

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

# BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

  
**Registradores**  
DE ESPAÑA

# Contenido



## NOVEDADES AUTONÓMICAS

### • Canarias

DECRETO LEY 5/2023, DE 4 DE SEPTIEMBRE, POR EL QUE SE MODIFICAN LAS BONIFICACIONES EN LA CUOTA TRIBUTARIA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....4

## NOVEDADES AUTONÓMICAS

- "LA NECESARIA MOTIVACIÓN DEL DICTAMEN DEL PERITO DE LA ADMINISTRACIÓN Y SU INCIDENCIA EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LA COMPROBACIÓN DE VALORES".....6

### Juan Calvo Vérguez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

## TEMAS FISCALES

### • SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.....42
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .....47
- Procedimiento Tributario .....52

## TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

### • TRIBUNAL SUPREMO

- Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.....61

## TRIBUTOS MUNICIPALES





## NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

### CANARIAS ..... 4

Decreto ley 5/2023, de 4 de septiembre, por el que se modifican las bonificaciones en la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....4

## DECRETO LEY 5/2023, DE 4 DE SEPTIEMBRE, POR EL QUE SE MODIFICAN LAS BONIFICACIONES EN LA CUOTA TRIBUTARIA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Artículo único. - Modificación del texto refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril.

Se modifica el texto refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, en los siguientes términos:

Uno.- Se modifica el artículo 24 ter, que queda con la siguiente redacción:

"Artículo 24 ter. Bonificación de la cuota por parentesco.

Los sujetos pasivos incluidos en los grupos I, II y III de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99,9 por 100 de la cuota tributaria derivada de las adquisiciones mortis causa y de cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario".

Dos.- Se modifica el artículo 26 sexies, que queda con la siguiente redacción:

"Artículo 26 sexies. Bonificación de la cuota por parentesco.

Los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99,9 por 100 de la cuota tributaria derivada de las adquisiciones «inter vivos», siempre que la donación se formalice en documento público. No será necesaria esta formalización cuando se trate de contratos de seguros que deban tributar como donación. Esta bonificación no será aplicable a aquellas adquisiciones «inter vivos» que en los 3 años anteriores se hayan beneficiado de la bonificación prevista en este artículo, salvo que, en dicho plazo, se produzca su adquisición «mortis causa»."

### DISPOSICIONES FINALES

D.F. Única.- Entrada en vigor.

El presente Decreto ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Canarias.

Dado en Canarias, a 4 de septiembre de 2023.

**TEMAS FISCALES.....7**

- “LA NECESARIA MOTIVACIÓN DEL DICTAMEN DEL PERITO DE LA ADMINISTRACIÓN Y SU INCIDENCIA EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LA COMPROBACIÓN DE VALORES”.....7

**Juan Calvo Vérguez**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Extremadura.

I. LA NECESARIA MOTIVACIÓN EN LA QUE SE HA DE FUNDAMENTAR EL PERITO DE LA ADMINISTRACIÓN.

II. ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES SUPUESTOS DE AUSENCIA DE MOTIVACIÓN EN EL DICTAMEN DE PERITOS DE LA ADMINISTRACIÓN: 1. LA REFERENCIA A LOS LLAMADOS ESTUDIOS DE MERCADO; 2. LA APLICACIÓN DE COEFICIENTES SOBRE EL VALOR CATASTRAL; 3. EL EMPLEO DE FORMULARIOS Y LA CONSIGNACIÓN DE REFERENCIAS GENÉRICAS O FÓRMULAS REPETITIVAS; 4. EL EMPLEO DE TESTIGOS PARA LA REALIZACIÓN DE LA COMPROBACIÓN; 5. LA UTILIZACIÓN DE OFERTAS UNILATERALES DE VENTA; 6. EL EMPLEO DE MÉTODOS DE VALORACIÓN “HÍBRIDOS”.

III. REFLEXIONES FINALES.

IV. LA NECESARIA MOTIVACIÓN EN LA QUE SE HA DE FUNDAMENTAR EL PERITO DE LA ADMINISTRACIÓN.

### “LA NECESARIA MOTIVACIÓN DEL DICTAMEN DEL PERITO DE LA ADMINISTRACIÓN Y SU INCIDENCIA EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LA COMPROBACIÓN DE VALORES”.

**Juan Calvo Vérguez**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Extremadura.

Como es sabido la Administración tributaria cuenta con un importante instrumento para luchar contra el fraude fiscal en el sector inmobiliario, como es la facultad de no aceptar como válidos los valores declarados por las partes, habiéndose concretado dicha posibilidad en la facultad de comprobar los valores declarados.

Para el ciudadano la comprobación de valores adquiere importancia cuando aquél debe cumplir sus obligaciones tributarias y la norma tributaria, hasta la reciente aprobación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal (la cual, como es sabido, ha establecido que, con carácter general, la valoración ha de efectuarse atendiendo al valor de mercado el cual, tratándose de bienes inmuebles, vendrá determinado por el valor de referencia publicado por la Dirección General del Catastro en su sede electrónica, conforme a lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario) ha venido conectando la base imponible de un impuesto con el “valor real” de bienes específicos que intervienen en la realización del hecho imponible, no conformándose con el importe convenido en la transacción.

La facultad reconocida a la Administración de comprobar el valor se transforma así en una obligación para ella, pues de lo contrario podrían establecerse discriminaciones

entre los ciudadanos de tal suerte que ya no le cabe a la Administración plantearse ejercerla o no, sino que en todos los casos debe hacerlo.

Dentro del ámbito de la comprobación de valores se ha de diferenciar claramente entre el debate que pueda llegar a suscitarse entre el sujeto pasivo y la Administración sobre el concreto valor comprobado, de una parte, y aquel otro debate que dichos actores pueden entablar sobre la motivación en que se fundamenta el perito de la Administración para llegar a un valor comprobado y no a otro distinto.

Se preocupó de ello en su día el art. 160.3. c) 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 y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIT) al señalar que “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”.*

Así, por ejemplo, de la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 13 de mayo de 2010 se desprende que, cualquiera que resulte ser la forma en que se cumpla el requisito de dar a conocer al contribuyente la metodología y estudios de mercado a partir de los cuales se realiza la comprobación de valor por el método de los precios de medios de mercado, la propuesta de liquidación habrá de resultar motivada en los términos previstos en el art. 160.3.b) del RD 1065/2007, debiendo entrar a especificarse la adaptación de los precios medios de mercado y sistema de cálculo al caso concreto, procediendo a identificar y calificar cada uno de los parámetros del estudio que concurren en el inmueble objeto de comprobación de valor. Dicha operación habrá de realizarla un funcionario con la titulación adecuada, el cual habrá de justificar el encaje de cada caso concreto dentro de las opciones del cuadro de precios medios resultante del estudio de mercado al objeto de cumplir con la exigencia de individualización de cada caso. Tal y como precisa el Tribunal *“La suficiencia de la motivación de la comprobación de valor no sirve solo para justificar la modificación de la base imponible ante el contribuyente, sino que, resulta necesaria, para el ejercicio del control de legalidad y fiscalización de los actos de la Administración por parte de los órganos judiciales, conforme a lo dispuesto en el artículo 106 de la Constitución y la jurisprudencia constante y consolidada del Tribunal Supremo”.*

En consecuencia el citado precepto reglamentario prevé que el perito fije la valoración del bien en función de los elementos de hecho que justifican la modificación del valor declarado sin verse a tal efecto mediatizado por los restantes medios de comprobación del art. 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). El dictamen pericial ofrece un contenido concreto, previsto en el art. 160.3.c) del RD 1065/2007, el cual se fundamenta en los conocimientos de la persona que efectúa la valoración. Ello resulta contrario, por ejemplo, a la aplicación de un método como la capitalización, consistente en un cálculo aritmético que no requiere preparación profesional o pericial de clase alguna, pudiendo ser calculada directamente por el órgano liquidador.

¿De quién dependen los modos y maneras de motivar? A nuestro juicio, puesto que el legislador otorgó un campo amplio de actuación a la Administración, serán los responsables de esa Administración en materia

de valoraciones los que deban de marcar unas pautas adecuadas y contar con los medios humanos y materiales precisos para que las motivaciones de los peritos cumplan las exigencias legales.

Los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ), en numerosas Sentencias, recogiendo la jurisprudencia sentada en su día por la Sentencia del TS de 12 de noviembre de 1999, han reconocido que es deber de los peritos de la Administración comprobar en cada caso los bienes, describirlos, (v.gr. consignación de los metros cuadrados de superficie del terreno y del edificio, número de plantas, situación, calidad, y edad de la construcción, etc.) y facilitar a los órganos administrativos y jurisdiccionales los antecedentes de hecho suficientes para admitir o rechazar las valoraciones, de manera tal que mientras no se cumplan estas garantías por desconocimiento de los datos e imposibilidad de analizar y contrastar la valoración ésta ha de rechazarse.

Concretamente la doctrina jurisprudencial elaborada por el TS en el citado pronunciamiento tendría posteriormente su continuidad en la Sentencia del TS de 23 de mayo de 2002, en la que afirmó el Alto Tribunal que la utilización de estadísticas y de relaciones de precios mínimos o de medios puede servir para que la Administración decida aceptar o no la declaración del contribuyente, si su contenido se ajusta o se aproxima a aquellos baremos o bien, en caso contrario, practicar la comprobación de valores. Pero en ningún caso puede tratarse de datos genéricos.

En el caso específico anteriormente apuntado relativo a la consignación de los metros cuadrados de superficie del terreno afirmó la Sentencia del TSJ. de Extremadura de 29 de octubre de 1998 que resulta nula una comprobación de valores referida a unos módulos por superficie sin concretar las razones y datos que justifican aquéllos. Este mismo Tribunal subrayó además en su posterior Sentencia de 19 de febrero de 1999 que procedía la anulación de una comprobación de valores que sólo aplicaba unos módulos por superficie sin concretar las razones de los mismos.

En definitiva, a lo largo de una abundante jurisprudencia se ha sentado la doctrina de que los informes periciales, que han de servir de base a la comprobación de valores, deben ser fundados, lo cual equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta; que la justificación de dicha comprobación constituye una garantía tributaria ineludible; y, en definitiva, que por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la elevación de la base no

puede entenderse cumplida dicha obligación impuesta hoy por en los arts. 102 y 103 de la Ley 58/2003, si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o solo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven, para cualquier bien.

El problema que han de afrontar las Comunidades Autónomas (CC.AA.) es conseguir que la comprobación de valores sea individualizada y que su resultado constituya una valoración que permita al sujeto pasivo al que se le notifica conocer sus fundamentos técnicos y fácticos y así aceptarlos, en el supuesto de que llegase a la convicción de que son razonables e imposibles de combatir, o bien rechazarlos porque los reputa equivocados o discutibles y, en tal caso, solo entonces, proponer la tasación pericial contradictoria, a la que también tiene derecho.

Téngase presente además que el hecho de que la Administración no quede obligada a justificar previamente el uso de uno u otro medio de comprobación no impide que el contribuyente pueda argumentar con posterioridad la falta de idoneidad de dicho medio en su caso particular. Acerca de esta necesidad que la comprobación de valores sea individualizada puede consultarse la Sentencia del TS de 29 de marzo de 2012, dictada en unificación de doctrina, y de conformidad con la cual ha de atenderse a las circunstancias singulares de los inmuebles en su valoración, siendo precisamente dicha necesidad de individualizar la comprobación la que determina que pueda ser considerada inadecuada la elección de un determinado medio de valoración. Refiriéndose a la necesaria inspección personal del objeto de la comprobación afirma el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento que *“El principio general ha de ser la inspección personal del bien como garantía de acierto en la singularización de la valoración, y con ello de la suficiente motivación de la resolución. Solo en casos muy concretos, y que deberán ser razonados y fundamentados, con constancia en el expediente de esa fundamentación cabrá admitir la falta de inspección personal”*.

La Sentencia del TSJ. de la Región de Murcia de 29 de febrero de 2016 reiteró por su parte la necesidad de motivación y de que las valoraciones se realicen examinando directamente las fincas en cuestión, teniendo en cuenta sus circunstancias particulares, remitiéndose a tal efecto a la consolidada doctrina jurisprudencial del TS de conformidad con la cual los informes que sirvan de base a la comprobación de valores han de ser fundados lo cual equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta, constituyendo la justificación de dicha comprobación una garantía tributaria ineludible.

En el presente caso planteado ante el TSJ. de Murcia la parte recurrente concretó su impugnación, relativa a la falta de motivación de la comprobación de valores, en los siguientes términos: *“La Administración se limita de forma estandarizada a determinar el valor del suelo; valor de la construcción y el que determina valor del inmueble VI, utilizando un modelo preparado en el servicio de valoración, sin que figuren en el mismo más que generalizaciones en la descripción el método de valoración utilizado. El modelo se utiliza para cualquier valoración, con absoluta total de falta de motivación”*.

Pues bien, a juicio del Tribunal la valoración realizada por la Administración no puede considerarse suficientemente motivada ya que, pese a que el técnico de la Administración establece que se determina de forma individualizada, el Tribunal constata que en la misma no se hace mención a las características específicas y singulares de los bienes. Los informes elaborados carecían además de la suficiente individualización, ya que de su tenor literal se desprende que utilizaba criterios excesivamente genéricos que no se aplicaban de forma individualizada a los bienes rústicos y edificación rural (y vivienda rural) valorados, no constando que hubiese visitado las fincas en cuestión ni las circunstancias particulares de esos bienes valorados.

No estimamos que los Tribunales sean caprichosos (como desde la Administración haya podido criticarse) al señalar que no hay manera de acertar con los informes periciales que hay que realizar. Todo lo contrario. Desde nuestro punto de vista los órganos judiciales llevan años diciendo a la Administración cómo debe de actuar. Y ello sin perjuicio de reconocer que, en ocasiones, a lo largo de ese devenir de los años, los órganos judiciales también han caído en contradicciones, las cuales se han ido no obstante solventando a través de la aplicación de los diversos mecanismos existentes.

## II. ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES SUPUESTOS DE AUSENCIA DE MOTIVACIÓN EN EL DICTAMEN DE PERITOS DE LA ADMINISTRACIÓN.

### 1. LA REFERENCIA A LOS LLAMADOS ESTUDIOS DE MERCADO.

La Sentencia del TS de 24 de septiembre de 2012 anuló por falta de motivación una comprobación de valores que no explicaba los parámetros y coeficientes aplicados. Dicha comprobación aludía a unos estudios de mercado y no hacía referencia al estado del edificio, del que sólo se señala su antigüedad. En esta misma línea se sitúan además las anteriores Sentencias del TSJ. de Andalucía de 2 y 20 de junio de 2001, en virtud de las cuales se anularon



unas comprobaciones de valores referidas a estudios de mercado disponibles en la Delegación al no concretarse en un texto estereotipado el informe del perito sobre las circunstancias a tener en cuenta, no considerándose suficientemente motivada la comprobación de valores que incluía un módulo cuyo origen no se concretaba y que remitía a estudios de mercado de la Administración que no se incorporaban.

Por su parte la Sentencia del TSJ. de Castilla y León de 6 de septiembre de 2012 anuló una comprobación de valores por remisión a estudios de mercado interno que no constaban en el expediente ni siquiera en la parte que se pudiera referir a los bienes a valorar, sin que se subsanase por el ofrecimiento a personarse en las oficinas públicas para verlo. En efecto, dichos estudios de mercado internos no constaban en el expediente, sin que se explicase cómo se llegaba al valor unitario ni los coeficientes que se utilizaban.

Igualmente la Sentencia del TSJ. de Castilla y León de 3 de octubre de 2014 anuló una comprobación pericial por adolecer de motivación, ya que los informes periciales deben ser fundados, es decir, deben expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta, al regularse como garantía tributaria ineludible. En opinión del Tribunal, por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la elevación de la base, no puede entenderse cumplida dicha obligación, impuesta por el art. 102.2.c) de la Ley 58/2003, si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o solo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta mediante fórmulas repetitivas que podrían servir, y de hecho sirven, para cualquier bien. La comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente, al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y fácticos y así poder decidir si aceptarlos o rechazarlos y, en este caso si lo considera oportuno, solicitar la oportuna tasación pericial contradictoria a la que también tiene derecho.

En el concreto supuesto de autos analizado por el TSJ. de Castilla y León el perito se refirió en su dictamen a unos a los datos contenidos en unos "estudios de mercado" que se recogían con una generalidad tal que los hacía insuficientes, sin que en modo alguno se explicara su relación con los concretos inmuebles valorados, por lo que, en definitiva, no estaba suficientemente motivada.

La Sentencia del TSJ. de Andalucía de 23 de mayo de 2011 señaló que, produciéndose la remisión de unos estudios de mercado a disposición de los interesados

en las oficinas de la Administración correspondiente, las cuales no se adjuntaban a la valoración, no puede estimarse subsanada la falta de aportación de los estudios de mercado al expediente administrativo por la información oral facilitada por un funcionario al interesado, debiendo admitirse a tal efecto la retroacción de actuaciones y la práctica de una nueva valoración. A este respecto puede consultarse igualmente la Sentencia del TSJ. de Castilla y León de 11 de julio de 2011, en la que se reitera, al hilo de los requisitos que ha de reunir el dictamen del perito de la Administración, la necesidad de que concurra una individualización suficiente del bien a valorar, produciéndose además su remisión a registros fiscales y estudios de mercado que habrán de incorporarse al expediente.

Por su parte la Sentencia del TSJ. de Castilla y León de 17 de septiembre de 2009 analizó un supuesto en el que no se practicó visita al bien objeto de valoración, no conociéndose además la totalidad de los datos del estudio de mercado que amparaban alguno de los coeficientes aplicados. A mayor abundamiento la interesada no procedió a la práctica de prueba que permitiese acreditar cuál era el valor real del inmueble, motivo por el cual el Tribunal optó por retrotraer el desarrollo de las actuaciones para que resulte suficientemente fundamentada la tasación practicada por la Administración y nuevamente notificada, siempre y cuando no hubiese prescrito el derecho de aquélla para exigir el cumplimiento de la deuda tributaria.

En relación con esta cuestión cabe aludir asimismo a la Sentencia del citado Tribunal de 3 de mayo de 2013, relativa a la concurrencia de motivación insuficiente en unos estudios de mercado en relación con los cuales resultaban de aplicación las exigencias jurisprudenciales respecto a la valoración efectuada por el método de precios medios de mercado. Tal y como se encarga de precisar el Tribunal no cabe la presunción de certeza de éstos, sino que han de justificarse las razones de su formulación y de su aplicación a los bienes concretos. Y, produciéndose en el concreto supuesto de autos planteado una falta de constancia de la inspección personal del bien e insuficiencia de la individualización del mismo, concluyó el Tribunal que la anulación resultaba procedente, debiendo acometerse la práctica de una nueva comprobación. Se exige pues la visita personal de la finca por parte del perito para la aplicación del precio correcto y los coeficientes correctores procedentes en función de las circunstancias que concurran en la finca valorada, siendo necesaria además que la motivación resulte individualizada, expresándose cuales hayan sido las transacciones concretas que se hayan tomado como referencia para poder hallar el concreto valor del bien de

que se trate por comparación con otros de características semejantes, especificándose las circunstancias por las que se considere que tal circunstancia existe.

