

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093082

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 29 de febrero de 2024

Sala 4.<sup>a</sup>

R.G. 5900/2021

#### SUMARIO:

**Comprobación de valores. Dictamen de peritos de la Administración. Motivación. Ausencia de motivación. Visita del perito.** La cuestión planteada es si la comprobación del valor realizada a efecto de determinar la base imponible a través del medio de comprobación recogido en el art. 57.1 e) de la Ley 58/2003 (LGT) «Dictamen de peritos de la Administración» basado en la comparación de precios medios de mercado, se ha realizado correctamente y es ajustada a derecho.

En el presente caso se da la circunstancia de que la parte interesada y sujeto pasivo del ITP y AJD comprobado y el poseedor de los inmuebles a fecha de la comprobación del valor son personas distintas.

Cuando el poseedor del inmueble es persona distinta al sujeto pasivo del impuesto, la Administración está compelida a solicitar la autorización del poseedor para proceder a la entrada en el inmueble. Si bien dicho poseedor puede negarse o no atender el requerimiento, en cuyo caso la Administración quedaría exenta del requisito de la visita del art. 160 del RD 1065/2007 (RGAT), lo cierto es que dicha exoneración se condiciona a la negativa del poseedor presente de los bienes a que se realice esa visita, y la misma a que la Administración le solicite el permiso para acceder a los inmuebles al poseedor presente, cosa que en este caso no se ha producido, como se desprende de los hechos recogidos en las diligencias incorporadas al expediente, pues de una se desprende que se requirió al contribuyente la entrada en la finca, siendo el caso que este comunicó la procedencia de solicitarlo al poseedor actual, y en otra se afirmó que se procedería a valorar sin realizar visita por la negativa al acceso pero tal negativa era la hecha por el contribuyente, no del poseedor, a quien no consta que se requiriese a tal efecto.

Por todo lo anterior, debe concluirse que no es procedente la valoración practicada, ni, en consecuencia, es ajustada a Derecho la liquidación dictada a su amparo. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), art. 45.

Ley 24/1988 (Mercado de Valores), art. 108.

RDLeg. 4/2015 (TR Ley Mercado Valores), art. 2.

Ley 6/2023 (Mercados de Valores y Servicios de Inversión), art. 2.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 57, 103, 134 y 210.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 158 y 160.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución desestimatoria de fecha 29 de marzo de 2021 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (RG: 28-19104-2018; 28-25737-2018) relativa al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

El .../2007, según consta en escritura pública otorgada ante el Notario de Madrid Don ..., número de protocolo ..., se efectuó la siguiente operación:

- Reducción de capital de la mercantil **XZ S.L.**, mediante la adquisición de 18.540 participaciones sociales, titularidad de Don **Bts**, por parte de la propia entidad por un importe de 256.964,40 euros, para proceder a la simultánea amortización de las mismas. Así pues, la citada reducción de capital tenía por objeto amortizar las participaciones de Don **Bts** mediante la devolución a éste del valor de tales participaciones.

- La citada reducción de capital fue sujeta a la modalidad de Operaciones Societarias, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

**Segundo.**

El 19 de febrero de 2010, se recibió comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación referidas al Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales, ejercicio 2007, por la operación indicada por la Inspección de Tributos de la Comunidad Autónoma de Madrid.

El día 26 de octubre de 2010, se firmó acta de disconformidad, en la que la Inspección, al amparo de la aplicación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, entendió que la operación quedaba sujeta a la modalidad Trasmisiones Patrimoniales Onerosas. Asimismo, se impuso sanción por los hechos relatados.

**Tercero.**

Contra la liquidación derivada de la citada Acta de disconformidad nº A02-...3 y contra el acuerdo sancionador se interpusieron las reclamaciones económico administrativas nº 28-08524-2011 y 28-18287-2011, respectivamente. En fecha 25 de julio de 2014 el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid estimó la reclamación en parte, declarando procedente la tributación por la modalidad de Trasmisiones Patrimoniales Onerosas, pero anulando, no obstante, los actos de valoración y liquidatorios impugnados, ordenando la retroacción de actuaciones y anulando la sanción.

