la Agencia Tributaria de Andalucía, por su parte, muestra su desacuerdo con el criterio fijado por el TEAR a la hora de determinar si las actividades económicas del causante constituían su principal fuente de renta a efectos de valorar la procedencia del beneficio fiscal previsto en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto en relación a los bienes afectos a dichas actividades; en concreto, entiende improcedente excluir, para realizar dicho cálculo, los rendimientos que no tengan carácter permanente, como sucede con las ganancias de patrimonio, puesto que no hay nada en las normas tributarias aplicables que justifique dicha exclusión (sólo se señala, en el artículo 3.1 RD 1704/199, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, que *“se entenderá por principal fuente de renta aquella en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate”*).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión de los presentes recursos de alzada, en los términos del **artículo 241 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria** (en adelante, LGT), cuya acumulación se ha acordado de conformidad con lo dispuesto en el **artículo 230 LGT**, siendo la cuestión debatida la conformidad a Derecho de la Resolución del Tribunal Económico – Regional de Andalucía, de 27 de noviembre de 2014, objeto del presente recurso.

SEGUNDO.- Procede analizar, en primer lugar, la cuestión principal que plantean los sujetos pasivos al promover el presente recurso de alzada; básicamente, pretenden que se declare que no resultaron conforme a derecho las valoraciones administrativas de dos bienes inmuebles propiedad del causante, afectos a la actividad de arrendamiento por él desarrollada hasta su fallecimiento (un local comercial situado en ... y otro local comercial situado en ... (Sevilla) ...). Tal oposición se fundamenta en que, para determinar tales tasaciones, se ha empleado un método (estimación por referencia a los valores que figuren en un registro oficial de carácter fiscal., previsto y admitido en el **artículo 57.1.b) LGT**) tomando los coeficientes establecidos en una Orden – Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía de 18 de diciembre de 2008 (BOJA 259 de 31 de diciembre de 2008) – elaborada siguiendo una metodología basada exclusivamente en estadísticas de precios y datos referentes a viviendas por lo que *“pudiendo ser apropiada para la valoración de este tipo concreto de producto inmobiliario (viviendas), pero no, en contra de lo dispuesto en el artículo 3.1 de la citada Orden, para la valoración de inmuebles de distinta naturaleza”*.

Dicho de otra manera, no discuten los recurrentes la idoneidad del método de valoración elegido ni aluden a falta de motivación en la comprobación de valores sino que resaltan que, para valorar los bienes que se valoraron en este caso, habida cuenta de su naturaleza (locales comerciales), no podían tomarse unos coeficientes recogidos en una Orden elaborada a partir de datos (estadísticas, precios medios...) referidos únicamente a viviendas puesto que implicaría la asunción de "(...) *una premisa absolutamente errónea, cual es que la evolución de los precios de los distintos tipos de productos inmobiliarios es homogénea y coincidente con el de las viviendas*".

El TEAR, en su resolución, una vez confirmada, con su fundamentación jurídica, la facultad comprobadora de la Administración para concretar el valor real de los bienes y derechos transmitidos en la herencia – que determinan la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones – detalla, con suficiente precisión, por qué se puede, para ello, aplicar un determinado coeficiente multiplicador sobre el valor catastral actualizado del bien a tasar cuando éste se trata de un inmueble (FJ SEGUNDO). Asimismo, se detalla que, en este caso, fue correcto el empleo de los coeficientes recogidos en la ya aludida Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de 18 de diciembre de 2008, que entró en vigor, de acuerdo con su disposición final única, el 1 de enero de 2009 puesto que en ella se aprobaban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos a efectos de la liquidación de los hechos imposables de los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones que se devengaron en el año 2009.

Según se recoge en dicha Orden (preámbulo) "*para el cálculo de los coeficientes multiplicadores del valor catastral aplicables en el año 2009 se ha incorporado el análisis de la información disponible de las compraventas de bienes inmuebles urbanos procedentes de las fichas resúmenes enviadas por los notarios en cumplimiento de la Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de 22 de marzo de 2007, por la que se regula la ficha resumen de los elementos básicos de las escrituras notariales a efectos del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*". En este sentido, se afirma que "*la presente Orden establece los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles de naturaleza urbana correspondientes a cada municipio de Andalucía para aquellos hechos imposables que se devenguen en el año 2009*" sin introducir matiz alguno sobre si cabe diferenciar, a efectos de su aplicación, si se trata de viviendas o de inmuebles urbanos de otra naturaleza. Igualmente, a lo largo de toda su parte expositiva la norma hace siempre referencia a que su objeto es fijar los coeficientes para que, partiendo de su valor catastral, se pueda determinar el valor real de "*bienes inmuebles de naturaleza urbana radicados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía*" sin diferenciación adicional alguna. De hecho, en el **artículo 3.1** se señala que:

"La estimación del valor de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, excepto los bienes de interés cultural, con construcciones cuyas tipologías constructivas sean de los siguientes usos: Residencial (viviendas y anexos), oficinas, almacenamiento, comercial (excepto mercados y supermercados) e industrial (excepto industrias fabriles y servicios de transportes), se realizará aplicando los coeficientes aprobados en el artículo anterior al valor catastral actualizado a la fecha del hecho imponible".