Por el contrario en la Sentencia del TSJ. Castilla y León de 10 de mayo de 2013 expuso el Tribunal un caso donde el informe pericial no estaba motivado. Concretamente declaró el TSJ. de Castilla y León en el citado pronunciamiento lo siguiente: *“Así observamos como en el apartado de ‘observaciones’ del primer informe se hacía constar que se consideraba un solar debido al estado del edificio, con una edificabilidad de V plantas y una depreciación del 3% para gastos de demolición y curiosamente en el nuevo informe del perito de la Administración, incluye unas características de la construcción y ahora la depreciación es de 5% para gastos de demolición, sin embargo en el apartado de observaciones se indica, como antes ya decíamos, que a la fecha de la visita, el edificio no existe en el solar, pero no se considera en ruinas por no aportarse expediente de ruina del Ayuntamiento y se atiende al principio de mejor y mayor uso y dada la situación del inmueble y la normativa urbanística aplicable, Ordenanza 2 Residencial Ensanche Tradicional Grado 2 Ensanche Allende, se considera la superficie que se puede edificar la totalidad del solar, aunque la zona del patio interior de la manzana, solo se puede edificar en planta baja y coincide con las alineaciones estipuladas y se considera la altura de cuatro plantas de vivienda colectiva, una más de la existentes construidas a la fecha del devengo, y todo ello pese a que se considera una altura menos, que en el primer informe de valoración, que al folio 66 recogía en observaciones la edificabilidad considerada de cinco plantas, la valoración final resultante es superior. Ante esta ausencia de visita y estos datos contradictorios, resulta que no sean fiables las características de individualización que emplea el informe. Fiabilidad que queda acreditada por la prueba pericial practicada a instancia de parte, con todas las garantías de objetividad e imparcialidad, al estar ante un Perito designado judicialmente”.*

Cabe citar igualmente la Sentencia del TSJ. de Castilla y León de 22 de septiembre de 2014, en la que se afirma que concurre una falta de motivación en la valoración realizada por la Administración autonómica en un concreto supuesto en el que, para determinar los nuevos valores, se aludía en los informes técnicos a datos contenidos en estudios de mercado que no constaban en el expediente. Apreció así el Tribunal la existencia de una falta de motivación en la valoración realizada por la Administración autonómica de unos bienes heredados, procediéndose en consecuencia a elevar las bases impositivas en el Impuesto Sucesorio, toda vez que para determinar los nuevos valores se aludía

en los informes técnicos a los datos contenidos en dichos estudios de mercado que no constaban en el expediente, no figurando ni tan siquiera los datos esenciales de los mismos respecto de las fincas de que se trataba, que era donde deberían estar para que los interesados pudieran considerar justificadas las valoraciones o, en caso de no estar de acuerdo, promover la oportuna tasación pericial contradictoria. La necesidad de que se concretasen y especificaran en el expediente dichos estudios también se ponía de manifiesto para que pudiera comprobarse la corrección o no de los pasos seguidos por la Administración para llegar, a partir de ellos, a la valoración efectuada de los inmuebles litigiosos.

Con carácter adicional argumentó el TSJ. de Castilla y León que en el presente caso se desconocían cuáles eran las razones que permitían al técnico de la Administración determinar los distintos valores unitarios que en función de los usos considerados se consignaban en sus informes, lo que impedía en definitiva decidir su corrección para los inmuebles, ya que ni se deducía de los datos de esos estudios que recogían en su demanda los recurrentes ni tampoco fue explicado, a partir de ellos, por la Administración Autonómica. A mayor abundamiento en los informes referidos a esos bienes urbanos se hacía una mención a las instalaciones interiores y al estado de conservación la cual, a juicio del Tribunal, carece de credibilidad al no constar el examen personal y directo de los bienes objeto de valoración -o las razones suficientes para no efectuarlo, siendo claro que no se pueden valorar válidamente las instalaciones interiores de un inmueble que no se ha visitado.

A nuestro juicio la motivación por remisión del contribuyente a estudios de mercado realizados por la propia Administración tributaria debe reunir una serie de requisitos, debiendo tenerse presente en todo caso la necesidad de justificar el modo de ponderación, actualización, extrapolación e individualización de los datos obtenidos de los estudios de mercado. Se hace necesario, además, el examen personal del bien a valorar por parte del perito para entender correctamente realizado el procedimiento de peritación, salvo que por las circunstancias concurrentes resulte acreditado que no se precise dicha inspección detallada. La citada justificación ha de basarse además en datos contrastados cuyos justificantes queden debidamente incorporados al expediente de valoración.

No creemos que sea óbice para la aportación al expediente administrativo de un estudio de mercado su volumen o su complejidad física, no siendo necesario que se realice de un modo total sino solo de aquellos valores,

circunstancias a aplicar a la valoración de que se trata. Es necesario que cuando se acude a la designación del valor unitario tomado del estudio de mercado se haga de un modo concreto, es decir, de un modo tan directo, preciso e inequívoco que el contribuyente pueda acudir al oportuno estudio de mercado y averiguar el apartado exacto de donde ha sido tomado ese valor unitario que se le ha sido aplicado.

Si un dictamen de peritos de la Administración no cumple con los requisitos establecidos en la normativa y en la jurisprudencia, impidiendo al interesado conocer cómo ha llegado a los valores comprobados, dicho dictamen debe ser anulado, sin que en este fallo se diga que la Administración podrá volver a comprobar. No obstante podrá hacerlo siempre que no se haya producido la prescripción del derecho a exigir el tributo por parte de la Administración, aunque, solamente, dos veces cuando se hubiera incurrido por parte de la Administración en el mismo error.

## 2. LA APLICACIÓN DE COEFICIENTES SOBRE EL VALOR CATASTRAL.

El TSJ. de Andalucía, en sus Sentencias de 4 de noviembre de 2011 y de 5, 19 y 26 de abril de 2013, calificó como inadecuado el uso del medio de estimación aplicando coeficientes sobre el valor catastral cuando se acreditan circunstancias tales como la existencia de un contrato de alquiler, un estado especialmente deteriorado del inmueble, no haber superado la correspondiente inspección técnica o una descripción catastral defectuosa en cuanto al uso. Subrayan además los citados pronunciamientos que la validez de la valoración a efectos de la motivación del expediente de comprobación de valores implica necesariamente que se individualice la comprobación.

Ciertamente se ha de reconocer a este respecto que la motivación de un expediente de comprobación de valor cumple una triple finalidad, a saber: evitar la arbitrariedad de la Administración, en la medida que debe dar cumplida explicación de su actuar; permitir al interesado poder combatir mediante los correspondientes recursos el acto administrativo por motivos de fondo, o con pleno conocimiento de cuál ha sido el parecer y proceder de la Administración; y posibilitar el control de legalidad del acto por el órgano jurisdiccional encargado de la revisión a través de los diferentes medios de impugnación previstos en nuestro ordenamiento jurídico.

Tales finalidades se cumplirían, por ejemplo, tratándose de un supuesto en el que la liquidación impugnada

informase sobre el método de valoración utilizado, apreciándose a la vista del expediente unidos los documentos catastrales utilizados por la administración.

Por otra parte, si bien una vez publicados los coeficientes susceptibles de aplicarse sobre el valor catastral para obtener el valor real comprobado la Administración podrá hacer uso de los mismos para el cálculo del valor comprobado cumpliendo así con la obligación de detallar los criterios técnicos usados, dicha circunstancia no le exime de cumplir con la obligación de detallar los elementos de juicio y datos tenidos en cuenta en la valoración, resultando necesaria la explicación del origen de los datos y no admitiéndose referencias a otros Registros. De esta opinión se mostraron partidarias las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Castilla y León de 9 de febrero de 2007, de Asturias de 16 de noviembre de 2005, de la Comunidad Valenciana de 27 de febrero de 2004 y de Galicia 31 de enero de 2003.

Así, por ejemplo, en la citada Sentencia de 16 de noviembre de 2005 argumentó el TSJ. Asturias que *“La aplicación de un valor por metro cuadrado que no se indica cómo se ha obtenido fijándose sin más un valor concreto, sin que se sepa qué circunstancias determinan el valor asignado a cada coeficiente, remitiéndose a unos estudios de mercado efectuados por la Administración, que ni siquiera se aportan, no es suficiente para entender debidamente motivado el acto de comprobación del valor”*.

Como es sobradamente conocido a través de cuatro Sentencias (dentro de las cuales destaca la de 23 de mayo de 2018) el TS se encargó en su día de declarar que no es idóneo comprobar el valor real de inmuebles e efectos tributarios multiplicando el valor catastral por coeficientes, salvo que se complemente con una comprobación directa por parte de la Administración del inmueble concreto sometido a valoración. Declaraba así el Alto Tribunal que el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes no es idóneo, debido a su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo.

A través de estos cuatro pronunciamientos se examinaron los recursos interpuestos por la Junta de Castilla-La Mancha que pretendían elevar el valor

declarado por cuatro contribuyentes para liquidar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de unas viviendas. Dichos contribuyentes declararon como valor el precio recogido en la escritura por la compra, procediendo posteriormente la Consejería de Hacienda de la citada Comunidad a elevar dicho valor aplicando la comprobación señalada en el art. 57.1.b) de la Ley General Tributaria, es decir, multiplicando el valor catastral por el coeficiente del Municipio establecido en una Orden de la Comunidad Autónoma, con el consiguiente incremento del importe del gravamen.

Ya con carácter previo el TSJ. de Castilla-La Mancha (cuyos pronunciamientos terminaron siendo confirmados por el TS) falló a favor de los contribuyentes, quienes argumentaron que la inmobiliaria vendedora llevó a cabo una drástica reducción de precios (ampliamente publicitada en la urbanización donde adquirieron los inmuebles) atendiendo a las condiciones del mercado existentes en el año 2012, de manera que nada permitiría sospechar que el precio real que pagaron no fuese el escriturado.

El conjunto de recursos presentados se admitieron a trámite con el fin de que el Tribunal Supremo fijara jurisprudencia sobre las siguientes cuestiones. En primer lugar, si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, para comprobar el valor declarado a efectos del ITPyAJD permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real. En segundo término si, en caso de no estar conforme, el interesado puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho o resulta obligado a promover una tasación pericial contradictoria para desvirtuar el valor real comprobado por la Administración tributaria a través del expresado método, habida cuenta de que es el medio específicamente regulado para cuestionar el valor comprobado por la Administración tributaria en caso de discrepancia. Y, por último, si puede ser considerado como precio medio de mercado del inmueble urbano transmitido, que refleja su valor real, el precio satisfecho por el adquirente en una situación puntual y excepcional en el mercado local.

Pues bien, a juicio del Alto Tribunal el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (art. 57.1.b) de la Ley General Tributaria) no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración

de bienes inmuebles en aquellos impuestos en los que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo. En efecto no resulta admisible, en el seno de los impuestos cuya base imponible viene determinada por el valor real de los bienes, situar ese valor en el empleo de coeficientes generales y únicos para todo el Municipio, prescindiendo de cualquier actividad de individualización (lo que, por definición, constituye la tarea de comprobar que legitima el citado art. 57 de la LGT) y deferir a un hipotético empleo de la tasación pericial contradictoria la resolución posterior de las eventuales discrepancias y objeciones del interesado al respecto. La Administración tiene que justificar, antes de comprobar, que hay algo que merezca ser comprobado, lo que debe probar a su cargo, sin que sea admisible que la fuente de esas razones sea la mera disparidad del valor declarado con el que resulte de los coeficientes aprobados.

De conformidad con lo declarado por el Alto Tribunal “(...) Para liquidar el impuesto, la Administración ha reemplazado con carácter general un medio de comprobación que adolecía de ciertas imperfecciones y exigía un alto coste de gestión para las comunidades autónomas, por una actividad que no puede ser considerada, ni etimológica ni jurídicamente, como un medio de comprobación (arts. 57 y 135 LGT), pues pese a la dicción legal, no se ejercita realmente la facultad de comprobar los valores cuando se desconfió del valor declarado por el contribuyente –acertado o no, veraz o falso, pero referido desde luego a un bien singular y concreto– y en su lugar se sustituye dicho valor por otro de superior cuantía, basado en fórmulas abstractas hasta lo cabalístico –de las que la orden de 2012 no da debida cuenta (...)”.

Estima además el Tribunal en estos pronunciamientos que la aplicación del citado método de comprobación no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no y que la aplicación de tal método para rectificar el valor declarado por el contribuyente exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real, sin que baste para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral.

Si bien la Administración puede efectivamente utilizar determinados medios de valoración a efectos de comprobar la veracidad de la declaración del sujeto

pasivo, estos métodos no predeterminan el resultado de la comprobación ni impiden al destinatario reaccionar frente a ella con plenitud de medios de alegación y defensa. Siendo ello así, y en la medida en que debe determinarse la base imponible del Impuesto conforme al valor real, la comprobación sólo resultará posible cuando el medio comprobador seleccionado por la Administración sea apto y adecuado, por su capacidad de singularizar e individualizar la tasación económica de bienes concretos, para lograr aquél valor real, lo que no sucede para la valoración de bienes inmuebles a efectos del ITP con el medio consistente en la estimación por referencia al valor catastral, corregido con el empleo de coeficientes o índices multiplicadores, si su aplicación consiste únicamente en la multiplicación del valor catastral por el coeficiente único para el Municipio.

En el concreto supuesto analizado a través de la STS 843/2018 (rec. 4202/2017) el valor declarado del inmueble por el interesado debía primar sobre el valor presuntivo derivado de la aplicación de la orden autonómica de la Administración. Y, habiéndose acreditado por el contribuyente que el precio efectivamente pagado se correspondía con el valor de mercado porque los precios de la urbanización fueron reduciéndose en un momento de grave crisis económica y ante la falta de compradores hasta llegar a la cifra que constaba en la escritura de compraventa, no podía la Administración sin más aplicar su método sin motivar por qué no resulta admisible el utilizado por el contribuyente. La aplicación del método utilizado por la Administración para rectificar el valor declarado por el contribuyente exige que aquella exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real, sin que a estos efectos baste con una mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral.

La Administración no goza por tanto de una presunción iuris tantum en virtud de la cual el valor real coincide con el establecido de forma abstracta en normas reglamentarias, no siendo la tasación pericial contradictoria una carga del contribuyente, sino una facultad concedida en su favor, a la que es libre de acudir o no.

Por otra parte a juicio del Alto Tribunal el empleo de la potestad reglamentaria, por medio de Orden autonómica para fijar automáticamente coeficientes únicos para todos los bienes inmuebles radicados en una localidad no puede entrañar un plus de presunción de acierto en la comprobación. En todo caso aclara el Tribunal, refiriéndose a la cuestión relativa a la carga de la prueba,

que el interesado no está legalmente obligado a acreditar que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del Impuesto coincide con el valor real del inmueble, siendo la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia.

En efecto, tal y como razona el TS el hecho de que se eleve de rango la norma en que reside la comprobación, lejos de solucionar los problemas de esta, los agrava, ya que un reglamento no puede, por su propia naturaleza, ni comprobar ni motivar. Partiendo de que la dicción literal del art. 57.1.b) de la LGT, que habla de estimación por referencia a los valores y no de aplicación de valores en sentido estricto, lo que permite interpretar la norma en el sentido de que tales valores puedan ser un punto de partida estimativo (con el necesario complemento, para la asignación final del valor concreto, de una verdadera comprobación singular, motivada y basada en la observación directa e inmediata del bien comprobado), mantiene el Tribunal que el hecho de que los coeficientes figuren en anexos de disposiciones reglamentarias no les confiere un plus de autenticidad o una mayor presunción de veracidad que pueda ser inmune a las demás presunciones y menos aún ante el juez. En palabras del Alto Tribunal "(...) *La presunción de validez de la orden autonómica o de los coeficientes recogidos en ella no permiten situar a la Administración recurrente en una posición procesal de predominio en el seno del litigio judicial en que se dilucida la validez del acto de liquidación que constituye la plasmación de dicha orden, con sacrificio del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y, dentro de ella, a la igualdad de armas entre las partes y al derecho a valerse de toda clase de pruebas legítimas*"

La Administración tributaria no puede además invertir la carga de la prueba y obligar al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real. Y, al amparo de la presunción de que gozan las autoliquidaciones tributarias ex art. 108.4 de la LGT (que, en principio, opera en contra del obligado, pero también en lo favorable) así como en lo dispuesto en el art. 101 de la citada Ley, la Administración puede optar por no comprobar y dar por bueno lo declarado y autoliquidado, a lo que se anuda la consecuencia de que es necesario justificar razones para realizar la comprobación, sin que baste con una presunción inmotivada de desacierto de la asignación del valor.

En opinión del TS la Orden de la Comunidad de Castilla-La Mancha de diciembre de 2011 que establecía los diferentes coeficientes de las poblaciones para valorar los bienes inmuebles empleaba una metodología vaga, no

siendo comprensible que en 2007 el coeficiente aplicable para un concreto Municipio fuera el 6,31 y cambiara a 1,88 en el año 2012; en palabras del TS se trata de una variación *“tan copernicana que habría merecido una mínima explicación a los ciudadanos, ausente en ambas Órdenes autonómicas y en su acto de aplicación en la liquidación”*.

Por lo que respecta a la cuestión relativa a si, en caso de no estar conforme, el contribuyente puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho o si, por el contrario, resulta obligado a promover una tasación pericial contradictoria para desvirtuar el valor real comprobado por la Administración tributaria a través del expresado método del art. 57.1.b) de la LGT el TS vino a recordar su jurisprudencia en el sentido de que la tasación pericial contradictoria no constituye una carga del interesado para desvirtuar las conclusiones del acto de liquidación en que se aplican los mencionados coeficientes sobre el valor catastral, sino que su utilización es meramente potestativa, de manera que para oponerse a la valoración del bien derivada de la comprobación de la Administración basada en el medio consistente en los valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes el interesado puede valerse de cualquier medio admisible en Derecho, debiendo tenerse presente lo establecido sobre la carga de la prueba que recae en la Administración.

De este modo el interesado no está legalmente obligado a acreditar que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real, siendo la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia. Se protege con ello el valor declarado por los contribuyentes y se desplaza la carga probatoria a la Administración que, tal y como ocurre con el informe de peritos, deberá acreditar que el

valor comprobado se obtiene del examen individualizado del inmueble, rechazando así las valoraciones genéricas y abstractas a la que se reducía la aplicación del coeficiente multiplicador. En efecto, la Administración debe motivar por qué su valoración debe primar sobre la efectuada por el contribuyente. Y dicha valoración no puede inferirse de criterios abstractos, sino que debe estar suficientemente individualizada, siendo su deber probar que el valor que acredita el contribuyente no se asemeja al real.