**Cuarto.**

No conforme con el pronunciamiento anterior, la parte reclamante interpuso recurso de alzada nº 3774/2015 ante el Tribunal Económico Administrativo Central. El 10 de octubre de 2017 fue estimado parcialmente el recurso de alzada interpuesto, confirmando la anulación de la comprobación de valores y de la liquidación practicada y la retroacción de las actuaciones, pero teniendo por no puestos en resto de pronunciamientos, tanto procedimentales como de fondo, incluidos en la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid en relación con la liquidación.

**Quinto.**

El 6 de abril de 2018, se inició un nuevo procedimiento de inspección, en ejecución de la citada Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central. El día 22 de junio 2018 se firmó Acta con referencia A-02 ...0 en disconformidad. En fecha 20 de julio de 2018 se acordó confirmar la propuesta contenida en el Acta de disconformidad, antes referida, siendo notificado el acuerdo de liquidación en fecha 7 de agosto de 2018. Asimismo, el día 26 de octubre de 2018 fue notificada a la parte reclamante Acuerdo de imposición de sanción derivado del procedimiento nº .../...

**Sexto.**

No conforme con lo anterior, la parte reclamante interpuso las reclamaciones económico administrativas 28-19104-2018 y 28-25737-2018 contra el acuerdo de liquidación y sanción respectivamente.

El de 29 de marzo de 2021 fue dictada resolución por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid por la que se desestima la reclamación presentada confirmando la liquidación y sanción.

Dicha resolución fue notificada el 13 de abril de 2021.

**Séptimo.**

El día 13/05/2021 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada 5900/2021, interpuesto el 10/05/2021 contra la resolución anterior. La parte recurrente alega la incorrecta valoración de los inmuebles, la extralimitación de la Inspección en la ejecución de la resolución del TEAC y la inexistencia del sujeto pasivo y la nulidad de la sanción.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la

LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

## Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Adecuación a derecho del acto impugnado.

## Tercero.

En primer lugar, lo que este Tribunal debe analizar, alterando el orden expositivo de las alegaciones del interesado, es la encaminada a negar su condición de sujeto pasivo.

Efectivamente, se alega la inexistencia del sujeto pasivo. Concretamente aduce que el artículo 108 apartado segundo de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores se refiere exclusivamente a los supuestos de acciones en las sociedades anónimas y no al supuesto de participaciones sociales de una sociedad limitada. Dicho artículo establece:

*"En los casos de transmisión de valores a la propia sociedad tenedora de los inmuebles para su posterior amortización por ella, se entenderá a efectos fiscales que tiene lugar el hecho imponible definido en esta letra a). En este caso será sujeto pasivo el accionista que, como consecuencia de dichas operaciones, obtenga el control de la sociedad, en los términos antes indicados."*

El análisis de esta alegación adolece de un problema de planteamiento y es que olvida que el art. 108 de la ya derogada Ley del Mercado de Valores, y los preceptos que en los Textos Refundidos de dicha ley han sucedido a ese ya derogado pero aplicable *ratione temporis*, es que los mismos no forman o han formado parte de la Ley del Impuesto, sino que se limitan a establecer o, mejor dicho, a regular prolijamente una exención del impuesto originalmente recogida en el art. 45.I.B.9 del Texto Refundido de la Ley del impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre:

*"Están exentas... Las transmisiones de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores."*

Este hecho hace que debamos analizar el contenido del precepto reproducido anteriormente en el sentido de que si se plantea que el mismo no incluye en su ámbito objetivo las participaciones que conforman el capital social de una sociedad de responsabilidad limitada, lo que se está de hecho razonando es si la transmisión de las mismas entra en el ámbito de la exención regulada por la Ley del Mercado de Valores, de tal forma que preconizar que quedan fuera del ámbito de este precepto, significa negar que la transmisión de las participaciones está exenta con independencia de la conformación del activo de la sociedad.