En definitiva, habiéndose ya admitido como válido y conforme a derecho el método de valoración basado en estimarlo por referencia al valor catastral de un inmueble, aplicando para ello los coeficientes recogidos en una norma reglamentaria – como es la Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía ya reseñada – este Tribunal Central no encuentra motivos para atender a las pretensiones del sujeto pasivo para negar la procedencia de utilizar esos coeficientes porque los inmuebles que se tasaban no eran viviendas sino locales comerciales, debiendo incidir en que se habilitaba la vía de la tasación pericial contradictoria cuando no se está conforme con la valoración fijada válidamente por la Administración.

TERCERO.- El Director General de Tributos discute, por su parte, el criterio que ha llevado al TEAR a estimar las pretensiones expuestas por los sujetos pasivos sobre la procedencia de la reducción prevista en el **artículo 4 de la Ley 12/2006, de 27 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Andalucía**, que mejora, dentro del ámbito competencial asumido por las Comunidades Autónomas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el beneficio previsto en el **artículo 20.2.c) Ley 29/1987, de 18 de diciembre, Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** (en adelante, LISD).

El TEAR, una vez expuestas las condiciones y requisitos establecidos en las normas señaladas para que resultara procedente el beneficio fiscal (reducción, en la base imponible, del 99% del valor de los bienes y derechos afectos a la actividad económica del causante) concluye que, siendo la única cuestión controvertida si dicha actividad económica constituía la principal fuente de renta del causante – para lo cual debe acudirse a los datos del IRPF y, concretamente, a su base imponible – debe tenerse en cuenta que, para llevar a cabo dicho cálculo, no deben computarse aquellos rendimientos del año que no tengan carácter permanente, como sucede con las ganancias de patrimonio, cuya producción aleatoria y esporádica alejan la idea de principal fuente de renta; por ser más exactos, el TEAR recoge que en este caso debe darse por cumplida la condición ya que el rendimiento neto de la actividad económica del causante en el ejercicio de referencia (2009), que ascendió a 88.809,29 €, representaba más del 50% de su base imponible del IRPF del ejercicio si se tiene en cuenta que no se incluya, en esta, la parte que corresponde a ganancias patrimoniales (19.809,69 € de 179.736,52 €). La Dirección General de Tributos de la Junta de Andalucía muestra su desacuerdo con tal consideración puesto que no existe ninguna justificación ni amparo normativo para que se considere tal exclusión de la base imponible para valorar si una determinada actividad constituye la principal fuente de renta de un individuo.

Según se plantea, por tanto, la cuestión, la controversia se centra en valorar si, para concluir que una actividad económica constituye la principal fuente de renta de un individuo, se debe comparar el rendimiento neto obtenido con ésta en el ejercicio correspondiente con toda la base imponible del IRPF de la persona en el mismo o si, por el contrario, está justificado un criterio como el del TEAR, valorando si existen componentes en dicha magnitud (Base Imponible) que no se deben considerar para el cálculo pues no tienen carácter permanente y pueden distorsionar la conclusión si se tiene en cuenta el espíritu y la finalidad con la que se incluyó el beneficio fiscal.

Ciertamente, el **artículo 3.1 RD 1704/1999, de 5 de noviembre**, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio y al que debe acudirse para valorar la procedencia de la reducción en el ámbito del gravamen sucesorio habida cuenta de la expresa remisión que realiza la LISD, dispone que "*A estos efectos. se entenderá por principal fuente de renta aquella en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate*" matizando a continuación que para determinar la concurrencia de ese porcentaje, no se computarán "*aquellas remuneraciones que traigan causa de la participación del sujeto pasivo en las entidades a que se refiere el artículo 4 del presente Real Decreto*" que son las entidades cuyas participaciones cumplen las condiciones para estar exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Así, en principio, no parece que la norma distinga entre los distintos componentes de la Base Imponible del IRPF a efectos de si incluirlos o no para determinar si una actividad determinada constituye la principal fuente de renta de un determinado individuo. El TEAR, por tanto, parece haber vulnerado la norma en su sentido más literal, pues ésta no recoge expresamente que en la magnitud a tomar como referencia para realizar el cálculo (la base imponible del IRPF) se deban excluir alguno de sus componentes, con la

única salvedad de los rendimientos derivados de las participaciones que se ostenten en entidades que cumplan con las condiciones para ser consideradas participaciones exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Procede, por tanto, estimar las pretensiones del Director General recurrente y rectificar el criterio del TEAR: no se encuentran razones para excluir de la Base Imponible total del IRPF a tener en cuenta para determinar si una determinada fuente de renta (una actividad económica) es "la principal fuente de renta" ninguno de sus conceptos, ni siquiera las ganancias patrimoniales por no tener carácter permanente.