Argumenta asimismo el TS a través de la citada Sentencia de 23 de mayo de 2018 que en el seno del proceso judicial contra el acto de valoración o contra la liquidación derivada de aquél el interesado puede valerse de cualesquiera medios de prueba admisibles en Derecho, hayan sido o no propuestos o practicados en la obligatoria vía impugnatoria previa. Y el hecho de que el Tribunal de instancia considerase en su día que el valor declarado

por el interesado se ajusta al valor real o que lo hace en mayor medida que el establecido por la Administración constituye una cuestión de apreciación probatoria que no puede ser revisada en el recurso de casación.

Si bien el TS no entra a analizar la cuestión relativa a si puede ser considerado como precio medio de mercado de un inmueble urbano el precio satisfecho por el adquirente en una situación puntual y excepcional en el mercado local (por cuanto las limitaciones de la revisión de la prueba en la casación se lo impide), se encarga de precisar el Alto Tribunal que el “valor real” es aquél que pactarían dos sujetos de Derecho independientes en un contexto de mercado libre y que éste está condicionado por circunstancias de diversa magnitud y significación como lo ha sido la severa y prolongada crisis económica padecida en los últimos años, lo que significa que el valor real, lejos de ser inmutable, puede variar en función del carácter temporal, espacial u otros a que se refiera. A juicio del Tribunal la llamada a circunstancias particulares de mercado, debidamente acreditadas reflejaría más adecuadamente la capacidad económica manifestada en el sujeto pasivo, ya que si acredita que lo que declaró se corresponde con lo que efectivamente pagó es ahí donde reside su capacidad económica manifestada en la adquisición patrimonial objeto de gravamen.

En resumen, la aplicación automática de unos coeficientes sobre el valor catastral (o la fijación a tanto alzado de valores por metro cuadrado en función de la situación del inmueble) no es una comprobación de valores propiamente dicha, no eximiendo a la Administración de la obligación de comprobar para apartarse del valor consignado por el contribuyente y no invirtiéndose la carga de la prueba del valor real, que sigue recayendo sobre la Administración como elemento normalmente constitutivo de su derecho. El contribuyente podrá oponerse a esta liquidación impugnando la misma, sin necesidad de solicitar una tasación pericial contradictoria, que no constituye una carga del interesado para desvirtuar las conclusiones del acto de liquidación en que se aplican los mencionados coeficientes sobre el valor catastral, sino que su utilización es meramente potestativa.

Para el Tribunal no resulta idóneo comprobar el valor real de inmuebles y sus efectos tributarios multiplicando el valor catastral por coeficientes. Y, si bien dicho método de cálculo no es ilegal en todos los casos, el procedimiento de aplicación de coeficientes no cumple, en sí mismo, los requisitos necesarios de concreción en aquellos impuestos que determinan su base imponible conforme al valor real de los inmuebles, obligando a la Administración a demostrar ante un contribuyente que la liquidación de su impuesto es incorrecta atendiendo a las características

concretas del inmueble objeto de valoración. El TS se aparta así del criterio recogido en dos Sentencias de 6 de abril de 2017, a través de las cuales se había confirmado la validez de una Orden autonómica de aprobación de los coeficientes que servían de índices al valor catastral reconociéndose la discrecionalidad de la Administración para seleccionar cualesquiera de los métodos de valoración enumerados en el art. 57.1 de la LGT (entre ellos el contemplado en la letra b), en relación con toda clase de tributos y para toda clase de bienes o derechos). De acuerdo con lo declarado en aquel momento por el TS, dada la indeterminación del valor real la Administración podrá, dentro de su discrecionalidad, elegir el método de comprobación siempre y cuando justifique su elección y razone el resultado de la comprobación permitiendo conocer los datos tenidos en cuenta para la misma.

Tal y como ha señalado TEIXIDOR MARTÍNEZ el citado cambio de criterio viene motivado por el hecho de que la Sentencia de 23 de mayo de 2018 parece extender a las comprobaciones de valores realizadas mediante la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral las exigencias de motivación e individualización que tradicionalmente se han venido exigiendo a las comprobaciones de valores realizadas mediante un informe de perito de la Administración.

En opinión del TS la actividad de comprobación no puede consistir única y exclusivamente en una mera operación aritmética, sino que deben aplicarse factores de corrección que tengan en cuenta las singularidades del bien inmueble comprobado. La utilización del método de comprobación por referencia a los valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes debe así complementarse con la realización de otras actividades comprobadoras directamente relacionadas con el inmueble que se pretende valorar.

El método de comprobación establecido en la letra b) del art. 57.1 de la LGT, tal y como había venido siendo empleado por las Administraciones autonómicas, no ofrecía un resultado fiable debido a la falta de concreción y a la ignorancia de las circunstancias concretas que atañen al bien inmueble, de modo que solo si este medio es completado con una comprobación directa que tenga en consideración las características del mismo podría ser admisible.

Por lo que respecta al empleo de la tasación pericial contradictoria recuerda el TS a través de estos pronunciamientos que, cuando la valoración administrativa no suministra elementos y datos suficientes en los que se sustenta, la tasación deviene innecesaria

y perturbadora. Y ello debido a que la tasación pericial contradictoria, en los casos en que se ha usado este método para la comprobación, se ve afectada por una notable incertidumbre sobre la precisión de su objeto. Ya no se trata de contraponer una valoración singular previa mediante un informe contradictorio, sino de probar el desacierto de unos coeficientes que son generales e indistintos para todos los casos posibles de un mismo municipio, fin para el que existen obstáculos prácticamente insalvables si se tiene en cuenta el desconocimiento de las razones últimas de la determinación de los coeficientes aplicados.

Pues bien, a juicio del TS la tasación se erige en un medio inútil en el presente caso, teniendo en cuenta cómo se configura la determinación del valor presuntivo de los inmuebles en la Orden autonómica aplicada, que establecía índices multiplicadores del valor catastral, únicos para cada Municipio e inmunes a toda idea de singularidad (que, por otra parte, le corresponde al sujeto pasivo acreditar si discrepa de la apreciación de la Administración en tal sentido), concreción y motivación específica, lo que viene haciéndose por todas las Órdenes autonómicas, habiéndose limitado la liquidación a efectuar una pura y simple operación aritmética en aplicación de una disposición general que se viene a conceptualizar a sí misma como la comprobación misma. Se sustituye entonces la búsqueda del valor real mediante medios de comprobación por la imposición de un valor presuntivo, genérico y, por ende, ficticio, que además no comprueba en pureza cosa alguna, ya que no desarrolla una actividad dirigida a verificar la exactitud o desacierto del valor (singular) declarado, sino que lo remite a un valor nuevo, general, presuntivo, inexorable y fruto de la discrecionalidad.

El valor real ya no es el asociado al mercado (esto es, el que pactarían sujetos de derecho independientes en la compraventa del inmueble), sino el resultante de aplicar unos coeficientes al valor catastral, sin atender a datos o consideraciones singulares referentes a los inmuebles. Y, a results de lo anterior, la tasación pericial contradictoria ya no podrá dirigirse a establecer un valor real autónomo, singular y propio del bien en cuestión, distinto al reflejado en los coeficientes, sino únicamente a desacreditar la corrección de la orden en cuanto al establecimiento de estos.

De ello se desprende por tanto que el contribuyente podrá mostrar su disconformidad con el valor comprobado por la Administración mediante los métodos impugnatorios ordinarios legalmente previstos (recurso de reposición o reclamación económico-administrativa), sin que sea necesario, en todo caso, acudir a la tasación

pericial contradictoria, la cual adquiere un carácter potestativo, ya que constituye un último derecho del contribuyente frente a la comprobación de valores, pudiendo aquel optar por promover la tasación pericial contradictoria, impugnar directamente la liquidación resultante de la comprobación de valores o, de forma sucesiva, hacer uso de ambos instrumentos. El obligado tributario podrá utilizar cualquier medio de prueba admisible en derecho, sin que sea necesario que dichas pruebas se practiquen en vía administrativa, sino que pueden proponerse directamente en vía judicial.

En todo caso el citado pronunciamiento cuenta con el Voto Particular de un Magistrado que, si bien comparte el fallo de desestimar el recurso de la Junta en el caso concreto, defiende con carácter general que el uso de un sistema de coeficientes puede constituir un instrumento eficaz y acorde al principio de seguridad jurídica, teniendo el contribuyente la posibilidad de hacer valer ante la Administración los datos singularizados del concreto bien inmueble que es objeto de comprobación.

En primer término, y en relación con la cuestión relativa a la significación que ha de atribuirse al concepto "valor real" cuando la ley lo configura como el elemento determinante de la base imponible en algunos impuestos, se señala en el presente Voto Particular que la Sentencia omite lo que tenía que haber sido su primer contenido interpretativo, a saber, determinar cuál ha de ser la idea principal que ha de seguirse para individualizar el concepto indeterminado "valor real", así como qué postulados constitucionales han de ser tenidos en cuenta para esta tarea y cuáles han de ser las consecuencias que para la Administración han de seguirse cuando haya quedado establecido un sistema de fijación del valor real.

Respecto de la significación que tienen los medios de comprobación enumerados por el art. 57.1 de la LGT respecto de ese "valor real" y los requisitos que resultan exigibles a la Administración tributaria en lo relativo a la utilización de esos medios se recuerda a través de dicho Voto Particular que la Administración debe explicar por qué considera incorrecto o inexacto el valor declarado por el contribuyente y necesaria su comprobación; y, una vez elegido un concreto medio de comprobación (de entre los legalmente establecidos), el acto que formalice o exteriorice la comprobación deberá estar debidamente motivado (en lo relativo a los elementos fácticos que se hayan tomado en consideración; a la metodología seguida para determinarlos; y a los criterios seguidos para cuantificarlos).

Tal y como se señala en el presente Voto Particular la tasación pericial contradictoria constituye un específico

medio de impugnación destinado a combatir el resultado de la comprobación de valores, cualquiera que haya sido el medio utilizado por la Administración y su utilización es facultativa. Y, haya o no haya sido utilizada la tasación pericial contradictoria, el contribuyente puede combatir el resultado de la comprobación de valores en las fases económico administrativa y jurisdiccional contencioso-administrativa, haciendo valer para ello cualquier medio probatorio de los admitidos en Derecho.

Se reconoce además en el citado Voto Particular que la aplicación del sistema de coeficientes posibilita al contribuyente hacer valer los datos singularizados que pueda presentar el concreto bien inmueble cuya valoración es objeto de comprobación, permitiendo además que la Administración, antes de proceder a la aplicación de tales índices, realice un directo examen de ese inmueble y constate si presenta datos diferenciales o singulares que hagan improcedente en todo o en parte la aplicación de los baremos genéricos de valoración. A ello se ha de sumar, además, la posibilidad de combatir el resultado de la comprobación de valores que haya sido efectuada mediante ese sistema de coeficientes, primero, a través de la tasación pericial contradictoria y, en su caso, a través de la vía económico-administrativa y en la fase jurisdiccional contencioso-administrativa, valiéndose en una y otra de todos los medios de prueba admitidos en Derecho. Ahora bien, a juicio del Magistrado discrepante, *"Frente a lo que afirma la sentencia mayoritaria, sí hay comprobación del valor del inmueble en el medio consistente en efectuar la estimación mediante la aplicación de coeficientes, determinados por la Administración, a los valores del registro oficial que es el Catastro Inmobiliario. La hay porque por comprobación ha de entenderse la ponderación de todos los elementos del inmueble que configuran su valor (aunque estos sean comunes a una pluralidad de inmuebles), y tales elementos resultan ponderados tanto en los valores catastrales, como en los coeficientes que sean establecidos para corregir esos valores catastrales"*. Y lo anterior habría de estimarse sin perjuicio de la posibilidad del contribuyente, en el plazo de alegaciones del procedimiento de comprobación de valores, de hacer valer los elementos singulares que, junto a los comunes con otros inmuebles, pueda presentar un concreto inmueble. Se reconoce así que la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral constituye una verdadera comprobación de valores.

En resumen, de acuerdo con lo declarado en el presente Voto Particular *"(...) En esos tributos cuya cuota se cuantifique principalmente a partir del 'valor real' de un determinado bien, que este valor quede determinado a partir de unas pautas objetivas y generales y, por tal*



*razón, totalmente independientes del precio que los interesados hayan fijado en los actos jurídicos traslativos del bien de que se trate; pues solo así la concreta capacidad económica gravada quedará determinada bajo esos designios constitucionales de igualdad que acaban de ser mencionados. Y esas pautas objetivas y generales remitirán a indagar cuál es para la mayoría de las personas el valor medio de adquisición, cuando esta se realiza en una situación de libertad, de un bien de idénticas características en circunstancias de tiempo y lugar sustancialmente iguales (...) Los medios de comprobación enumerados por el artículo 57.1 LGT son las fuentes de conocimiento cuya utilización se autoriza a la Administración tributaria para indagar esas pautas, objetivas y generales, que han de presidir la determinación del valor que encarna el principal factor de cuantificación de la deuda tributaria”.*

Se estima así en el citado Voto Particular que la Sentencia debería haberse pronunciado sobre la significación de los medios de comprobación enumerados en el art. 57.1 de la LGT en relación con el concepto de “valor real”, así como de los requisitos exigibles a la Administración tributaria para la utilización de dichos métodos, considerando que su utilización no es libre y debe ser motivada.

De acuerdo con el razonamiento efectuado a través del citado Voto Particular la Administración debe explicar por qué considera incorrecto o inexacto el valor declarado por el contribuyente y necesaria su comprobación. Y, una vez elegido un concreto medio de comprobación (de entre los legalmente establecidos) el acto que formalice o exteriorice la comprobación habrá de estar debidamente motivado en lo relativo a los elementos fácticos que se hayan tomado en consideración, a la metodología seguida para determinarlos y a los criterios seguidos para cuantificarlos.

Con carácter general la tasación pericial contradictoria constituye un específico medio de impugnación para combatir el resultado de la comprobación de valores, cualquiera que haya sido el medio utilizado por la Administración y su utilización es facultativa. El contribuyente puede combatir el resultado de la comprobación de valores en las fases económico administrativa y jurisdiccional contencioso-administrativa, y haciendo valer para ello cualquier medio probatorio de los admitidos en Derecho.

Las operaciones traslativas de inmuebles suelen presentar un carácter masivo, de manera que una gran parte de los elementos de esos inmuebles que han de ser los determinantes de su valor real presentan unas notas comunes, lo que hace que tales elementos sean

susceptibles de una valoración común. Esas notas comunes se refieren a datos tales como la localización, circunstancias urbanísticas, valores del mercado y otros similares, que ya han sido ponderados en la valoración catastral. En base a ello razona el Magistrado discrepante que no puede considerarse anómalo o irregular que se parta de esa valoración y, en función de concreto contexto económico en el que se desenvuelve la vida del municipio, se establezca un coeficiente que corrija el directo resultado de la valoración catastral.

Por otra parte dichas notas comunes no son incompatibles con la existencia de singularidades en determinados inmuebles que deprecien este valor común inicial. Dichas singularidades hacen necesario que, con anterioridad a que se dicte el acto final de la comprobación de valores mediante la aplicación de estos coeficientes, se permita al interesado hacer valer estas singularidades a las que nos estamos refiriendo. Y, partiendo de lo anterior, a través del presente Voto Particular analizado se pone en tela de juicio que, dado el carácter masivo del número de liquidaciones que dificultan la gestión administrativa, este medio vaya a facilitar el cumplimiento del mandato constitucional de eficacia administrativa del art. 103 CE, permitiendo dar satisfacción al principio de seguridad jurídica del art. 9.3 de la Norma Fundamental al ofrecer a los interesados conocimiento anticipado de cuáles pueden ser las consecuencias tributarias de las operaciones de transmisión de inmuebles que quieren llevar a cabo.

Por lo que respecta a la posibilidad del contribuyente de hacer valer los datos singularizados que pueda presentar el concreto bien inmueble cuya valoración es objeto de comprobación se recuerda a través del presente Voto Particular que dicha posibilidad se halla legalmente prevista a través de un trámite de alegaciones contra la propuesta de regularización que permite que la Administración, antes de proceder a la aplicación de tales índices, realice un directo examen de ese inmueble y constate si presenta datos diferenciales o singulares que hagan improcedente en todo o en parte la aplicación de los baremos genéricos de valoración.

Y, en todo caso, se estima que existe comprobación del valor del inmueble aplicándose el medio consistente en la estimación mediante la aplicación de coeficientes determinados por la Administración a los valores del registro oficial que es el Catastro Inmobiliario, teniendo presente que por comprobación ha de entenderse la ponderación de todos los elementos del inmueble que configuran su valor. Tales elementos resultan ponderados, tanto en los valores catastrales como en los coeficientes que sean establecidos para corregir esos valores catastrales.

Recapitulando, con carácter previo al desarrollo de la comprobación de que se trate la Administración tiene que justificar que existe algo que deba ser comprobado porque supone que el precio declarado no se corresponde con el efectivamente abonado o porque aunque el valor declarado como precio de la compraventa sea el que realmente se satisfizo, no se compadece con el valor real. Esta última justificación ha de ser también formal, comportando la exigencia, en el acto de comprobación y en el de liquidación, de motivar las razones por las que se considera que el valor declarado en la autoliquidación que la ley presume cierta no se corresponde con el valor real, sin que sea admisible que la fuente de esas razones sea la mera disparidad del valor declarado con el que resulte de los coeficientes aprobados.

El empleo de la potestad reglamentaria, por medio de orden autonómica, para fijar automáticamente coeficientes únicos para todos los bienes inmuebles radicados en una localidad no entraña en sí mismo la existencia de un plus de presunción de acierto en la comprobación, dado que una norma jurídica, por definición no puede atender al caso singular.

El método de comprobación del art. 57.1.b) de la LGT no resulta adecuado para valorar los bienes inmuebles a los efectos de los impuestos cuya base imponible queda constituida legalmente por su valor real, lo que ocurre con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Con carácter general existe obligación de motivar el inicio de una comprobación de valores, no pudiendo iniciarse el citado procedimiento en atención únicamente al hecho de considerar que el valor declarado no coincide con el valor resultante de aplicar coeficientes de actualización al valor catastral. Dicho método de comprobación de valores ha de resultar además complementado por actuaciones referenciadas al bien inmueble que se pretenda valorar, tomándose en consideración de forma efectiva (y no solamente mediante el valor catastral) las características concretas del bien inmueble que se pretende valorar. La simple fijación de un valor comprobado que tenga como referencia el valor catastral no basta para entender que la valoración se ha hecho de forma motivada.

Ni que decir tiene que el presente pronunciamiento debía coadyuvar a excluir a este medio de comprobación de los métodos o sistemas aplicables para gestionar, de forma general, un tributo de gran trascendencia en la financiación autonómica como es el ITPyAJD, afectando asimismo al ámbito de aplicación del ISD e incluso al propio Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Los pronunciamientos del TS de 23 de mayo de 2018 traían causa del Auto del Alto Tribunal de 18 de octubre de 2017 (referente a una de dichas Sentencias), a través del cual el TS admitió recurso de casación destinado a clarificar si el empleo de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, habiendo sido reflejados en la liquidación los parámetros tenidos en cuenta para llegar a la obtención del valor comprobado, con referencia expresa a la normativa aplicada, para comprobar el valor declarado a efectos del ITPyAJD, es suficiente para considerar motivada una notificación liquidadora o, por el contrario, se precisa una mayor individualización y concreción al caso concreto, de forma que pueda el obligado tributario conocer con la profundidad y transparencia necesaria el proceso seguido para concluir el valor comprobado.