No es intención de este TEAC con el razonamiento anterior negar la inclusión en el ámbito regulado en el citado art. 108 de las participaciones de las sociedades limitadas, sino recalcar el hecho de que no puede razonarse de la dicción de un precepto que establece y/o regula una exención, el ámbito del sujeto pasivo del impuesto, sino en su caso el ámbito del sujeto beneficiario de la exención.

## Cuarto.

En todo caso, acotado este ámbito de cuestión, si se reflexiona sobre la alegación en sí, se aprecia que sobre su contenido sustantivo ya se pronunció la Dirección General de Tributos en Resolución de 27 de febrero de 2001 (Cons. 430/2001):

*"A efectos de la exención, debe entenderse por valores los títulos de participación social que atribuyen a su titular la condición de socio de sociedades mercantiles, tales como acciones de sociedades anónimas o participaciones en sociedades limitadas, así como otros títulos cuya consideración de valor ha sido expresamente señalada en la Ley, como es el caso de participaciones en Fondos de Inversión - artículo 20 de la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, Reguladora de las Instituciones de Inversión Colectiva."*

Es este un criterio que compartimos, hasrta el punto que en diversas ocasiones hemos entendido aplicable el mismo aunque sin entrar en la cuestión al admitir precedente la aplicación de lo previsto en el art. 108 citado a la transmisión de participaciones en sociedades de responsabilidad limitada (por ejemplo en nuestras resoluciones de 9 de junio de 2009, RG 00-6051-2008 y de 21 de enero de 2019, RG 00-10120-2015)

No obstante, es un criterio cuyo sustento jurídico debemos razonar. La finalidad de la norma que regula la exención y más concretamente de la exoneración de la misma de determinados supuestos, es evitar la utilización de la misma para la transmisión de inmuebles y tal transmisión o la práctica de la misma a través de la transmisión de las sociedades que los poseen es tan factible mediante la venta de acciones de sociedades anónimas como a través de participaciones sociales de sociedades limitadas, siendo el caso que sin negar que en el concepto de valor negociable es difícilmente encajable el de la participación en el capital de una sociedad limitada, la propia Ley 24/1988 en su art. segundo, dedicado a definir este concepto de valor, disponía:

*"A los instrumentos financieros distintos de los valores negociables, les serán de aplicación, con las adaptaciones que, en su caso, sean precisas, las reglas previstas en esta Ley para los valores negociables."*

Inciso normativo este que se reprodujo literalmente en el art. 2.2 del Texto Refundido de la ley aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, que la derogó y sustituyó, y actualmente también reproduce el art. 2.4 de la vigente Ley 6/2023, de 17 de marzo, de los Mercados de Valores y de los Servicios de Inversión.

Y es precisamente este inciso unido a la interpretación finalista que anteriormente se ha expuesto lo que permite concluir a este Tribunal la procedencia de la aplicación de lo en su momento previsto por el art. 108 de la Ley 24/1988 a las participaciones sociales de las sociedades de responsabilidad limitada y con ello en la procedencia de desestimar esta alegación.

## Quinto.

La segunda cuestión planteada es si la comprobación del valor realizada a efecto de determinar la base imponible a través del medio de comprobación recogido en el artículo 57.1 e) Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. "Dictamen de peritos de la Administración" basado en la comparación de precios medios de mercado, se ha realizado correctamente y es ajustada a derecho.

La exigencia de motivación de la comprobación de valores resulta de los artículos 103.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria "Los actos de comprobación de valor (...) serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho" y 134.3 de la misma Ley señala "Si el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado por el obligado tributario, aquélla, al tiempo de notificar la propuesta de regularización, comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados".

El Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1605/2007, de 27 de julio, contiene requisitos expresos que debe cumplir la motivación de las valoraciones administrativas. Así, el artículo 158.3, relativo a los medios de comprobación, señala:

*"Cuando en la comprobación de valores se utilice el medio de valoración consistente en dictamen de perito de la Administración, éste deberá tener titulación suficiente y adecuada al tipo de bien a valorar.*

*Tratándose de una valoración que se refiera a un bien o derecho individualizado se harán constar las características físicas, económicas y jurídicas que según la normativa aplicable hayan de considerarse para determinar el valor del bien o derecho."*

Por otra parte, el artículo 160 del Reglamento, relativo al procedimiento para la comprobación de valores establece que:

*"(...) 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 aquéllos 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.*

*3. La propuesta de valoración resultante de la comprobación de valores realizada mediante cualquiera de los medios a que se refiere el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberá ser motivada. A los efectos de lo previsto en el artículo 103.3 de dicha ley, la propuesta de valoración recogerá expresamente la normativa aplicada y el detalle de su aplicación. En particular, deberá contener los siguientes extremos:*

*(...) c) En los dictámenes de peritos se deberán expresar de forma concreta los elementos de hecho que justifican la modificación del valor declarado, así como la valoración asignada.*

*Cuando se trate de bienes inmuebles se hará constar expresamente el módulo unitario básico aplicado, con expresión de su procedencia y modo de determinación, y todas las circunstancias relevantes, tales como superficie,*



antigüedad u otras, que hayan sido tomadas en consideración para la determinación del valor comprobado, con expresión concreta de su incidencia en el valor final y la fuente de su procedencia".

En relación con este medio de valoración consistente en el dictamen de perito de la Administración, el Tribunal Supremo ha fijado jurisprudencia en la sentencia de 21 de enero de 2021 (Roj: 110/2021):

*"SEXTO. 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, porqué resulta innecesaria, de no llevarse a cabo, la obligada visita personal al inmueble; b) La mera utilización de valores de venta de inmuebles semejantes, por comparación o análisis, requiere una exacta identificación de las muestras obtenidas y una aportación certificada de los documentos públicos en que tales valores y las circunstancias que llevan a su adopción se reflejan, de acuerdo con lo que ha establecido el TEAC en el criterio que recoge la resolución impugnada en la instancia; c) en los casos en que el heredero o contribuyente se haya sometido, en su declaración o autoliquidación, a los valores de referencia aprobados por la propia Administración cesionaria del tributo de que se trata, la motivación ha de extenderse a la propia necesidad de la prueba de peritos, correctora de tales valores y, además, al desacierto de la declaración del contribuyente en ese punto."*

La resolución del Tribunal Económico Administrativo Central a la que hace referencia la sentencia anterior es la recaída en el recurso de alzada en unificación de criterio de 19 enero de 2017, aclarada por la posterior de 9 de marzo de 2017. La primera de las resoluciones sostiene que:

*"para considerar suficientemente motivado un dictamen pericial de valoración de un inmueble que aplica el método de comparación o determinación del módulo unitario básico a partir del estudio de muestras homogéneas es necesaria la incorporación al expediente de una copia de los documentos que reflejen las operaciones tomadas como muestras, si tales documentos consisten en escrituras públicas",*

y la segunda lleva a cabo la siguiente aclaración de la primera:

*"A) Que puede entenderse cumplida la obligación de incorporar al expediente una copia de los documentos que reflejen las operaciones tomadas como muestras, si tales documentos consisten en escrituras públicas, tanto cuando se incorporan en soporte papel únicamente las páginas de la escritura pública donde se describe el bien y el valor asignado al mismo, junto con la página que identifica fecha, notario y protocolo, procediendo a ocultarse por parte del órgano de aplicación de los tributos, que es el obligado a formar el expediente administrativo (que luego, en su caso, será remitido a los Tribunales) los datos personales y confidenciales en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 95 de la LGT sobre el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria, como cuando se incorpora al expediente una certificación emitida por funcionario público distinto del perito que, tras examinar la escritura, deje constancia de los datos relevantes que figuran en la escritura consistentes en "descripción del bien", "valor en escritura", fecha, notario y protocolo, omitiendo datos personales y confidenciales de carácter reservado, en cumplimiento igualmente del artículo 95 de la LGT ; B) Que puede entenderse cumplida la obligación de incorporar al expediente una copia de los documentos que reflejen las operaciones tomadas como muestras, en aquellos casos en que dichos documentos no sean las propias escrituras públicas sino documentos resultantes del volcado de información procedente de ficheros electrónicos que contienen los datos recogidos en las escrituras públicas y que han sido suministrados a la Administración tributaria actuante en virtud de disposiciones legales, cuando se incorpore al expediente una certificación emitida por funcionario público distinto del perito que, tras el examen de los ficheros electrónicos, deje constancia de los datos relevantes que figuran en la escritura consistentes en "descripción del bien" y "valor en escritura", fecha, notario y protocolo, omitiéndose cualesquiera datos personales y confidenciales al amparo del artículo 95 de la LGT por parte del órgano de aplicación de los tributos, que es el obligado a formar el expediente administrativo que luego, en su caso, será remitido a los Tribunales".*