CUARTO.- A la vista de lo anterior, tratando de no causar indefensión a los sujetos pasivos y por razones de economía procesal, procede estudiar el resto de las alegaciones planteadas por éstos en relación a la reducción en la primera instancia de la vía económico – administrativa y que no fueron analizadas y contestadas por el TEAR habida cuenta de que, bajo su criterio ahora rectificado, se reconocía la procedencia de la reducción.

Así, debe partirse de los datos esenciales del expediente en cuanto a los rendimientos netos del causante en el ejercicio 2009, tomados de sus datos de IRPF:

Rendimiento neto de actividades económicas: 88.809,29 €

Base Imponible Total: 179.736,52 €

De tales datos, la conclusión era clara: el rendimiento neto de las actividades económicas desarrolladas por el causante sólo representaba el 49,41% de la base imponible total por lo que debía negarse que tales actividades constituyesen su principal fuente de renta.

Sin embargo, entre las alegaciones planteadas por los interesados ante el TEAR se hacía referencia a que dentro de la Base Imponible total del IRPF del causante consignada en su autoliquidación original se incluyeron, por error, un total de 5.662,38 € correspondientes a la titularidad de un inmueble no arrendado ni afecto a actividad económica alguna, con referencia catastral ... (el error se vinculaba a que el inmueble era de naturaleza ganancial por lo que la renta a imputar al causante era el 50% de dichos 5.662,38 €, es decir, 2.014,31 €). Según recogían los reclamantes en su escrito de alegaciones, rectificado el error el rendimiento neto de las dos actividades económicas desarrolladas por el causante (88.809,29 €) ya sí pasa a representar más del 50% de la Base Imponible de su IRPF (176.088,45 €), concretamente un 50,43%.

Para justificar este planteamiento se señala que, advertido del error, mediante sendos escritos de fecha 8 de mayo de 2013, se instó a la AEAT la rectificación de las declaraciones individuales del IRPF presentadas respectivamente por el causante y su esposa (se adjuntaron al TEAR copias de tales escritos) habiendo acordado la AEAT – acuerdo de 16 de octubre de 2013 del Jefe adjunto de la Dependencia Regional de Gestión por suplencia, referido a la declaración del IRPF de la esposa del causante, y mediante acuerdo de fecha 16 de diciembre de 2013 del Jefe adjunto de la Dependencia Regional de Gestión, referido a la declaración del IRPF del causante – estimar totalmente las solicitudes de rectificación presentadas practicando a la vista de ello sendas liquidaciones provisionales de las que resultan la devolución de sendas cantidades indebidamente ingresadas.

Efectivamente, consta en el expediente un acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación referido al causante, D. Jx... y a su IRPF de 2009, firmado el 16 de diciembre de 2013 por el Jefe Adjunto de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria en el que se acuerda estimar totalmente una solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada en su momento, ordenando la devolución de las cantidades procedentes y girando una liquidación por el referido IRPF que, en lo que nos interesa, concreta un rendimiento neto de las actividades económicas de 88.809,29 € y una Base Imponible total de 176.088,45 €.

De tales datos no puede más que concluirse que, efectivamente, los rendimientos obtenidos por el causante de las actividades económicas que ejercía representaban, en el ejercicio de referencia, más del 50% por lo que tales actividades sí constituían su principal fuente de renta, resultando procedente la reducción pretendida por los sujetos pasivos en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, vistos los Recursos de Alzada promovidos por **D^a. Mx... Y OTROS**, y por la **DIRECTORA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA DE ANDALUCÍA**, contra la Resolución del Tribunal Económico – Regional de Andalucía, de 27 de noviembre de 2014 **ACUERDA: Desestimar** el planteado por los sujetos pasivos y **estimar parcialmente** el recurso de la Dirección General de Tributos, sin perjuicio de que se mantenga el reconocimiento de la procedencia del beneficio fiscal pretendido en relación al Impuesto por los bienes afectos a las actividades económicas desarrolladas por el causante.