Por otra parte el TS recuerda a través de su Sentencia de 23 de mayo de 2018 lo ya declarado en sus Sentencias de 29 de marzo y 18 de junio de 2012 y de 26 de marzo de 2014 en el sentido de que el acto de determinación del valor real de los bienes inmuebles comprobados por la Administración ha de ser singularizado, motivado y fruto de un examen del inmueble, normalmente mediante visita al lugar. Y el hecho de que dicha doctrina haya sido concebida para concretar los requisitos y condiciones de la prueba de peritos de la Administración no debe constituir un obstáculo serio para su proyección sobre cualquier valoración correctora que afectase a bienes inmuebles. En otro caso quedaría en manos de aquélla la decisión sobre qué grado de cumplimiento de la jurisprudencia está dispuesta a aceptar, ya que la doctrina del TS, aun referida a la prueba de peritos, por ser ésta la empleada en los asuntos en ella examinados, puede trasladarse sin violencia conceptual a cualquier medio de comprobación, en la medida en que con él se aspire a la obtención de dicho valor real.

Por su parte la Sentencia del TS de 28 de mayo de 2018 declaró la Administración no puede comprobar el valor de un inmueble, a efectos fiscales, que un contribuyente haya calculado de conformidad con los criterios que esa misma Administración publica a estos efectos. A través de este concreto pronunciamiento se analizaba el caso de unos contribuyentes que calcularon la valoración de varios inmuebles heredados a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con arreglo a los criterios y valores que la Administración tributaria de la Generalitat de Cataluña había publicado en su página web, habiéndose realizado dicho cálculo en base al valor catastral de los inmuebles y el coeficiente correspondiente a la ubicación de los mismos, procedimiento previsto en el art. 57.1.b)

de la Ley General Tributaria. Pues bien el TS afirma que no es idóneo comprobar el valor real de inmuebles y sus efectos tributarios multiplicando el valor catastral por coeficientes.

Lo cierto es que en el presente supuesto la Administración Tributaria de la Generalitat de Cataluña efectuó una comprobación de valores que se tradujo en un valor real de los inmuebles superior al declarado por los contribuyentes y, por tanto, en un mayor Impuesto a satisfacer por los mismos. Sin embargo el TS declara que *"Es lógico que deba preservarse por nuestros tribunales la confianza legítima de los contribuyentes que han liquidado sus impuestos siguiendo los propios criterios de valoración publicados por la administración tributaria. Tal y como establece la ley, estos criterios de valoración no deben utilizarse solo en contra del contribuyente, como viene sucediendo, sino también como salvaguarda de sus intereses"*.

Ya con anterioridad, en su Sentencia de 8 de mayo de 2018, el Alto Tribunal había cuestionado el método utilizado por las Comunidades Autónomas para el cálculo del gravamen basado en multiplicar el valor catastral de un inmueble por un determinado coeficiente para determinar el valor real de aquél el cual, a su vez, sirve de base para calcular el impuesto a pagar por los contribuyentes en el caso de compra de una vivienda (ITPyAJD) pero también en las herencias y donaciones de inmuebles, concluyendo a tal efecto que la Administración no puede comprobar el valor de un inmueble que un contribuyente haya calculado de conformidad con los criterios que esa misma Administración Pública a estos efectos.

En esta misma línea se sitúa la citada Sentencia de 28 de mayo de 2018, de acuerdo con la cual la Administración no puede comprobar los valores declarados por los obligados (contribuyentes), utilizando los parámetros publicados por ella en aplicación de alguno de los nueve métodos de comprobación previstos en el art. 57.1 de la LGT. Tal y como reconoce el Tribunal en el presente caso *"La Generalitat de Cataluña publicó, mediante la instrucción, unos coeficientes por municipio y por tributo que, aplicados al valor catastral (aprobado, por tanto, en virtud de la legislación del Estado sobre el Catastro Inmobiliario), permitían alcanzar el valor real a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones, así como del que grava las transmisiones patrimoniales y los actos jurídicos documentados. Siendo así, no podía comprobar un valor fijado conforme a sus propios criterios, pues se lo impedía el inciso final del artículo 134.1 LGT"*.

De este modo el Alto Tribunal vino a estimar el recurso de casación interpuesto por el contribuyente, desestimando a su vez el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Generalitat contra una Resolución del Tribunal

Económico Administrativo Regional de Cataluña por la que se anulaba la liquidación practicada por el Impuesto de Sucesiones a varias contribuyentes por la herencia de varios inmuebles.

Esta doctrina jurisprudencial elaborada por el TS en virtud de la cual el método de estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes no resulta idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se traga, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en los que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real (caso, por ejemplo, del Impuesto sobre Sucesiones), salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo ha sido además asumido por la doctrina administrativa a través, entre otras, de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 20 de septiembre de 2018.

Por su parte la Sentencia del Alto Tribunal de 23 de abril de 2019 tiene declarado que, habiéndose producido la valoración de un inmueble por el sujeto pasivo haciendo uso de los criterios y valores que la propia Administración tributaria autonómica publicó en su página web contenidos en la una Instrucción para la comprobación de valores en el ITPyAJD e ISD, no resulta válida la comprobación de valores por la Administración tributaria de la Comunidad asignando un valor superior. En el presente caso la Generalitat de Cataluña publicó, mediante Instrucción, unos coeficientes por municipio y por tributo que, aplicados al valor catastral (aprobado, por tanto, en virtud de la legislación del Estado sobre el Catastro Inmobiliario), permitían alcanzar el valor real a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones, así como del que grava las transmisiones patrimoniales y los actos jurídicos documentados, en base a lo cual no podía comprobar un valor fijado conforme a sus propios criterios, al impedírsele el inciso final del art. 134.1 de la LGT, que constituye expresión positiva en este concreto ámbito del principio de seguridad jurídica proclamado en el art. 9.3 CE y de sus corolarios consistentes en que no cabe defraudar la confianza legítima originada en los administrados por la propia Administración y en que esta última no puede ir contra sus propios actos. Tal y como reconoce el TS en este último pronunciamiento la limitación de la potestad administrativa de comprobación constituye *"expresión positiva en este concreto ámbito del principio de seguridad jurídica, proclamado en el artículo 9.3 CE, y de sus corolarios consistentes en que no cabe defraudar la confianza legítima originada en los administrados por la propia Administración y en que esta última no puede ir contra sus propios actos"*.

### 3. EL EMPLEO DE FORMULARIOS Y LA CONSIGNACIÓN DE REFERENCIAS GENÉRICAS O FÓRMULAS REPETITIVAS.

Mediante Sentencia del TSJ. de Castilla-La Mancha de 5 de marzo de 2010 se refirió el citado Tribunal a la cuestión relativa a una comprobación de valor efectuada a la luz de una operación de segregación, analizándose un supuesto en el que el motivo de la impugnación se refería a la motivación de la comprobación de valor realizada en una segregación. Tal y como declaró el Tribunal, por regla general el valor se determinará a través del de repercusión, salvo en los casos excepcionales en que el art. 9 del Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, permite valorarlo por unitario.

En el presente caso no se explicaba por qué se hacía una valoración por unitario, recurriendo a la aplicación de un módulo determinado en atención a una instrucción del Catastro, no publicada oficialmente, y que se decía extrapolar para el año del devengo, sin que se aclarase en qué consiste esta extrapolación exactamente. A juicio del Tribunal se observa cómo la utilización por la Administración de formularios operaba como un obstáculo a la debida explicación, por el técnico, sencillamente, de los motivos y procesos, técnicos o apreciativos, que le han llevado a una determinada conclusión.

De conformidad con lo declarado por el citado Tribunal la utilización del modelo no es en sí reprochable siempre que al mismo se añadan cuantos comentarios y explicaciones hagan al caso, cosa que no sucedía en el supuesto de autos, resultando en una aplicación de coeficientes sin la debida aclaración de las razones de su aplicación. Ya en otras ocasiones la Administración ha demostrado que es capaz de emitir informes con las explicaciones suficientes para ser comprendidos, y que han sido ratificados como correctos por el Tribunal, si bien pero este no era el caso.

En el concreto supuesto planteado, tratándose de una operación consistente en la transmisión de la mitad indivisa de un inmueble arrendado, y al hilo del desarrollo de un procedimiento de comprobación de valores con la finalidad de proceder a la determinación del valor real de los bienes transmitidos, no habiéndose tenido en cuenta la circunstancia de que la finca estaba arrendada, resultaba procedente la anulación de la liquidación y la reposición de las actuaciones con la finalidad de que procediese la práctica de una nueva valoración de los inmuebles en la fecha de devengo, extendiéndose, conforme a dicha nueva valoración, una nueva liquidación por el Impuesto.

Por su parte la Sentencia del TSJ. de Castilla-La Mancha de 4 de abril de 2016 vino a poner de manifiesto en

relación con el empleo del dictamen pericial que, si bien la Administración conoce que cuando ha aplicado otros métodos de los previstos legalmente (caso de los valores medios de mercado, del valor a efectos de hipoteca o de los valores fiscales multiplicados por coeficiente) el Tribunal únicamente ha exigido de los mismos el cumplimiento de sus requisitos propios y no de otros ajenos a ellos, siendo la propia Administración la que opta por el método del dictamen de peritos habrá que estar a las exigencias propias del mismo.

Al hilo de los requisitos que han de concurrir para que pueda producirse una valoración singularizada de un bien inmueble analizó la Sentencia del TS de 12 de marzo de 2013 un supuesto en el que se ordenaba a la Comunidad de Madrid que realizase una nueva liquidación tributaria, en la que únicamente debería incluirse una valoración singularizada del bien inmueble que formaba parte del caudal hereditario. En la valoración realizada es donde discrepaba la Administración autonómica, al sostener que en el expediente administrativo constaba la identificación del inmueble, la fecha tenida en cuenta para efectuar la valoración, la superficie de la finca y el valor base de la zona, que constituyó el valor medio.

Recuerda a este respecto el TS que los informes periciales que han de servir de base a la comprobación de valores deben ser fundados, lo cual equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta. La justificación de dicha comprobación es una garantía tributaria ineludible. Y, tal y como se ha venido poniendo de manifiesto a lo largo del presente trabajo, por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la elevación de la base no puede entenderse cumplida dicha obligación impuesta por el art. 121 de la Ley 58/2003 si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o sólo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven para cualquier bien. Por el contrario, tal y como subraya el Tribunal la comprobación debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y prácticos y así aceptarlo, si llega a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir, o rechazarlos porque los repunte equivocados o discutibles, pudiendo en tal caso proponer la tasación pericial contradictoria a la que también tiene derecho.

A través de la Sentencia de 6 de marzo de 2015 se analizaba por parte del TS la cuestión relativa a si un informe de valoración de un inmueble, emitido por un

perito de la Administración en virtud de lo dispuesto en el art. 57 e) de la Ley 58/2003, en el que se toman en consideración el estado de conservación del inmueble y/o la calidad de los materiales, puede considerarse correctamente motivado pese a que los técnicos de la Administración que emiten el informe no han visitado el inmueble para evaluar tales circunstancias. A este respecto, habiéndose sostenido en la Sentencia impugnada que un informe de valoración de un inmueble (en el concreto supuesto de autos planteado, los seis informes que dieron lugar a la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones impugnada) está suficientemente motivado cuando toma en cuenta las circunstancias del estado de conservación del edificio, de sus materiales, instalaciones y terreno, y su calidad constructiva (sin una previa visita del técnico de la Administración al inmueble para comprobar y valorar tales circunstancias) concluyó el TS que la doctrina sostenida por la sentencia impugnada resultaba contraria a la doctrina sentada en sus Sentencias de 24, 26 y 31 de marzo de 2014, en las que se afirmó que *“no podría evacuarse el dictamen debidamente motivado sobre la base de circunstancias como el estado de conservación o la calidad de los materiales utilizados, si no es porque previamente han sido consideradas las mismas respecto al inmueble concernido en razón de la correspondiente visita y toma de datos”*.

La parte recurrente estimó correcta la doctrina que, sobre la motivación de las comprobaciones de valores, establecían las sentencias invocadas de contraste, concluyendo a tal efecto que la sentencia impugnada aplicaba incorrectamente lo dispuesto en el art. 54 de la antigua Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (actual art. 35 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas) y en los arts. 102.2 y 134.3 de la Ley 58/2003, así como que la doctrina correcta era la contenida en las sentencias invocadas como contradictorias y que los informes de valoración realizados por la Administración en los que se sustentaba la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dictada respecto de la recurrente no estaban debidamente motivados. Pues bien la consecuencia de la falta de motivación denunciada era la nulidad del acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Y, siendo en el presente caso la segunda vez en que la Comunidad de Madrid realizaba una comprobación de valores defectuosamente motivada de los inmuebles, se estimó que debía finalmente prevalecer la autoliquidación presentada por la recurrente.

En las tres Sentencias del TS de contraste a las que se aludía (Sentencias de 24, 26 y 31 de marzo de 2014) se anuló un dictamen pericial de la Administración sobre valoración de inmuebles, por no estar debidamente motivado, al emplear una fórmula estereotipada que no ilustraba al contribuyente debidamente sobre el resultado de la valoración. Dichos pronunciamientos, tras exponer la reiterada doctrina sobre las exigencias formales y de fondo de la valoración, se refieren, *obiter dicta*, a que, incluso, en ocasiones, por parte del Alto Tribunal se ha venido sosteniendo que para que puedan entenderse debidamente motivados los dictámenes periciales emitidos por la Administración Tributaria para la comprobación de valores respecto a bienes inmuebles, cuando para tal valoración sea necesaria o simplemente tenida en cuenta -circunstancias que solamente pueden ser consideradas a la vista del mismo-, resulta preciso que se haya realizado la visita correspondiente para la comprobación de la concurrencia y evaluación de tales circunstancias, de tal modo que no podría evacuarse el dictamen debidamente motivado sobre la base de circunstancias como el estado de conservación o la calidad de los materiales utilizados, si no es porque previamente han sido consideradas las mismas respecto al inmueble concernido en razón de la correspondiente visita y toma de datos.

Para el TS, aunque una debida motivación podría requerir la vista del perito al inmueble, no por ello puede anularse sin más la valoración, sino por carecer de motivación suficiente. En base a ello afirmó el TS a través de su Sentencia de 6 de marzo de 2015 que, en el presente caso, entre la sentencia impugnada y las de contraste no se producía la contradicción que demandaba la unificación de doctrina. En todas ellas se resolvió sobre la base de un informe pericial en el que no constaba que fuera elaborado previa visita al inmueble. En la sentencia impugnada el juzgador apreció suficientemente motivado el informe. Por el contrario, en las sentencias invocadas de contraste lo estimó insuficientemente motivado, no produciéndose la respuesta diferente de una y otras en razón a la visita o no del inmueble -que no se produjo sino en función de la valoración que hubiere de hacerse por el juzgador del alcance y contenido de los informes, en punto a su motivación. A ello obedeció la disparidad de respuestas y no a la visita del perito al inmueble, que en ningún caso ocurrió, procediéndose así a desestimar el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto al efecto.

Por otra parte, y en relación con el carácter vinculante de las valoraciones previas, la Sentencia del TSJ. de la Comunidad Valenciana de 25 de junio de 2012 analizó un supuesto en el que la parte actora alegaba que

existía infracción del art. 90 de la Ley 58/2003, ya que se otorgaban efectos vinculantes al informe de valoración, cuando lo cierto es que la parte no aportó los datos suficientes para proceder a dicha valoración, al no aportar el auto de aprobación de las operaciones particionales. A tal efecto se alegó el carácter vinculante de los dictámenes de valoración, según el art. 90 de la LGT, así como la transgresión por parte de la Administración del principio de buena fe y que el auto judicial por el que se aprobaron las operaciones particionales tenía la consideración de declaración tributaria. La Administración se opuso alegando que el informe de valoración realizado por la Administración tenía fuerza vinculante para ambas partes.

A juicio del Tribunal los motivos articulados por la parte actora debían ser desestimados en referencia a la infracción del art. 90 de la LGT, dado que en la petición que se realizó se contenían todos los datos, verdaderos y suficientes, por lo que el dictamen emitido resultaba vinculante en el plazo de tres meses fijado por el citado artículo, no pudiendo argumentarse a tal efecto que no se respetase el principio de buena fe, dado que se aportó la información tributaria, que era la relevante a efectos fiscales, no existiendo obligación legal de presentar un acuerdo al que habían llegado los interesados en la partición de la herencia.

Ya con anterioridad se refirió el TS mediante Sentencia de 17 de diciembre de 2012 a esta cuestión relativa a la necesidad de motivación tratándose de un dictamen pericial relativo a la valoración de inmuebles integrantes de un caudal relicto. A través del citado pronunciamiento estimó el Alto Tribunal que el análisis de si el dictamen pericial realizado está o no suficientemente motivado constituye un supuesto de revisión del material fáctico del litigio que no pertenece al juicio en casación, salvo que se alegue y demuestre que la Sala de instancia infringió preceptos reguladores de la valoración de pruebas tasadas o realizó un apreciación ilógica, irracional o arbitraria, lo que, sin embargo, no se produjo en el concreto supuesto planteado.

Así las cosas el TS procedió a desestimar el recurso de casación interpuesto por la Comunidad Autónoma, si bien reiteró su doctrina favorable siempre a una interpretación extensiva del requisito de motivación, recordando que basta una lectura del informe de valoración del inmueble para advertir, tal y como sostenía la Sala de instancia, la falta de motivación, no siendo suficiente en tal sentido con incluir un modelo estereotipado sin expresión de las razones concretas, los criterios especiales y los elementos de juicio tenidos en cuenta para llegar a ese valor.

De acuerdo con lo afirmado por el TS en el citado pronunciamiento así como en sus Sentencias de 12 de diciembre de 2011 y 29 de marzo de 2012 (ya analizada), entre otras, para entender suficientemente motivada la comprobación de valor, ésta debe de ser individualizada y fundamentada; en palabras del Tribunal *"La comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente, al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y prácticos y así aceptarlo, si llega a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir, o rechazarlos porque los reputa equivocados o discutibles y en tal caso, solo entonces, proponer la tasación pericial contradictoria a la que también tiene derecho (...) No es admisible, en consecuencia, que se remita al interesado a aquellos registros o estudios para la comprobación de un dato fáctico absolutamente esencial para analizar si la valoración que se discute se halla suficientemente y correctamente motivada y si ha sido realizada válidamente"*.

Véase igualmente a este respecto la Sentencia del TSJ. de la Región de Murcia de 5 de febrero de 1997, en la que se concluyó que resultaba incorrecta la comprobación de valores si se consignaba una cifra abstracta, unas operaciones a partir de un módulo no motivado o por remisión a valores de mercado en un texto estereotipado. Este mismo Tribunal, en su Sentencia de 13 de mayo de 1998, anuló una comprobación de valores que sólo aplicaba una fórmula matemática no explicada, sin que pudiera conformidad al respecto no haber pedido la tasación pericial contradictoria.