Por último, cabe señalar que todo lo anterior ha sido ratificado en la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2023 (n.º 2969/2023) en la que se vuelve a incidir en los aspectos anteriormente señalados:

*"CUARTO. Jurisprudencia que se establece, por reiteración de la establecida previamente de modo constante y reiterado.*

1) Es insuficiente y genérica la motivación efectuada por la Administración autonómica, pues no se han expresado, en beneficio del derecho del administrado a conocer de modo suficientemente comprensivo, las razones dirigidas a corregir el valor declarado y sustituirlo por otro que no sea fruto de la pura discrecionalidad.

2) No se ha efectuado visita al inmueble ni explicado de modo claro y terminante por qué no se hizo. La regla sobre la exigencia de comprobación personal y directa no está concebida para comodidad de los funcionarios o de la Administración.

4) En consecuencia, la Sala reafirma y ratifica plenamente la jurisprudencia sobre las exigencias que impone el deber de motivación de la comprobación de valores mediante el método de dictamen pericial y, en particular, sobre la necesidad de que se identifiquen con exactitud los testigos o muestras empleadas en la valoración y la aportación certificada al expediente administrativo de los documentos en los que los valores y circunstancias de los mismos tenidas en consideración, constan o se reflejan.

En particular: a) ha de razonarse individualmente y caso por caso, con justificación racional y suficiente, porqué resulta innecesaria, de no llevarse a cabo, la obligada visita personal al inmueble; b) La mera utilización de valores de venta de inmuebles semejantes u otros datos, parámetros o testigos, por comparación o análisis, requiere una exacta identificación de las muestras obtenidas y una aportación certificada de los documentos públicos en que tales valores y las circunstancias que llevan a su adopción se reflejan, de acuerdo con lo que ha establecido el TEAC en su constante criterio.

Ello comporta la declaración de haber lugar al recurso de casación y a casar la sentencia de instancia, por apartarse -de un modo abierto y frontal- de una constante doctrina jurisprudencial sobre la motivación de los actos de comprobación de valores con empleo del método de dictamen de peritos de la Administración."

Entre las alegaciones de la parte reclamante para declarar nula la comprobación de valores, consta el argumento de que en la nueva valoración realizada no concurre la visita de los inmuebles por parte del perito de la Administración.

Del examen de la valoración de los inmuebles de fecha 23 de mayo de 2018, en el apartado "Fecha de la visita del inmueble" se señala:

"No ha sido posible realizar visita de inspección ocular del inmueble, ya que no se ha obtenido la autorización del obligado tributario o representante autorizado para el acceso al inmueble."

Así mismo, en la confirmación de fecha 20 de julio de 2018 de la propuesta contenida en el Acta de disconformidad consta:

"En orden a efectuar dicha valoración se solicitó autorización del órgano que representa a la entidad para visitar los inmuebles objeto de valoración, autorización que no ha sido aportada a lo largo de las actuaciones."

En el presente caso se da la circunstancia de que la parte reclamante y sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados comprobado y el poseedor de los inmuebles a fecha de la comprobación del valor son personas distintas.