Por su parte la Sentencia del TSJ. de La Rioja de 15 de marzo de 2011 afirma que nos hallamos ante un supuesto de motivación insuficiente en aquellos casos en los que tiene lugar únicamente la realización de una remisión a los valores mínimos de la zona, sin especificarse cómo se obtienen los datos que se aplican en la fórmula de cálculo ni cuáles son las fuentes. Tratándose de transmisiones inmobiliarias resulta exigible un dictamen o estudio previo emitido por un funcionario competente con una motivación suficiente. Así se encargó de precisarlo la Sentencia del TSJ. de la Comunidad Valenciana de 6 de octubre de 2009.

Ciertamente no suele ser infrecuente la existencia de informes periciales realizados donde el perito emplea fuentes documentales que le sirven a él para elaborar su trabajo y considerar que la valoración está suficientemente motivada, procediendo a individualizar el inmueble. A nuestro juicio, sin embargo, la referencia a dichas fuentes resulta absolutamente genérica. De entrada esta forma de motivar no es conforme con la doctrina jurisprudencial, ya

que sirven para cualquier valoración. Es esta una cuestión que habría de ser tomada en consideración por los Servicios de Valoraciones ya que, aquello que vale para los peritos, no sirve en cambio para completar las exigencias legales exigidas tratándose de un contribuyente que no tiene la formación y el conocimiento de aquéllos. Y, al no quedar suficientemente especificadas dichas fuentes, las mismas no pueden considerarse contrastadas, que es lo que exigen los tribunales y la ley.

A la luz de los numerosos pronunciamientos judiciales emanados de los tribunales de justicia los responsables de las valoraciones (aparato administrativo) deberían conocer que la valoración solo es válida cuando esas fuentes se hallan incorporadas al expediente, al igual que sucede con el resto de los elementos en los que el técnico de la Administración basa sus conclusiones. En este sentido la Sentencia del TSJ. de Castilla y León de 4 de julio de 2012 [reiterada por el citado Tribunal en otras posteriores como la de 8 de marzo de 2013] es muy clara en este punto cuando afirma que *“Por lo tanto, si la Administración Tributaria autonómica se remite a los registros fiscales existentes o a los estudios de mercado efectuados por ella misma para con apoyo en los mismos dictar una determinada resolución, en este caso una valoración tributaria, tal actuación es válida, pero necesariamente debe aportar al expediente administrativo un certificado o testimonio documental de los datos tributarios contenidos en aquellos registros fiscales o estudios de mercado. No es admisible que se remita al interesado a aquellos registros o estudios para la comprobación de un dato fáctico absolutamente esencial para analizar si la valoración que se discute se halla suficiente y correctamente motivada y si ha sido realizada válidamente. Sólo los hechos notorios o los admitidos por el interesado quedan exentos de su prueba y, por tanto, de su aportación al expediente administrativo. Si no existe copia documental, certificado u otro documento público u oficial que acredite la valoración fiscal o de mercado o cualquier otro dato de significación tributaria en el expediente administrativo, tenido en cuenta por la administración y explicitado en su acto, la administración tributaria no está motivando correctamente su valoración”*.

En esta misma línea se sitúa la Sentencia del TSJ. Castilla y León de 25 de enero de 2013, a cuyo tenor *“No es admisible que se remita al interesado a aquellos registros o estudios para la comprobación de un dato fáctico absolutamente esencial para analizar si la valoración que se discute se halla suficiente y correctamente motivada y si ha sido realizada válidamente. Sólo los hechos notorios, o los admitidos por el interesado quedan exentos de su prueba y por tanto de su aportación al expediente*

*administrativo. Si no existe copia documental, certificado u otro documento público u oficial que acredite la valoración fiscal o de mercado o cualquier otro dato de significación tributaria en el expediente administrativo, tenido en cuenta por la administración y explicitado en su acto, la administración tributaria no está motivando correctamente su valoración”*.

Véanse asimismo a este respecto las Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Andalucía de 25 de marzo de 2010 y de Extremadura de 25 de mayo de 2010, de conformidad con las cuales resulta procedente aquella comprobación de valores realizada por referencia a los que figuren en registros fiscales, como el valor catastral, esto es, aquella comprobación de valores llevada a cabo por referencia catastral y mediante la aplicación de un coeficiente, debido a que no se modifica un elemento del tributo, sino que se utiliza un método de valoración, lo que no impide al contribuyente ejercitar su derecho de defensa.

Si la valoración no puede cumplir estos requisitos es inadmisibles que sigan realizándose por este mecanismo, ya que esta manera de valorar resulta ilegal. Así se ha pronunciado también, dentro del ámbito de la Comunidad Autónoma de Extremadura, Sentencia del TSJ. de la citada Comunidad de 29 de noviembre de 2009, a través de la cual se declararon inmotivadas aquellas valoraciones en las que el perito se basa en un valor declarado en otro expediente al que no tiene acceso el contribuyente. Tal y como expuso textualmente el citado Tribunal *“En el caso que nos ocupa realmente el perito se vale de un valor declarado en otro expediente al que no tiene acceso del contribuyente, de modo que aunque se ha señalado la fuente de donde se ha obtenido el valor se le causa indefensión al mismo al no poder comprobar la ubicación precisa del otro local, superficie, forma, accesos, calidades de terminación, etc., que son relevantes para determinar el valor real del bien, de modo que verdaderamente en el caso que nos ocupa el valor real de un bien no solo se ha determinado por el declarado en otro, sino que no se sabe las características de ese otro, las cuales es evidente que son muy relevantes para fijar el valor del bien, de modo que al no tener acceso el contribuyente al otro expediente utilizado por la Administración se le está impidiendo una adecuada defensa”*.

No creemos que deban emitirse informes de peritos basados en un valor declarado en otro expediente al que no tiene acceso el contribuyente. Adviértase que nadie discute que el valor resultante no sea el correcto. El problema es que la mera mención sin más de las fuentes no transforma en válida la valoración porque, como suele decirse, el fin no justifica los medios.

Igualmente estimamos que no resultan admisibles aquellas valoraciones recogidas en dictámenes periciales que aluden sin más a Órdenes y Decretos autonómicos. Dicho método ha sido rechazado por numerosos Tribunales Superiores de Justicia. Baste citar al respecto, como botón de muestra, la Sentencia del TSJ. de la Región de Murcia de 31 de mayo de 2013, en la que se afirmó que *“Según el dictamen de valoración obrante en el expediente administrativo los inmuebles transmitidos se encuadraban en los precios de mercado previamente establecidos en la Orden de 9 de diciembre de 2004; para llegar a la conclusión de que la valoración total es de 148.1982'19 €, sin que consten otros datos, ni mayores precisiones que la mención de la citada Orden. De lo expuesto se desprende que el dictamen no puede considerarse suficientemente motivado al limitarse a citar los valores unitarios tenidos en cuenta establecidos en la citada Orden de la Consejería de Hacienda de la Comunidad, sin explicar el estudio comparativo realizado para determinar dichas cifras”*.

Concluyó pues el Tribunal en el citado pronunciamiento que es necesaria la existencia de una visita física del inmueble por parte del perito al objeto de poder incluirlo en uno de los precios de mercado preestablecidos en la Orden que resulte aplicable, teniendo presente además que se hace necesario contrastar el bien con otros similares cuyo valor haya sido declarado por otros contribuyentes y que sea necesario concretar, requiriéndose a tal efecto que el dictamen contenga una motivación individualizada y no genérica para no causar indefensión al interesado.

En otras ocasiones los informes se basan en normas improcedentes. Este fue, por ejemplo, el caso abordado, entre otras, por la Sentencia del TSJ. de Extremadura de 26 de julio de 2005 que, a su vez, se basó en otra Sentencia de dicho Tribunal de 21 de marzo de 2001 (recaída en los Autos 1127/1998 y donde, a su vez, se ratificó el Decreto 21/1998, de 17 de marzo, sobre valoraciones fiscales, actualmente derogado). Tal y como se encargó de precisar el citado Tribunal dicho método no era apto para aplicarse a los impuestos cedidos (en nuestro caso, al ITPyAJD), a pesar de que fueron numerosísimos los informes periciales de aquel período que se fundamentaron en el mismo. La citada Sentencia del TSJ. de Extremadura de 26 de julio de 2005 rechazó la actuación de la Administración que fundamentaba las valoraciones en el Decreto 21/1998 en los siguientes términos: *“Es evidente que nos encontramos en el ámbito de tributos cedidos, de ahí que, tal y como dijimos en la Sentencia 498/2003 ó 164/2005, tal Decreto no puede servir de motivación, ya que no constituye una motivación adecuada, al tratarse de una norma que no puede aplicarse válidamente a los tributos cedidos, ya*

*que de este modo la Comunidad Autónoma se excedería de sus competencias, al incidir de una manera clara en la fijación de las bases impositivas de estos tributos”*.

Cabe aludir igualmente a la existencia de una falta de motivación en aquellos casos en los que se consignan valores pero no las fuentes. A esta forma de proceder se ha referido la Sentencia del TSJ. de Galicia de 8 de mayo de 2013 cuando afirma que *“Ciertamente el técnico señala que dicho valor MBC se actualizará a la fecha de devengo mediante un incremento anual que no supere el intervalo medio entre tramos, pero no especifica ni el cálculo ni si la actualización se ha llevado a cabo, por lo que no cabe hablar de motivación. En cuanto a la valoración del m2 en función del municipio en el que se ubica la parcela, no se cita la fuente de obtención de los datos de referencia”*.

En suma, existen dictámenes de peritos que se limitan a consignar fórmulas genéricas, como bien constató la Sentencia del TSJ. de Andalucía de 26 de diciembre de 2012 al precisar que *“En cuanto a la motivación, la valoración practicada se ha limitado a la aplicación de unos módulos o precios unitarios corregidos por una serie de factores o coeficientes, un modelo genérico que se basa también en características no sólo determinadas genéricamente, como el uso y tipología, sin atención a las características específicas de diseño o configuración de la obra proyectada”*.

Dicha situación podría hacerse extensible además a todos los demás órganos de la Administración que intervienen en el procedimiento de comprobación de valores o en otros procedimientos donde se utiliza el informe pericial, caso por ejemplo de los órganos de gestión, que no tienen responsabilidad alguna en los informes periciales y que, sin embargo, están obligados a trabajar con ellos como meros espectadores de lo que está pasando, de tal suerte que el expediente, por muy bien que se tramite, ya lleva la enfermedad con él y el óbito es solo cuestión de tiempo.

#### **4. EL EMPLEO DE TESTIGOS PARA LA REALIZACIÓN DE LA COMPROBACIÓN.**

Cabe referirse nuevamente a este respecto a la STS de 6 de marzo de 2015, ya citada, y a través de la cual se analizó un supuesto en el que los informes obrantes tenían una estructura sustancialmente idéntica y en ellos el perito estudiaba con detalle los datos de localización del inmueble, describiendo pormenorizadamente, entre otros extremos: las características urbanísticas, arquitectónicas y socioeconómicas del barrio en el que se encuentra cada uno de ellos; la tipología del inmueble,



los equipamientos urbanos del inmueble y del entorno, así como sus comunicaciones de transporte público. Asimismo se analizaba por el perito el edificio, reflejándose el plano de situación y de alturas obtenido del Catastro, describiéndose en el citado informe las características básicas del edificio, sus características constructivas (precisando en cada caso el año de construcción, la categoría constructiva, los materiales de construcción, el estado de conservación, etc.) y precisando detalladamente en cada caso cómo se efectuó el cálculo de la superficie computable del inmueble.

En cuanto a la identificación del inmueble y datos de superficie, se hacía constar en el informe que ello se efectuaba de acuerdo con los datos catastrales, examinándose a continuación si había algún régimen de protección oficial o arrendamiento. En cuanto a la metodología de valoración, explica el informe que se utilizaba el método de comparación de mercado. Y, por lo que se refiere a los testigos empleados para realizar la comparación, todos ellos estaban perfectamente identificados mediante la calle y número en el que se encuentran situados, superficie, año de construcción y valor. En base a ello, y tras exponer el perito el valor declarado del metro cuadrado de los diversos testigos que incluía en una relación (todos ellos de características, antigüedad y ubicación similar al inmueble valorado) se extrajo el valor promedio del metro cuadrado referido a la fecha del devengo del Impuesto, siendo éste valor promedio así obtenido el que aplicaba al inmueble de que se tratase

A pesar de no ser vinculante la valoración previa la Administración debe justificar la extraordinaria diferencia respecto a la valoración de su perito. Debido precisamente a ello la Sentencia del TSJ. de Madrid de 9 de julio de 2015, a la que ya se ha hecho referencia, anuló un dictamen pericial de la Administración, a pesar de que estaba suficientemente motivado, ya que consignaba las transmisiones testigo cumpliendo con el suficiente detalle para su correcta identificación y para juzgar su validez como operaciones comparables, no habiéndose desvirtuado la idoneidad de los testigos que se utilizaron, de forma que no resulta apreciable, en consecuencia, ninguna indefensión. No obstante la Sala considera sorprendente la extraordinaria diferencia entre la valoración que resultaba de la comprobación de valores y aquella que suministró la Dirección General de Tributos (DGT) con carácter vinculante, siendo esta última incluso algo inferior al precio convenido por las partes, aunque dentro de un margen razonable. De cualquier manera, a pesar de que la valoración que suministró la Administración con carácter vinculante no disponía de

este alcance, concluye el Tribunal que una disparidad de valoración tan sobresaliente no puede ignorarse. La única explicación admisible remite a la homogeneidad de los testigos y el inmueble valorado, condición que en el presente caso afirmó el perito pero que contrastaba con algunas características de los inmuebles en cuestión.

Estas circunstancias provocaron en su día una importante duda sobre la corrección del dictamen en que se fundamentaba la comprobación de valores, la cual no puede ser resuelta en perjuicio de los contribuyentes, sino de la propia Administración, sobre quien recae la carga de la prueba de la valoración propugnada.

Acerca de la validez de los testigos empleados en una comprobación de valores declaró la Sentencia del TSJ de Madrid de 14 de septiembre de 2015 que, habiéndose efectuado la valoración por comparación con valores declarados en transacciones realizadas en el mismo entorno calificado como homogéneo, y estimándose que los errores imputados por la recurrente a la descripción del mismo eran intrascendentes (ya que, al afectar por igual a todos los testigos empleados, aún de ser ciertos, no habrían de variar el resultado de la valoración), debía entrar a analizarse la argumentación efectuada por la recurrente relativa a que los testigos empleados no eran homogéneos entre sí en relación a la finca valorada. A juicio de la recurrente en la valoración efectuada se habían empleado testigos de tres años distintos, con distintos valores, evidenciando la existencia de un mercado inmobiliario inestable, por lo que no se podría considerar como término de comparación homogéneo el obtenido de aquellas transacciones. Sin embargo para el Tribunal los testigos empleados se encontraban en una horquilla temporal de doce meses, dentro de la cual se situaría también la operación valorada de manera que, a los efectos de la valoración, los testigos sí que formaban una muestra temporalmente homogénea ya que, aunque no perteneciesen al mismo año natural, sí que correspondían a una misma coyuntura de mercado.

Pues bien, a resultas de lo anterior concluyó el Tribunal que dichos informes de valoración, de estructura sustancialmente coincidente, ni acudían a fórmulas estereotipadas ni se referían a imprecisos estudios de mercado, sino que fueron realizados de forma individualizada y pormenorizada, partiendo de los datos de superficie obrantes en el Catastro, describiéndose en ellos el año de construcción del edificio en el que se encuentra el inmueble valorado, sus materiales, equipamiento, ubicación, entorno, etc., así como el método de valoración empleado, el método de comparación de mercado, identificando e individualizando detalladamente los inmuebles que se utilizaron para efectuar tal comparación.

Así pues dichos informes no podían tildarse de inmotivados, sin que la visita del perito al inmueble fuese imprescindible, en todo caso, para poder efectuar su valoración, siempre que ésta se hiciese de forma individualizada y expresando los criterios tenidos en cuenta para efectuarla, máxime teniendo presente además que los interesados no pusieron de manifiesto circunstancia especial alguna en tales inmuebles que aconsejara dicha visita. La motivación de los informes de valoración de inmuebles se consideró pues por el Tribunal como suficiente para permitir a los interesados articular perfectamente su eventual discrepancia con tales informes, desterrando cualquier situación de indefensión frente a los mismos, ya que su motivación bastante les permitía discutirlos con la correspondiente pericial contradictoria.

## 5. LA UTILIZACIÓN DE OFERTAS UNILATERALES DE VENTA.

Tal y como establece la Sentencia del TSJ. de Madrid de 22 de mayo de 2014 las ofertas unilaterales de venta no pueden utilizarse por el perito de la Administración como muestras en su dictamen para justificar el incremento de la base imponible. En el concreto supuesto analizado por el Tribunal a través del citado pronunciamiento los dictámenes de valoración presentaban una evidente contradicción interna, entre la metodología que se decía empleada y las muestras con las que se operaba, indicándose en ellos que para su realización se habían considerado testigos obtenidos a partir de operaciones declaradas por los contribuyentes sobre transacciones reales documentadas en escritura pública, así como, en muestras de estudios de mercado, manifestando que se habían tenido en cuenta las transacciones que en razón de la cercanía, fecha y producto inmobiliario fuesen comparables a la que era objeto de la presente valoración individualizada.

Sin embargo esta pauta metodológica no se respetaba y quedaba desmentida con las muestras empleadas en el cuadro de testigos que figuraba en el dictamen. Concretamente se trataba de un total de siete muestras que no se sustentaban en transacciones reales, correspondiendo por el contrario a ofertas de venta realizadas por agentes de la propiedad inmobiliaria, por particulares, y en uno de los casos por un promotor. Con carácter adicional, dada su propia naturaleza de ofertas, no tenían por qué corresponderse con operaciones verdaderas, lo que privaba de rigor al valor obtenido a partir de ellas. En suma, el valor obtenido carecía de

validez al estar basado en ofertas unilaterales de las que se desconocía si llegaron a realizarse así como el precio real de cada operación, además de utilizar unos coeficientes de minoración cuya aplicación estaba desprovista de justificación.

En esta misma línea se sitúa la Sentencia del TSJ. de la Comunidad Valenciana de 26 de mayo de 2015, de conformidad con la cual las ofertas de venta publicadas en revistas no pueden utilizarse como valores reales de venta en una comprobación de valores. Ciertamente una tasación pericial asumible necesita de la comprobación real y específica del inmueble a valorar, esto es, de una percepción inmediata de sus características y de su estado. A partir de aquella comprobación cabe imaginar diversos métodos válidos de cálculo de su valor de mercado, siendo uno de ellos el de comparación con inmuebles análogos. Ahora bien en el presente caso analizado por el Tribunal la tasación servida por la Administración no cumplía con las anteriores exigencias dado que, a pesar de adjuntarse una fotografía exterior de la vivienda, no constaba cuál era su estado real ni que concurrieran circunstancias obstativas para dicha averiguación. La comparación se hizo, no con valores reales de venta, sino con las ofertas de venta publicados en una revista y en este sentido estima el Tribunal que no había garantías ni de la homogeneidad en la comparación de valores ni de que éstos fuesen valores reales de venta.

## 6. EL EMPLEO DE MÉTODOS DE VALORACIÓN "HÍBRIDOS".

Mediante Sentencia del TSJ. de la Comunidad Valenciana de 1 de octubre de 2013 analizó el Tribunal un supuesto relativo a un dictamen pericial valorador en el que la Administración había puesto a disposición en el portal web de la Generalitat todos los módulos que eran empleados en la valoración) el método de valoración empleado por la Administración fue el dictamen de peritos, regulado en el art. 57.1.e) de la Ley 58/2003. Sin embargo lo que realmente hizo la Administración fue partir de la ficha catastral de cada inmueble, fiando a la descripción catastral los datos relativos a superficie, estado, antigüedad, etc., pero sin que los mismos hubiesen sido contrastados por un perito.

A través del citado pronunciamiento viene a criticar el Tribunal el método de valoración híbrido empleado, no previsto en la normativa tributaria. Y es que en realidad la Administración no emplea el dictamen de peritos, sino que parece emplear el método de comprobación previsto en el art. 57.1.b) de la LGT, relativo a la estimación

por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Como es sabido el citado método determina la aplicación de un coeficiente multiplicador al valor catastral del inmueble, quedando condicionada su validez a que tales coeficientes hayan sido aprobados por la Administración que los vaya a aplicar y al hecho de que su publicidad consista en la información pública sobre la metodología técnica utilizada para su cálculo, los propios coeficientes resultantes y su periodo temporal de validez. El art. 57.1.b) de la LGT permite aplicar coeficientes multiplicadores al valor que del inmueble adquirido aparezca en el Catastro Inmobiliario, arrojando con frecuencia el resultado de la aplicación de los referidos coeficientes un valor de inmueble generalmente superior al declarado por el contribuyente.

Concretamente en el presente caso sobre la ficha catastral la Administración aplica todos los demás parámetros de cálculo para su comprobación (valores de suelo, de la construcción, coeficientes, etc.). Téngase presente además a este respecto que ni en el ITPyAJD ni en el ISD la base tributaria se determina mediante una gestión administrativa colectiva, a diferencia de lo que sucede en impuestos como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) o el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). En estos dos últimos impuestos la valoración catastral vincula al contribuyente, si bien no tiene por qué coincidir con el valor real, que constituye como es sabido la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) y del ISD, no tomándose además en estos dos últimos impuestos como punto de partida de cara al cálculo de la base imponible la valoración catastral.

Tanto la Administración Tributaria autonómica como, posteriormente, el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR), dieron valor al dictamen de peritos que justificó la comprobación de valores, en los datos descriptivos del inmueble consignados en la ficha catastral relativos a superficie, estado, antigüedad, etc., en lugar de atender a los datos consignados en la autoliquidación hecha por la contribuyente. Dichos datos no fueron contrastados por los peritos. En base a ello la Sentencia del TSJ. de la Comunidad Valenciana de 1 de octubre de 2013 (rec. 2040/2012) resolvió anular la comprobación de valores que había llevado a cabo la Administración Tributaria, al estimar que la motivación tenía que ser específica e individualizada. Y es que en el concreto supuesto de autos planteado la Administración se fío de la descripción catastral la cual, aunque vincule al contribuyente a efectos del IBI y del IIVTNU (téngase presente que en ambos impuestos la base imponible

viene determinada por el valor catastral del inmueble) no es obligatoria para el ITP ni para el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para los que la Ley no contempla una gestión administrativa colectiva en la determinación de las bases tributarias a aplicar. Dicha descripción no tenía por qué coincidir necesariamente con la realidad, pudiendo ser legítimamente desmentida al presentar el contribuyente la declaración o autoliquidación del ITP, cuya normativa aplicable no impone que la descripción catastral sea punto de partida preceptivo en el cálculo de la base imponible del Impuesto.

Tal y como afirma el Tribunal *“Dentro del dictamen de perito aportado podemos encontrar tres partes o cuerpos diferentes, además de la propia identificación de la finca objeto de valoración. En el primero de ellos se procede a determinar los parámetros de valoración individualizada, en el que se describe la superficie, la tipología de la construcción, la categoría constructiva, antigüedad, existencia de reformas o rehabilitaciones o el estado de conservación de la finca a valorar. Tales parámetros se extraen de la ficha catastral del bien. En cuanto al valor del suelo en el presente caso se parte de un estudio de mercado realizado por la propia Dirección General de Tributos. En tal estudio se procede a fijar un valor unitario para el suelo, en función de la ubicación del inmueble, sobre el que aplicar el correspondiente coeficiente de actualización a la fecha del devengo y el corrector del suelo. Tales coeficientes se extraen de las resoluciones de 5 y 23 de abril de 2009 [...]. Para la fijación del valor de construcción se parte del módulo básico de construcción, fijado asimismo en el estudio de mercado de referencia, al que aplican los coeficientes de actualización [...]. El módulo básico de construcción se fija en el estudio de mercado, cuantificándose conforme a las previsiones del Ministerio de Economía y Hacienda, y el coeficiente de actualización resulta de las resoluciones antedichas de la Dirección General de Tributos de la Conselleria d'Economia”*.

A la hora de entrar a clarificar la cuestión relativa a si el método empleado por la Administración Tributaria en su comprobación de valores es ajustado hasta el punto de que permita desechar, con arreglo a Derecho, la propuesta que sobre la base tributaria contenía la declaración del sujeto pasivo, señala el Tribunal que la Administración Tributaria Valenciana se fía a la descripción catastral la cual, aunque vincule al sujeto pasivo del IBI y al sujeto pasivo del IIVTNU (si es que la consintió después de notificada), y aunque la persona interesada tenga que combatirla cuando pretenda su modificación (art. 3.3 de la Ley del Catastro), no tiene por qué coincidir necesariamente con la realidad, pudiendo ser legítimamente desmentida al presentar la declaración o autoliquidación del ITPyAJD o

del ISD, ya que sus leyes reguladoras no imponen que la descripción catastral sea punto de partida preceptivo en el cálculo de la base imponible.

La Administración Tributaria aplicó, sobre la descripción de la “ficha catastral”, todos los demás parámetros de cálculo para su comprobación (valores de suelo, de la construcción, coeficientes, etc.). Por otra parte los estudios de la Dirección General de Tributos Valenciana sobre los valores del suelo y los de la construcción, si bien podrían tenerse como un punto de partida, meramente indicativo, dentro de una adecuada comprobación, no dejan de atender criterios generales, siendo en realidad que cada uno de los inmuebles incluidos en las zonas, calles o parajes acotados no tienen que equipararse necesariamente a estos efectos.

Quedaba por tanto desnaturalizada la gestión individualizada contemplada en la Ley reguladora del Impuesto, de manera que la noticia que recibe el contribuyente a través de la declaración tributaria tan sólo ofrece relevancia si la base declarada es inferior a los mínimos sentados por los estudios administrativos. Este sistema genérico y previo de valoración no está amparado por la Ley del Impuesto y no puede asimilarse al “dictamen de peritos” del art. 57.1.e) de la LGT. Más bien dicho sistema vendría a encajar en la figura de la letra b) del dicho precepto legal, referente a la “estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal”. Así pues el Tribunal la queja de la parte recurrente según la cual la valoración de la Administración no se cerciora del estado real del inmueble y aplica parámetros no convenientemente individualizados.

En definitiva, en el presente caso la Administración tributaria tomó el criterio relativo a la valoración colectiva como punto de partida del presunto dictamen de peritos, convirtiendo lo que debiera ser una valoración individualizada en una versión modificada de la ponencia de valores catastral, procediéndose a aplicar parámetros de valoración colectivos, no constatados por el perito, y ajenos a cualquier individualización, que poco o nada tienen que ver con el valor real que constituye la base imponible del ITP o del ISD, no hallándose además amparados por la normativa de dichos tributos, siendo lo procedente en dicho caso la anulación de la liquidación practicada.

En consecuencia, si bien el Tribunal estimó que la valoración se encontraba motivada, terminó disponiendo su anulación por no ser específica e individualizada. Ni existir visita *in situ* para comprobar los elementos determinantes de la comprobación. A juicio del Tribunal no resultaba adecuado en el presente caso el método de valoración empleado, al partir el mismo de los datos

descriptivos del inmueble consignados en la ficha catastral, los cuales no eran contrastados con el estado real del inmueble, aplicándose valores genéricos derivados de los estudios de mercado realizados por la DGT.

Finalmente la Sentencia del TSJ. de la Comunidad Valenciana de 28 de octubre de 2015 terminaría anulando el método de comprobación de valores que establecía la Orden 23/2013 de la Consejería de Hacienda y Administraciones Públicas, de 20 de diciembre, al rechazarse que el cálculo efectuado, necesario para la liquidación de los impuestos, pudiera asimilarse al dictamen de peritos. Impugnaba la actora en el recurso interpuesto al efecto la comprobación de valores efectuada por la Oficina Liquidadora, basándose tanto en la ausencia de motivación como en la falta de individualización de la comprobación de valores, ya que no se había producido la ni la inspección ni el reconocimiento del inmueble a valorar. El método de comprobación elegido por la Administración había sido el dictamen de peritos, el cual presupone la visita del inmueble a valorar para determinar sus características actuales.

Precisamente dentro del ámbito la citada Comunidad Valenciana se reguló desde 2013 el método de la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, consistente en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que, una vez determinados y publicados por la Administración tributaria competente, se aplican sobre los valores catastrales de los inmuebles. En efecto, dentro del ámbito específico de la Comunidad Valenciana dicho sistema de fijación de los valores reales estimados a partir de los valores catastrales se reguló en 2013 a través de la Orden núm. 23/2013, de 20 de diciembre, los coeficientes aplicables al valor catastral a efectos de la comprobación de valores, con la finalidad de superar los problemas de motivación que planteaba el sistema anterior, que se hallaba regulado en disposiciones sin suficiente cobertura normativa. Así, tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que habría de tomarse como referencia para determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

Tal y como afirmó la citada Sentencia del TSJ. de la Comunidad Valenciana de 28 de octubre de 2015 los técnicos no pueden basar sus informes solo en la ficha catastral, sin constatar *in situ* la situación de los inmuebles, no teniendo por qué coincidir la descripción necesariamente con la realidad y pudiendo ser legítimamente desmentida al presentar la declaración autoliquidación del Impuesto. De acuerdo con lo manifestado en el citado pronunciamiento “(...) Lo que la

*Administración Tributaria Autonómica Valenciana y TEAR denominan dictamen de peritos, en el que se justifica la comprobación de valores, tiene como premisas los datos descriptivos del inmueble consignados en la 'ficha catastral' y relativos a superficie, estado, antigüedad, etc., datos que no fueron contrastados in situ por los sedicentes peritos. La Administración Tributaria Valenciana, con esto, se fía a la descripción catastral. Esta descripción, aunque vincule al sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y al sujeto pasivo del Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana (si es que la consintió después de notificada), y aunque la persona interesada tenga que combatirla cuando pretenda su modificación (art. 3.3 Ley del Catastro), no tiene por qué coincidir necesariamente con la realidad, pudiendo ser legítimamente desmentida al presentar la declaración o autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pues sus leyes reguladoras no imponen que la descripción catastral sea punto de partida preceptivo en el cálculo de la base imponible. En este momento, es importante resaltar que la Administración Tributaria aplica, sobre la descripción de la 'ficha catastral', todos los demás parámetros de cálculo para su comprobación (valores de suelo, de la construcción, coeficientes, etc.).*

*Por otro lado, los estudios de la Dirección General de Tributos Valenciana sobre los valores del suelo y los de la construcción, si bien pudieran tenerse como un punto de partida, meramente indicativo, dentro de una adecuada comprobación, los mismos no dejan de atender criterios generales, siendo en realidad que cada uno de los inmuebles incluidos en las zonas, calles o parajes acotados no tienen que equipararse necesariamente a estos efectos. Cabe decir que, en la gestión del impuesto que nos ocupa, la Administración Tributaria Autonómica remeda la ponencia de valores catastral, pues lo hace desde su propia descripción y valoración generalizada y previa de todos los inmuebles del territorio, lo cual desnaturaliza la gestión individualizada contemplada en la ley reguladora del impuesto, de modo que la noticia que recibe a través de la declaración tributaria tan sólo ofrece relevancia si la base declarada es inferior a los mínimos sentados por los estudios administrativos.*

*Este sistema genérico y previo de valoración no está amparado por la ley del impuesto y no puede asimilarse al 'dictamen de peritos' del art. 57.1 letra e) de la LGT; más bien, tal sistema vendría a encajar en la figura de la letra b) del dicho precepto legal, 'estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal'. El principio de unidad de doctrina y seguridad*

*jurídica obligan a mantener el mismo criterio, solamente indicar que las argumentaciones sobre la Orden de 23/2.013, en nada afectan para mantener la opinión contraria, pues la referida Orden al establecer un sistema de coeficientes para la determinación del valor del inmueble no obvia las inmotivaciones de la comprobación de valores realizada por la administración, que persisten en los errores y vicios señalados por la reiterada doctrina jurisprudencial de esta Sala".*

A juicio del Tribunal en el presente caso no se cumplió con el mandato de efectuar una comprobación de valores específica e individualizada respecto al inmueble transmitido en cuestión. Y ello teniendo presente que en Impuestos como el ITPyAJD o el ISD la determinación del valor se realiza operación a operación, sin tomar como referente del valor real ningún otro valor con relevancia fiscal.

No hallándose prevista normativamente la gestión administrativa colectiva, ésta no puede realizarse a riesgo de incurrir en ilegalidad. En el presente supuesto, partiéndose de unos datos descriptivos del inmueble consignados en la ficha catastral sobre superficie, estado, antigüedad, etc., sin proceder a contrastarlos de ninguna manera por quienes tenían que haber actuado como peritos al servicio de la Administración, se llevó a cabo una simple gestión administrativa colectiva, no realizándose una auténtica peritación, al tomarse aquellos como si fueran una realidad efectivamente contrastada.

En este sentido argumenta el Tribunal que el conjunto de parámetros de cálculo para la comprobación se aplicaron sobre la descripción catastral y no sobre la medición exacta del concreto inmueble en la práctica. Y, si bien en su opinión no resulta rechazable que se hubiese partido de estudios administrativos sobre valores del suelo y de la construcción, razona el TSJ. de la Comunidad Valenciana que dichos estudios deben constituir un mero punto de partida cuyo resultado permita una valoración singular e individualizada del inmueble transmitido. En palabras del Tribunal "Cabe decir que, en la gestión del impuesto que nos ocupa, la Administración Tributaria Autonómica remeda la ponencia de valores catastral, pues lo hace desde su propia descripción y valoración generalizada y previa de todos los inmuebles del territorio, lo cual desnaturaliza la gestión individualizada contemplada en la ley reguladora del impuesto, de modo que la noticia que recibe a través de la declaración tributaria tan sólo ofrece relevancia si la base declarada es inferior a los mínimos sentados por los estudios administrativos".

Dicho pronunciamiento vino así a poner fin a un conjunto de actuaciones realizadas de un tiempo a esta parte por la Administración valenciana en virtud de las cuales se efectuaban comprobaciones de valores de forma masiva a infinidad de contribuyentes aplicando dicho método, a través del cual no se aplicaba la gestión individualizada exigida al efecto por la normativa aplicable, empleándose en cambio una descripción propia de la Administración autonómica y una valoración generalizada de todos los inmuebles del territorio. El resultado de todo ello no era otro que la “desnaturalización” de la gestión individualizada.

De acuerdo con lo declarado por esta Sentencia del TSJ. de la Comunidad Valenciana de 28 de octubre de 2015, que se sitúa en la línea de la anterior Sentencia del citado Tribunal de 1 de octubre de 2013, la Administración debe realizar los actos de comprobación necesarios en aquellos casos en que no estime ciertas las declaraciones de los contribuyentes, correspondiéndole acreditar los extremos de hecho que doten de legitimidad su liquidación tributaria y que puedan considerarse suficientes para contradecir la declaración del obligado. La actuación administrativa únicamente podrá ser ajustada a Derecho si el método empleado es el de estimación por referencia a valores que figuren en un registro fiscal.

En esta misma línea la Sentencia del TSJ. de la Comunidad Valenciana de 15 de febrero de 2016 procedería a estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto al efecto y declarar la nulidad de la Orden 4/2014 de la Consellería de Hacienda y Administraciones Públicas, sobre coeficientes aplicables en 2014 al valor catastral a los efectos de la comprobación de valores de determinados inmuebles de naturaleza urbana en el ámbito de ITPyAJD e ISD, así como la metodología empleada para su elaboración y determinadas reglas para su aplicación, anulando igualmente la resolución controvertida relativa a reclamación económico-administrativa contra liquidación de la Oficina Liquidadora. Se declaró así la nulidad de la citada Orden 4/2014 de coeficientes aplicables en 2014, por la que se establecían los coeficientes aplicables en 2014 al valor catastral a los efectos de la comprobación de valores de determinados bienes inmuebles de naturaleza urbana en el ámbito de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones así como la metodología empleada en su elaboración y determinadas reglas para su aplicación, al valor catastral a los efectos de la comprobación de valores de determinados bienes inmuebles de naturaleza urbana, al estimar que la aplicación de un método de cálculo basado en el anterior sistema de coeficientes para la determinación del valor

del inmueble y en el que persistían los anteriores vicios y errores imposibilitaba exigir un tributo en base a valores genéricos que no atendían a las circunstancias físicas y económicas de cada inmueble. A juicio del Tribunal la citada Orden vulnera las exigencias derivadas del principio de jerarquía normativa establecido en el art. 9.3 CE así como las reguladas en el art. 10.1 del RDLeg. 1/1993, en el art. 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) y en el art. 158 del Real Decreto 1065/2007.

En primer lugar, el Tribunal analizó si la Orden respetaba lo dispuesto en los mencionados arts. 10.1 del RDLeg. 1/1993 y 9 de la Ley 29/1987, constatando a tal efecto que el valor a considerar es el denominado valor real, que puede ser comprobado por varios medios, entre los que señala que existe el de coeficientes sobre valores de registros públicos (en el caso de inmuebles sobre los del Catastro), que es el utilizado por la Comunidad Valenciana mediante esta Orden.

Asimismo el Tribunal examina cómo se ha elaborado el medio de comprobación, resaltando a tal efecto que se hace mediante la fijación de un coeficiente medio de cada municipio definido como cociente entre el valor catastral y el valor de mercado que sirve para que la Gerencia Regional del Catastro de la Comunidad Valenciana suministre a la Generalidad los coeficientes por municipios de la misma. Se acudió por tanto a una técnica de muestreo de la que se obtuvo un valor promedio que lleva a los coeficientes aprobados que se aplican a todos los inmuebles de cada municipio sin distinción alguna entre ellos. Dicho sistema, de carácter objetivo, no resulta conforme con la exigencia derivada de los arts. 10.1 y 9 de los tributos a los que afecta la Orden, al no reflejar el “valor real” del bien o derecho de que se trate.