En relación con esta cuestión este Tribunal Central se ha pronunciado en la resolución de 26 de enero de 2022 (RG: 00-03919-2020):

"CUARTO. En cuanto a la inspección ocular del bien, fundamental para poder realizar una valoración que alcance el grado mínimo de concreción cuando el bien tenga características singulares, la Administración Tributaria autonómica no ha justificado los motivos en virtud de los cuales no era preciso realizarla sino que se limita a constatar que no se ha obtenido la autorización del obligado tributario según diligencia incorporada al expediente de inspección. Analizado el expediente, consta en la documentación obrante diligencia con fecha 06/06/2017 en la que se señala no se puede efectuar dicha visita ya que los inmuebles se encuentran arrendados y no se dispone de autorización del poseedor de los mismos, sin que se esté en presencia de uno de los supuestos de requerimiento de información de los artículos 93, 94 y 95 de la LGT puesto que, argumenta la Inspección "no está legitimada para requerir el acceso al interior del inmueble, toda vez que el titular del mismo no tiene relación económica o profesional alguna con la comprobación inspectora que estamos efectuando".

Sin embargo, el apartado 2 del artículo 160 del RGAT hace referencia al "poseedor" del bien inmueble cuando desarrolla las consecuencias jurídicas de la negativa a que sea efectuado el reconocimiento personal del bien inmueble. Por tanto, del tenor literal de dicho precepto se desprende que la Administración Tributaria sí está habilitada a solicitar la inspección ocular del bien a los arrendatarios, quienes ostentan la posesión del bien en el sentido del artículo 160.2 del RGAT, ya que el arrendamiento se concibe como un derecho personal en el cual el arrendador está obligado a "mantener al arrendatario en el goce pacífico del arrendamiento por todo el tiempo del

contrato" en virtud del artículo 1554.3 del Código Civil. En consecuencia, este derecho personal, de obligación, conlleva el deber del arrendador de mantener al arrendatario en la posesión de la cosa arrendada lo que desemboca en que disponga este último de protección posesoria como poseedor inmediato sin que sea con efectos erga omnes.

Por consiguiente y de acuerdo al artículo 160.2 del RGAT sí se podía solicitar a los arrendatarios como poseedores del bien el reconocimiento personal del bien inmueble cuyo uso y goce tenían atribuido. De la documentación que obra en el expediente no consta notificación o solicitud alguna del órgano actuante a los arrendatarios para realizar la visita al inmueble, por lo que se aprecia una inactividad por parte de la Administración Tributaria que deriva en una falta de motivación de la comprobación de valores a la luz de la jurisprudencia anteriormente transcrita, como consecuencia de no haber realizado visita personal al bien objeto de controversia y de no haber singularizado la valoración del mismo..."

De conformidad con lo anterior, cuando el poseedor del inmueble es persona distinta al sujeto pasivo del impuesto, la Administración está compelida a solicitar la autorización del poseedor para proceder a la entrada en el inmueble. Si bien dicho poseedor puede negarse o no atender el requerimiento, en cuyo caso la Administración quedaría exenta del requisito de la visita ex artículo 160 del Reglamento de Aplicación de los Tributos, lo cierto es que dicha exoneración se condiciona a la negativa del poseedor presente de los bienes a que se realice esa visita, y la misma a que la Administración le solicite el permiso para acceder a los inmuebles al poseedor presente, cosa que en este caso no se ha producido, como se desprende no solo de lo ya expuesto, sino también de los hechos recogidos en las diligencias uno y dos incorporadas al expediente, pues de la primera se desprende que se requirió al contribuyente la entrada en la finca, siendo el caso que este comunicó la procedencia de solicitarlo al poseedor actual, y en la segunda se afirmó que se procedería a valorar sin realizar visita por la negativa al acceso pero tal negativa era la hecha por el contribuyente, no del poseedor, a quien no consta que se requiriese a tal efecto.

Por todo lo anterior, debe concluirse que no es procedente la valoración practicada, ni, en consecuencia, es ajustada a Derecho la liquidación dictada a su amparo.

## Sexto.

Sentado lo anterior, este Tribunal debe determinar las consecuencias de la anulación de la valoración anterior.

Habida cuenta de que la Administración tributaria ha efectuado ya dos comprobaciones de valor, resulta de aplicación la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en sentencias de 7 de octubre de 2000, 9 de mayo de 2003 y 19 de septiembre de 2008, según la cual:

*"el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores, no tiene carácter ilimitado, pues está sometido en primer lugar a la prescripción, es decir puede volver a practicarse siempre que no se haya producido dicha extinción de derechos y en segundo lugar a la santidad de la cosa juzgada, es decir si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida -entonces sí- del derecho a la comprobación de valores y en ambos casos (prescripción o reincidencia) la Administración había de pasar por la valoración formulada en su día por el contribuyente".*

La doctrina expuesta ha sido acogida por este Tribunal Económico Administrativo Central de forma reiterada (entre otras en resoluciones de 10 de abril de 2002 (RG 3957-01), 10 de noviembre de 2004 (RG 1494-04) y 17 de noviembre de 2010 (RG 7925-08)).

Por lo que no es procedente en el presente caso la retroacción de actuaciones para subsanar la falta de inspección ocular de los inmuebles, deberá procederse a la aceptación por parte de la Administración del valor declarado por la parte interesada y dictar una nueva liquidación conforme a dichos valores.

## Séptimo.

Por otro lado, la parte reclamante señala que se ha producido una extralimitación de la Inspección en la ejecución de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 10 de octubre de 2017 y del Tribunal Económico Administrativo Regional de 25 de julio de 2014. Dicha posible extralimitación residenció, en su caso, en las actuaciones de comprobación de valor; ahora bien, el resultado de las mismas ha sido anulado por esta resolución conforme se ha razonado en los fundamentos anteriores, y se ha hecho señalando la pérdida de la posibilidad de volver a comprobar el valor, luego el objeto de la alegación ha quedado satisfecho en todo caso, por lo que por ello, procede, dando por resuelta la cuestión referida a la comprobación de valores, omitir cualquier análisis de esta cuestión por pura economía procesal.

## Octavo.

Por último, la parte reclamante esgrime la nulidad de la sanción impuesta. Concretamente señala que "la Administración actuante notificó directamente la imposición de la sanción, sin trámite alguno, "de plano" sin haber siquiera otorgado plazo de alegaciones, de modo que se ha hurtado una posibilidad clara de defensa".

La resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de fecha 25 de julio de 2014 anuló la sanción originalmente impuesta como consecuencia de haber anulado la liquidación por la falta de motivación en la comprobación de valores. En particular determina:

*"CUARTO: Y en cuanto a la reclamación n° 18287 /11, la misma se interpone contra la sanción impuesta al reclamante como consecuencia de la comisión de una infracción tributaria grave. Al respecto, es preciso indicar que la anulación previa del acto de liquidación que funda el acto sancionador impugnado implica negar la concurrencia del necesario requisito para sancionar consistente en que haya incumplimiento de una obligación tributaria; además, la anulación previa comprende una cuota que es la base de la cuantificación de la sanción impuesta; es por ello que dicha anulación de la liquidación conlleva la necesidad de anular la sanción derivada de la misma."*

De lo anterior se desprende que, a diferencia de la anulación de la liquidación derivada del acta, en la que se ordena una retroacción de actuaciones para dictar una comprobación de valores debidamente motivada, lo que acontece en la sanción es una anulación, sin que se ordene dicha retroacción. Es por ello que si la Administración pretendía sancionar, privada de cualquier posibilidad de retroacción, debería haber iniciado un nuevo procedimiento sancionador teniendo en cuenta los importes que se desprendiesen de la nueva liquidación que se dictara conforme a la nueva comprobación, con todos los trámites que comporta un procedimiento sancionador, entre los que se recoge la notificación de la propuesta de sanción y el plazo de alegaciones, conforme se dispone en el artículo 210 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Del examen del expediente, se desprende que consta exclusivamente el acuerdo de 11 de octubre de 2018 por el que se confirma la liquidación practicada en el procedimiento sancionador número .../..., ajustando la base de la sanción al importe fijado de cuota tributaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del ejercicio 2007. Dicho acuerdo fue notificado el 26 de octubre de 2018. Es por ello que debe estarse a que no se ha notificado la pertinente propuesta de sanción y se ha privado al obligado tributario del trámite de alegaciones. Por tanto debe concluirse en la nulidad de la sanción.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.