Con carácter adicional la citada metodología no cumplía con los requisitos establecidos en el art. 158 del Real Decreto 1065/2007, ya que no garantizaba las exigencias de motivación de la comprobación del valor real individual del inmueble concreto a valorar, por cuanto su resultado determinaba una equiparación entre los coeficientes medios y los individuales del municipio. En definitiva, la Orden 4/2014 de la Consellería conducía a un resultado valorativo inconsistente en el que el valor medio de cada municipio se aplicaba a todos los inmuebles del mismo partiendo del valor catastral el cual, a su vez, se fijaba por estimación, con lo que el valor resultante del medio de comprobación conculcaba la exigencia legal de la cuantificación de la base imponible de estos impuestos por el valor real.

En suma, tal y como concluyó la Sentencia del TSJ. de la Comunidad Valenciana de 15 de febrero de 2016 la Orden 4/2014 “no satisface las exigencias del principio

*de jerarquía normativa, artículo 9.3 de la Constitución Española, las impuestas por el artículo 10.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o, en su caso por el artículo 9 de la Ley del ISD, ni por el art 158 del Real Decreto 1065/2007 (...), ni respeta los criterios jurisprudenciales que en materia de comprobación de valores en los citados impuestos ha establecido el TS (...)*. Tal y como recuerda el citado Tribunal a través de este pronunciamiento *“No cabe duda que la determinación del ‘valor real’ exige en cada caso el desarrollo de una evaluación técnica o ‘comprobación de valores, y que este ámbito de la gestión corresponde a la administración autonómica, pero es insoslayable que su desarrollo se debe coherencia con la configuración normativa de la base imponible del tributo, cuya regulación por afectar a su ámbito normativo-sustantivo, no es susceptible de modificación por el cauce de la gestión del tributo (...) Con dicha metodología se potencia la estimación objetiva y no cabe duda que se facilita la gestión del tributo, pero la contrapartida es palmaria, el alejamiento de la realidad sustantiva del valor de cada inmueble y esencialmente del cumplimiento del presupuesto el art. 10 ya citado, que exige la que la base imponible del impuesto esté constituida por su valor real (...) La regulación legal tanto para el ITPAJD como el ISD, determina que se trata de dos impuestos cuyo sustrato jurídico económico se establece mediante el valor real, ni si quiera contemplan, que el valor que configura la base imponible sea el catastral, la Ley del ITPAJD y la del ISD no permiten tributar en esos impuestos por un valor estimado, como sucede con las estimaciones objetivas por signos, índices y módulos en el IRPF, por lo que la aplicación del método de comprobación de valor, debe ajustarse a dicha prevención y si la administración opta por el cauce del art 57,1,b) LGT, ‘Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal’, deberá hacerlo con todas las prevenciones necesarias en su aplicación que impidan un resultado meramente estimativo”*.

Ciertamente estas valoraciones generalizadas deben ser rechazadas, en la medida en que han de determinarse las circunstancias físicas y jurídicas que individualmente concurren en el objeto de comprobación, adoptándose así un criterio de “individualización” en la valoración. La comprobación del valor tiene que atender al caso concreto, al concreto y específico bien inmueble a valorar, sin omitir la valoración individual que conduzca del coeficiente medio al del bien concreto transmitido, no siendo por ejemplo aquella metodología consistente en la equiparación de valor medio con valor individual idónea, y no satisfaciendo la determinación del valor comprobado en los términos que exige la jurisprudencia. El valor "real"

individualizado no puede ser fijado como consecuencia de la mera asunción de unos "valores estimativos".

Las comprobaciones de valores deben ser singulares y no genéricas u objetivas, referidas a inmuebles. Y, a tal efecto, el método del valor medio no cumple con las exigencias de singularidad e individualización de la comprobación debido a no puede ser cuantificado con valores estimativos. Dicha exigencia de individualización de la valoración inmobiliaria implica atender al estado real del inmueble, a sus circunstancias físicas y económicas, a su estado de conservación, a su antigüedad y a los demás condicionantes de su valor en ese momento, no limitándose a aplicar unos coeficientes o parámetros genéricos, válidos para cualquier inmueble situado en un mismo término municipal. En suma, de acuerdo con lo declarado por el Tribunal el método utilizado por el órgano administrativo, amparado en la Orden 4/2014, no puede servir para cuestionar válidamente la declaración o autoliquidación presentada por el sujeto pasivo, incurriendo la citada Orden en los defectos indicados, que conducían a la declaración de nulidad de la misma, y, por tanto, a su expulsión del ordenamiento jurídico .

Afirma por otra parte la Sentencia del TSJ. de la Comunidad Valenciana de 13 de enero de 2021 que, dado un concreto medio de valoración empleado de carácter híbrido entre los precios medios en el mercado y el dictamen de peritos de la Administración, dicho medio, debido a su complejidad, desnaturaliza y absorbe por completo al de precios medios de mercado, ya que es precisamente sobre estos precios medios sobre los que posteriormente actúa el perito de la Administración, con arreglo a su capacidad, conocimientos y preparación, teniendo en cuenta las características concretas del bien comprobado y visitado por el perito. Por tanto cuando la valoración resultante ha sido corregida o no mediante la aplicación de dichos coeficientes, a tenor del criterio del perito (y el mismo es el técnico que considera que los valores administrativos que utiliza son los adecuados para la valoración que practica), ello podrá ser desvirtuado por otros medios de prueba y, en particular, por una pericial que ponga en tela de juicio los criterios tenidos en cuenta por el perito de la Administración.

### III. REFLEXIONES FINALES.

Como es sabido el art. 103.3 de la Ley 58/2003 obliga a motivar con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho los actos de comprobación de valor. Por su parte el art. 160.3.c) del Real Decreto 1065/2007 con referencia expresa a los dictámenes de peritos, señala que en ellos se deberán expresar de forma concreta los elementos de hecho que justifican la modificación del valor declarado, así como la valoración

asignada. Y, tratándose de bienes inmuebles, habrá de hacerse 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.

Ha de respetarse en todo caso la obligación de motivar suficientemente las valoraciones, de modo que ofrezcan al contribuyente la posibilidad de discrepar y de fundamentar una valoración distinta, debidamente razonada. Al objeto de garantizar el necesario respeto al principio de seguridad jurídica la Administración ha de exponer de manera adecuada todo el proceso lógico conducente al resultado plasmado en dicha valoración, evitándose con ello que el interesado no cuente con los elementos de juicio indispensables para admitir o impugnar la misma, con la consiguiente indefensión que ello podría llegar a originar.

Permitiéndose que las valoraciones sean inmotivadas sin una individualización del inmueble la Administración demuestra una permisividad en el trabajo diario de sus peritos donde el mensaje imperante es el de "todo vale", permitiéndose incluso no tener la tensión deseable para ajustar sus valoraciones a un tiempo próximo a la práctica de la autoliquidación (normalmente próximo al devengo) por el sujeto pasivo. Si se les permite hacerlo con referencias a valores comprobados de inmuebles próximos y/o con valores declarados de la zona cuyos datos solo se mencionan en los informes periciales con escasas referencias no estaremos en presencia de una manera justa de proceder con el ciudadano, el cual debe hacer un acto de fe si decide aceptar este procedimiento. Al final ello abre un margen de discrecionalidad en el proceder de los peritos que no es deseable y que, si el ciudadano no tiene reflejos para recurrir a los Tribunales, no escapará de las manos de la Administración.

La necesaria motivación conduce además, indisolublemente, a una correcta individualización del bien inmueble. Estamos de acuerdo con la línea defendida en su día en la Sentencia del TSJ. de Castilla y León de 30 de enero de 2013, la cual reproducimos porque expresa muy bien en qué se traduce la individualización del inmueble y la visita o no a éste último de cara a su perfecta definición: *"El informe pericial señala, como hemos expuesto, que el perito considera que el bien está lo suficientemente individualizado a partir de los elementos referidos en ese apartado de su informe, esto es, con arreglo a las fuentes de conocimiento que cita.*

*Esta Sala, ha venido exigiendo de manera constante que el técnico de la Administración visitase el bien o, en otro caso, justificase la no necesidad de esa visita (con cita reiterada de la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 5 noviembre 1999, donde se recoge la posibilidad de excepcionar esa obligación)".*

Reconoce el Tribunal anteriormente citado que lo anterior se fundamenta incluso en normas de la propia Administración como la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, dictada por el Ministerio de Economía. La consecuencia de todo ello es que, a falta de una visita, habría de explicarse la razón por la que la misma no es necesaria. Con carácter adicional el art. 160.2 del RD 1065/2007 señala 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 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".*

Adviértase en consecuencia cómo la labor de los tribunales en el estudio de los informes periciales ha sido muy importante. Así, por ejemplo, cabe aludir a Sentencias tales como la del TSJ. de Castilla y León de 17 de mayo de 2013, que lleva a cabo un exhaustivo estudio de la metodología empleada por la Administración demandada para fijar el valor del bien en el dictamen de los peritos.

Exponemos, por considerarlo de interés, el estudio pormenorizado que hizo el TSJ de Castilla y León sobre la motivación del dictamen del perito en la anteriormente citada Sentencia de 17 de mayo de 2013: *"A continuación recoge un cuadro que encabeza como coeficientes de uso del tramo de calle de situación del bien y asigna unos coeficientes para el uso considerado Coeficientes 'A', 'B', 'C' y 'L' que parece ser se mueven cada uno con una escala, pero fijándose un valor concreto, que coincide con el asignado en la descripción posterior de las características consideradas, acompañándose las tablas que determinan los índices aplicables respecto de estos coeficientes en función de las circunstancias.*

*Asimismo se recogen los coeficientes generales de construcción: 'D' de tipo de construcción; 'E' de antigüedad; 'F' estado de conservación; 'G' de nivel de instalaciones; 'H' de calidad; 'I' corrector de mercado, acompañando un cuadro de coeficientes de transformación de superficies útiles a construidas según usos.*



Por último se incluyen dos coeficientes: 'J' y 'K' aplicable según circunstancias, distinguiendo los valores correspondientes a dichos coeficientes según concurren arrendamientos antiguos, según se trate de obras nuevas, según se trate de divisiones horizontales o según que influya la superficie de terreno, recogiendo en este caso la fórmula para la determinación del coeficiente 'J'.

Seguidamente en el apartado dictamen del técnico de la administración primero indica la metodología de la valoración. Así se dice: 'La presente valoración se efectúa a partir de los datos del documento presentado y de las consultas y comprobaciones que el técnico ha considerados suficientes para la correcta identificación de las características físicas y económicas del bien, y que han sido las propias de la pericia que comprenden: la consulta de datos catastrales, cartográficos, la normativa urbanística que le es de aplicación y el archivo histórico, por lo que se estima innecesario realizar otras comprobaciones (...). Asimismo se utilizan los valores unitarios obtenidos de los estudios de mercado efectuados por la Junta de Castilla y León, que se encuentran en las dependencias de esta oficina a disposición del interesado y cuyos datos, en relación con el bien, constan en el punto anterior. Dichos valores, que han sido actualizados a la fecha de devengo del impuesto, son ponderados para el bien objeto de la presente valoración, según los coeficientes correctores en los que se tiene en cuenta la categoría de la ciudad y barrio donde se ubica el bien, la tipología constructiva propia del bien, su antigüedad y estado de conservación, sus calidades e instalaciones y por las correcciones que fueren necesarias en atención a circunstancias especiales que concurren en el bien una vez identificado y conforme a los siguientes datos y características'.

A continuación recoge la valoración resultado de aplicar a la superficie considerada el valor unitario obtenido, especificándose en el apartado 'Observaciones' Se modifica el coeficiente C a la baja se consideran los servicios urbanísticos de electricidad a una distancia inferior a 50 metros, por lo que se considera según esta indicado en el Reglamento de Urbanismo de Castilla y León R Decreto 22/2004 art. 67.2.b además cuenta con acceso rodado, siendo al menos 2 servicios urbanísticos con los que

cuenta. Junto a dicho informe de valoración se acompaña otro ampliatorio del anterior en el que se explica que 'El valor del suelo viene determinado por un módulo inicial (Ms) aprobado inter-anualmente por la Dirección General de Tributos; que para el año 2004 era de 940 euros/m<sup>2</sup>. Por la situación de la ciudad o pueblo dentro de la Comunidad autónoma (A=0,3). Por la situación ponderada del bien objeto de valoración dentro de la ciudad o pueblo (B=0,3). Por los servicios urbanísticos que tiene el bien a pie de parcela o en un entorno de 50 m del mismo, según está indicado en el Reglamento de Urbanismo de Castilla y León RD 22/2004 art. 67.2b (C=0,4). Por los diferentes usos que se desarrollan dentro del bien urbano y/o que se permiten desarrollar sobre el mismo según el Planeamiento Municipal Uso 1 (SU= Suelo=1). Así como por la ponderación de las características particulares que permite el Planeamiento General o Especial del Municipio (edificabilidad, apreciación o depreciación) ponderadas por el Técnico así como cualesquiera otras que imponen los diferentes organismos públicos competente en la zona por lo que J=1'.

Edificación abierta y usos comerciales de nivel muy bajo. Por otro lado los coeficientes L y J se les da una valoración igual a 1 al estimar que no concurren circunstancias de apreciación o depreciación, y aunque el recurrente alega que el coeficiente J debería ser menor de 1 lo cierto es que no acredita ninguna circunstancia que justifique dicha valoración ya que la falta de parte de los servicios urbanísticos ya está considerada en el coeficiente C'.

Una vez examinado el informe consideró el Tribunal en el citado pronunciamiento que el mismo contenía una descripción del bien suficiente en la medida en que reflejaba las características necesarias para su identificación. Por otro lado el dictamen contenía los datos de los estudios de mercado vigentes a la fecha de la comprobación y actualizados por el técnico a la fecha de devengo, los cuales se hallaban en las dependencias de la Administración a disposición del interesado, de manera que el contribuyente conocía los datos de los que partía la Administración para determinar el precio de mercado del bien, figurando convenientemente certificados en el informe.

## NOTAS

1. En efecto, al amparo de la reforma introducida por la citada Ley, tratándose de bienes inmuebles su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del Catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD). Como seguramente se recordará este concepto se introdujo por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, que modificó la normativa reguladora del Catastro inmobiliario para permitir que la descripción catastral de los inmuebles incluya, además del valor catastral, el valor de referencia, que es una especie de valor de mercado que el Catastro estimará para cada inmueble. En concreto se trata de un valor que fija la Dirección General del Catastro en función de todas las compraventas de inmuebles efectivamente realizadas y formalizadas ante fedatario, por lo que es un valor objetivo que se fija en función de una valoración media de mercado, por lo que es diferente del valor catastral. No obstante, se establecen reglas específicas en dos supuestos. Primero, si el valor declarado por los interesados es superior, se tomará este como base imponible. Y segundo, cuando no exista valor de referencia o éste no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro se establece una regla alternativa para la determinación de la base imponible, que será la mayor entre el valor declarado por los interesados o el valor de mercado. El valor de referencia de mercado se obtendrá de los valores declarados en las transmisiones patrimoniales sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP). El cálculo de este valor de referencia de mercado de todos los inmuebles requiere que la Administración catastral sea capaz de incorporar anualmente las nuevas características y circunstancias de cada inmueble (físicas, jurídicas y económicas, incluidas las urbanísticas) y realizar un análisis con las nuevas muestras de mercado de que se disponga, para su cálculo. Dicho valor de referencia de mercado ha de ser objeto de publicación, motivo por el cual debe estar accesible para todos los contribuyentes, mediante la implantación de servicios electrónicos, de acceso público, que permitan conocerlo y, en su caso, aportar aquellas pruebas que posibiliten acreditar que lo declarado constituye el valor de mercado. Dicha información debe incluir la debida motivación, lo que tiene que comprender los datos y características catastrales, los módulos aplicados en la zona correspondiente, la información de las muestras de mercado de inmuebles similares tenidas en cuenta, la normativa aplicable y la metodología de su obtención. El citado valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración tributaria o bien con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación realizada por los obligados tributarios cuando consideren que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos. En estos casos la Administración tributaria resolverá previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro, que ratifique o corrija el citado valor, a la vista de las alegaciones y pruebas aportadas por los obligados tributarios. De este modo la impugnación del valor establecido por el Catastro requerirá un recurso o reclamación por parte del contribuyente, con lo que deberá pagar la liquidación o garantizar su pago para poder recurrir o se seguirá el procedimiento ejecutivo frente a él, a diferencia de lo que sucedía al amparo de la regulación anterior, en el que el contribuyente solo tenía que recurrir en caso de comprobación administrativa, recayendo en la Administración la carga de la prueba de que el valor declarado no se corresponde con el valor real. Adviértase por tanto que el hecho de que el contribuyente pueda impugnar el valor de referencia no contribuye a otorgar legitimidad al sistema de valoración. En el recurso o reclamación interpuesta el contribuyente podrá probar que el valor de referencia de un determinado inmueble está por encima de su valor de mercado. Esta regulación contrasta con la inicialmente prevista en el Anteproyecto de Ley, que introducía una presunción de que el valor de mercado de los bienes inmuebles coincidía con el valor de referencia establecido por el Catastro, la cual podía ser enervada por el contribuyente mediante la acreditación de un valor de mercado inferior. Sin embargo la regulación finalmente aprobada considera que el valor de los bienes inmuebles es directamente el valor de referencia, lo que podría plantear dudas sobre la posibilidad de probar su inconsistencia con el valor de mercado. En todo caso la Disposición Final Tercera del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLRJI) determina que el valor de referencia tendrá como límite el valor de mercado, lo que facultará al contribuyente para recurrir en caso de que dicha regla no sea respetada.
2. Acerca del alcance del expediente de la comprobación de valores véanse, con carácter general, y entre otros, los trabajos de CHECA GONZÁLEZ, C., *La comprobación de valores*, Aranzadi, Pamplona, 1997, págs. 44 y ss. y Unidad o diversidad de valoración de inmuebles por Hacienda, Jurisprudencia Práctica, Tecnos, 1991, pág. 30, SIMÓN ACOSTA, E., "La comprobación tributaria. Comprobación de valores. Tasación pericial contradictoria", en la obra colectiva *La gestión tributaria en la Hacienda Local*, TAL, Granada, 1991, pág. 86, MALVAREZ PASCUAL, L. A., "Los límites a la facultad de dictar actos de comprobación de valores de forma reiterada", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 216, 2001, pág. 27, CALVO VERGEZ, J., "A vueltas con la motivación suficiente que debe presentar toda comprobación de valores: en torno a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León-Burgos nº 62/2004, de 13 de febrero", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 262, 2005, págs. 142 y ss. y CARROBE GENE, M., "La valoración fiscal de los bienes inmuebles en el ordenamiento tributario español", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 72, 1991, pág. 499 y "Problemas de valoración en Derecho Tributario", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 211, 1991, pág. 44.
3. Véase a este respecto la Sentencia del TSJ. de Asturias de 17 de julio de 2012, en la que se afirma que no está motivada aquella comprobación de valores que tiene referencias genéricas sobre precio de transacciones de fincas situadas en zonas de características similares, sin citar la fuente de donde procede el valor unitario del precio de la construcción.
4. Como es sabido la aportación al proceso de un dictamen pericial no puede servir para anular una comprobación realizada por la Administración, debiendo en su caso promoverse la práctica de la tasación pericial contradictoria. No existe ninguna norma jurídica que avale la utilización del dictamen pericial de la parte frente a la valoración realizada por la Administración utilizando un método legalmente previsto.
5. En efecto, dentro de este conjunto de pronunciamientos destacan las Sentencias de 23 de mayo de 2018 (rec. de casación núm. 1880/2017 y rec. de casación núm. 4202/2017). A través de estas dos Sentencias (a las que habría que sumar las posteriores Sentencias núms. 942/2018 y 943/2018, de 5 de junio; 1000/2018, de 13 de junio y 1051/2018, de 19 de junio) se planteaban estas dos cuestiones: si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, para comprobar el valor declarado, permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor

real; y si, en el supuesto de no estar conforme, el interesado puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho o, por el contrario, está obligado a promover una tasación pericial contradictoria para desvirtuar el valor comprobado por la Administración tributaria a través de referido método. En el caso específico de la STS de 5 de junio de 2018 (a través de la cual se resolvía la cuestión relativa a si resulta idónea la aplicación del método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo para comprobar el valor declarado en el ITP, y si se permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real) concluyó el TS que dicho método no es adecuado para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real. Por otro lado estimó el TS que la aplicación del método de comprobación del art. 57.1 b) de la LGT no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes. La aplicación de tal método exige que la Administración motive las razones por las que, a su juicio, el valor declarado por el contribuyente no se corresponde con el valor real, sin que éste esté obligado a acreditar que el valor que figura en la autoliquidación del impuesto coincide con el valor real, pues es la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia. Y, en todo caso, el interesado no está obligado a promover una tasación pericial contradictoria para desvirtuar el valor real comprobado, sino que puede utilizar cualquier medio de prueba admisible en derecho. Un juicio crítico acerca del alcance de dichos pronunciamientos puede verse en PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., "Falta de idoneidad del medio de comprobación de coeficientes sobre valores oficiales para determinar el valor real. Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-administrativo), número 843/2018 de 23 de mayo de 2018, recurso 4202/2017", *Carta Tributaria Opinión*, 2018 (consultado en [www.laleydigital.com](http://www.laleydigital.com)), para quien "(...) La cuestión de la idoneidad del medio de comprobación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal no fue planteada por ninguna de las partes de este recurso, ni tratado en la Sentencia de instancia, por lo que su inclusión por el propio Tribunal no parece acorde con dicha congruencia exigible en cualquier orden jurisdiccional". Considera asimismo el citado autor que, en la práctica, la declaración de la falta de idoneidad del presente medio de comprobación solo puede ser efectuada por el Tribunal Constitucional, y no mediante una interpretación del TS que de facto expulsa del ordenamiento jurídico a dicha forma de comprobación. Por su parte FALCÓN Y TELLA, R., "Valor real y comprobación por aplicación de coeficientes a los valores catastrales; STS de 23 de mayo de 2018", *Quincena Fiscal*, núm. 15, 2018 (consultado en [www.aranzadigital.es](http://www.aranzadigital.es)) opinó a este respecto que "Lo que se critica no es la utilización de coeficientes aplicados sobre el valor catastral, que pueden utilizarse para excluir de la comprobación a quien se ajusta a ellos, o como referencia en una comprobación de valores, siempre que la comprobación se realice efectivamente, es decir que se tengan en cuenta las circunstancias concretas del bien de que se trate. Lo que se critica es que los coeficientes se apliquen automáticamente, es decir que los coeficientes no se ajusten de forma razonada y motivada al caso concreto. Si no se realiza este ajuste posterior de los coeficientes no estaremos en realidad ante una comprobación, sino ante la sustitución de la base legalmente establecida por otra alternativa fijada por orden ministerial". Véase asimismo MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M., "El medio de comprobación a partir del valor catastral y los coeficientes multiplicadores no puede emplearse para comprobar el valor real de los inmuebles. Análisis de las STS 1051/2018 de 19 de junio de 2018", *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2018, pág. 301, quien se plantea "si realmente supone un ahorro de recursos para la Administración el hecho de optar por sistemas simples en su aplicación pero con elevadas tasas de recurso (con altas probabilidades de victoria para el interesado) que, lejos

*de ofrecer certidumbre, acaban multiplicando los conflictos y ponen en cuestión la proporcionalidad de las actuaciones administrativas".*

6. Tal y como ha puesto de manifiesto PÉREZ-PIAYA MORENO, C., "La determinación del valor de un bien inmueble mediante el valor catastral multiplicado por un coeficiente corrector tras la última jurisprudencia del Tribunal Supremo –Sentencias del Tribunal Supremo de 23 de mayo, de 5 de junio, de 13 de junio y de 19 de junio de 2018", *Quincena Fiscal*, núm. 15, 2018 (consultado en [www.aranzadigital.es](http://www.aranzadigital.es)), el principal motivo por el que se acude al uso de este método es que, "por un lado, se facilita la labor de comprobación a la Administración, que no necesita muchos medios humanos para esta tarea si se atiende a la aplicación de unos parámetros homogéneos y renuncia a realizar comprobaciones individualizadas, y por otro, la evitación del común fraude tributario que se produce por los obligados de los tributos que gravan la riqueza inmobiliaria, pues en los negocios de compraventa de inmuebles el precio de la operación solo es conocido por los intervinientes en el negocio jurídico, siendo muy fácil manifestar que el precio ha sido uno más bajo que el real".
7. Se trataba concretamente de la Orden de 26 de diciembre de 2011, de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad castellano-manchega, por la que se aprueban las normas para la aplicación de los medios de valoración previstos en el art. 57 de la LGT a los bienes inmuebles de naturaleza urbana en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) para el año 2012. En dicha Orden se fundamentaba la rectificación del valor declarado y dictada en aplicación del medio autorizado en el art. 57.1.b) de la LGT.
8. Ya con carácter previo el Alto Tribunal se había encargado de recordar que el valor real configura un concepto jurídico indeterminado de imprecisos perfiles, al no ampararse en ninguna definición legal. No se trata de un valor exacto, único y necesario, sino que se determina mediante una franja de valores.
9. Concretamente en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso del TS núm. 843/2018, de 23 de mayo (rec. núm. 4202/2017), habiéndose practicado liquidación provisional como consecuencia de una comprobación de valores en el ITPyAJD, aquella arrojaba una diferencia entre el valor comprobado y el declarado por el contribuyente respecto a la vivienda adquirida y sometida al Impuesto. El contribuyente había logrado acreditar que mediante la aplicación de un método diferente al empleado por la Administración se alcanzaba, no ya sólo un avalúo notablemente inferior al determinado por ésta, sino que se ajustaba en mayor medida al valor real del inmueble objeto de la transmisión dominical.
10. Como ya se ha indicado, se trataba concretamente de la Orden de 26 de diciembre de 2011, de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad castellano-manchega.
11. Tal y como recuerda a este respecto el TS la tasación pericial contradictoria constituye "(...) Un último derecho del contribuyente frente a la comprobación de valores, y no la única manera de combatir la tasación realizada por la Administración, que antes está obligada a cumplir con su obligación de fundar suficientemente los valores a los que ha llegado (sentencia de 29 de marzo de 2012), pronunciada en el recurso de casación nº 34/2010). No es en rigor un medio de impugnación del que haya de ser informado el comprobado en la notificación del acto resultante de la comprobación (Sentencia de 5 de mayo de 2014, recurso de casación nº 5690/2011), sin perjuicio de que no resulta

*impertinente ni desatinado ofrecer tal posibilidad, que no la convierte en un recurso. De hecho, en la muy reciente sentencia de esta Sala de 22 de mayo de 2018 que resuelve el recurso de casación nº 38/2017, deliberada en la misma fecha que este asunto, sin prejuzgar su naturaleza de recurso administrativo, se declaró que es necesario informar en la notificación al responsable solidario de la posibilidad de la tasación pericial contradictoria, cuando la liquidación primera hubiera estado precedida de una comprobación de valores".* Subraya de este modo el TS que la tasación pericial contradictoria se configura, no como un hito en el procedimiento de gestión o inspección que desemboca en una liquidación, sino como un medio impugnatorio sui generis que, además, se desarrolla tras la adopción de la liquidación y como alternativa al empleo del recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa. Se trata pues de un medio que opera frente a un acto definitivo, impugnabile y rodeado de todas las presunciones y prerrogativas propias de tales actos, como las de legalidad, acierto y ejecutividad. Y constituye en todo caso una vía opcional para el interesado, cuya existencia y ejercicio efectivo es indiferente para el enjuiciamiento de una norma que será legal o ilegal, acertada o no, con independencia de los medios que el ordenamiento ofrezca para reaccionar contra sus actos de aplicación; no obstante tal y como reconoce el TS en este conjunto de Sentencias de 23 de mayo de 2018, *"La tasación pericial contradictoria, en estos casos, se ve aquejada de una notable incertidumbre sobre la precisión de su objeto, que ya no sería -no podría serlo- el de contraponer una valoración singular previa mediante un informe contradictorio, sino el de revelar el desacierto, para un caso concreto, de unos coeficientes que son generales e indistintos para todos los casos posibles, hayan dado lugar o no al hecho imponible".* Véase a este respecto FERNÁNDEZ DE BUJAN Y ARRANZ, A., "Una revisión de la tasación pericial contradictoria como instrumento de corrección de los medios de comprobación fiscal", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 446, 2020 (consultado en [www.cefllegal.com](http://www.cefllegal.com)).

12. Piénsese, por ejemplo, en aquellas valoraciones que aplican unos valores que no se encuentran en el expediente, con remisión al administrado a páginas webs, con explicación insuficiente o falta de explicación de coeficientes aplicados.

13. Tal y como añadiría además con posterioridad el Alto Tribunal en su Sentencia de 17 de enero de 2019, a través de la cual se fijaron los criterios interpretativos sobre los arts. 134.3 y 135 de la LGT en relación con el art. 104, apartados 1 y 3 de la citada Ley, la tasación pericial contradictoria constituye un procedimiento de aplicación de los tributos sometido a un plazo máximo de resolución de seis meses del art. 104.1 de la Ley, no determinando su incumplimiento el silencio positivo a que se refiere el art. 104.3 de la Ley 58/2003. El objeto del recurso interpuesto al efecto consistía en determinar cuáles son las consecuencias derivadas del incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento de tasación pericial contradictoria y, más precisamente, si tales efectos deben ser estimatorios de la pretensión del obligado tributario cuando, iniciado el procedimiento a su instancia, presentada la tasación realizada por su perito y haciéndose necesaria la intervención de un tercer perito, éste no entrega su valoración y no se notifica la resolución dentro del plazo máximo de duración. Tal y como se encarga de recordar el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento el procedimiento de tasación pericial contradictoria previsto en el art. 134.3 de la LGT tiene su origen con la solicitud por el obligado tributario a que se refiere el art. 135.1, párrafo 3º de la citada Ley y puede terminar de diversos modos que se infieren de los apartados 2, 3 y 4 del citado precepto, culminando en todo caso con la práctica de una nueva liquidación conforme a la valoración que se ha determinado en el procedimiento de tasación que cierra el procedimiento y que impide la realización de una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos. En efecto, la tasación pericial contradictoria se integra en un procedimiento

administrativo, por más que sea instado siempre por el obligado tributario, intervenga un perito de su particular elección, y, eventualmente, un perito tercero de un colegio, asociación o corporación profesional competente (o de una sociedad de tasación inscrita en el correspondiente registro oficial). Resulta asimismo indiferente que la valoración del perito de la Administración pueda contratarse, como aconteció en el caso de autos, con una sociedad de tasaciones. La tasación pericial contradictoria tiene por objeto confirmar o corregir en cada caso las valoraciones efectuadas por la Administración tributaria resultantes de la aplicación de los medios de comprobación previstos en el art. 57.1 de la LGT, hallándose regulada en el art. 135 de la Ley (precepto integrado en el Título III: La aplicación de los tributos", del Capítulo III: Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria", en la "Sección 2ª Procedimientos de gestión tributaria" y "Subsección 4ª Procedimiento de comprobación de valores". Se culmina así con lo que, en principio, constituye el fin de todo procedimiento administrativo, que no es otro que la emisión de un acto administrativo, concretamente, una nueva liquidación conforme a la valoración que se ha determinado en el procedimiento de tasación. A pesar de que no se establece un plazo determinado para concluir el procedimiento y, desde luego, no se prevé expresamente la aplicación del plazo previsto en el art. 104 LGT (a diferencia de lo que sucede con la comprobación de valores que efectúa la Administración tributaria de acuerdo con los medios previstos en el art. 57 de la Ley) ello no significa que el procedimiento en cuestión no tenga previsto un comienzo y una conclusión en la norma y, desde luego, que, en los casos en que tenga lugar a la Administración tributaria no le resulte aplicable el plazo del art. 104.1 LGT. Así pues, en tanto en cuanto de conformidad con el art. 103.1 de la LGT, en un procedimiento de aplicación de los tributos (como el que se desarrollaba en el supuesto de autos) la Administración tiene la obligación de resolver todas las cuestiones que se planteen, y puesto que la tasación pericial contradictoria no constituye un procedimiento de impugnación de actos en el sentido del art. 104.3, párrafo 2º, LGT, le resulta aplicable el plazo máximo de resolución de seis meses del art. 104.1 de la Ley 58/2003. Y, si bien reconoce el TS que el procedimiento de tasación pericial contradictoria no finaliza con la notificación de una resolución expresa, dado que su objeto no es una resolución, siempre tiene como origen una comprobación de valores de la Administración tributaria en la que necesariamente debe existir una valoración de un perito de ésta; con carácter adicional concurrirá la tasación de un perito del obligado tributario, que podrá precisar la intervención de un perito tercero, cuya valoración entonces servirá de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria. En resumen, de conformidad con el art. 103.1 de la Ley 58/2003 en un procedimiento de aplicación de los tributos la Administración tiene siempre la obligación de resolver todas las cuestiones que se planteen, siendo el plazo máximo en que debe notificarse la resolución cuando, como acontecía en el supuesto de autos, no esté fijado por la norma reguladora del procedimiento, el de seis meses, según establece el art. 104.1 LGT, no incluyéndose en su cómputo las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración. En todo caso no nos hallamos ante un recurso o reclamación, sino que podría calificarse como un medio de impugnación sui generis, lo que no la convierte en recurso, tal y como ya reconociese el Alto Tribunal en su Sentencia de 6 de abril de 2017. A través de la tasación pericial contradictoria no se solicita que prevalezca el valor atribuido por el interesado o que se adopte como valor de mercado el valor calculado por su perito, siendo esta circunstancia determinante para rechazar que el exceso del plazo de seis meses en este procedimiento determine el silencio positivo. Se trata en todo caso de un medio de prueba idóneo para desvirtuar el valor asignado a los inmuebles en la prueba pericial de la Administración (STS de 9 de marzo de 2017), pudiendo el interesado promover el mismo "para corregir el valor" comprobado por la Administración tributaria (STS de 6 de abril de 2017). Nos hallamos por tanto ante un instrumento puesto en manos del contribuyente para discutir el resultado de la

comprobación de valores (SSTS de 23 de mayo de 2018 y, de 13 de octubre de 2016), siendo su objeto el de contraponer una valoración singular previa mediante un informe contradictorio para "combatir" la comprobación de valores que haya servido de base a la liquidación tributaria (STS de 22 de mayo de 2018). Una vez sentado que la tasación pericial contradictoria está sujeta al plazo de seis meses previsto en el art. 104 de la LGT y que no constituye un recurso en sentido estricto, debe rechazarse que del incumplimiento de dicho plazo se derive la aceptación de la valoración efectuada por el perito del obligado tributario por aplicación del silencio positivo previsto en el referido precepto. En efecto, el incumplimiento del plazo del art. 104.1 LGT no determina el silencio positivo a que se refiere el art. 104.3 de la citada Ley ni, en cualquier caso, que se acepte la valoración propuesta por el perito del obligado tributario, porque el cometido de la solicitud de tasación pericial contradictoria no es el de que prevalezca o se confirme la valoración del perito del obligado tributario, por más que pueda ser el resultado de la misma, sino, tal y como se desprende del art. 135.1 de la LGT, el de "corregir", "discutir" o "combatir" la tasación del perito de la Administración. En aquellos supuestos en los que el perito tercero no emita la valoración en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la entrega de la relación de los bienes y derechos a valorar y las copias de las hojas de aprecio de los peritos anteriores, el art. 161.5 del RD 1065/2007 dispone que se podrá dejar sin efecto su designación, sin perjuicio de las responsabilidades que resulten exigibles por la falta de emisión del dictamen en plazo, en cuyo caso se deberá notificar esta circunstancia al perito tercero y al obligado tributario, y se procederá, en su caso, a la liberación de los depósitos de sus honorarios y al nombramiento de otro perito tercero por orden correlativo. Y, tratándose de aquellos otros casos en los que, una vez terminado el procedimiento, la Administración tributaria competente no notifique en el plazo de un mes la liquidación que corresponda a la valoración que deba tomarse como base en cada caso así como la de los intereses de demora que correspondan, el art. 162.5 del RD 1065/2007 prevé que tal inobservancia determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento. En suma, tal y como reconoce el TS el procedimiento de tasación pericial contradictoria tiene su origen con la solicitud por el obligado tributario a que se refiere el art. 135.1.3 y puede terminar de diversos modos, culminando con una nueva liquidación conforme a la valoración que se ha determinado en el procedimiento de tasación que cierra el procedimiento e impide una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos. La Administración tiene la obligación de resolver todas las cuestiones que se planteen en el plazo máximo de seis meses. Y el incumplimiento de dicho plazo no determina el silencio positivo a que se refiere el art. 104.3 ni tampoco que se acepte la valoración propuesta por el perito del obligado tributario, ya que el cometido de la tasación pericial contradictoria no es otro que "corregir", "discutir" o "combatir" la tasación del perito de la Administración. Véase asimismo a este respecto la Sentencia del Alto Tribunal de 9 de julio de 2020, a través de la cual se reitera que la tasación pericial contradictoria constituye un medio impugnatorio sui generis cuya finalidad se concreta en la corroboración o no de la valoración del perito de la Administración, debiendo plasmarse el resultado del procedimiento en una liquidación tributaria. Y, en la medida en que la normativa tributaria no define de forma expresa que se entienda por "acto firme en vía administrativa", de conformidad con la cláusula general de supletoriedad del art. 7.2 de la LGT respecto del Derecho Administrativo y el Derecho Común se debe acudir a la normativa supletoria y, en concreto, al art. 25.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), del que se desprende que, dado que la conclusión de la vía económico-administrativa constituye un requisito inexcusable para acceder a la vía judicial de impugnación, ha de entenderse que la resolución administrativa firme es la que pone fin a la vía económico administrativa. Dicha firmeza en vía administrativa del acuerdo hace referencia al agotamiento de los recursos administrativos por no

cabere recurso administrativo alguno, esto es, alude a la firmeza en vía administrativa que se produce cuando contra el acuerdo no cabe interponer recurso administrativo alguno. Por tanto, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 135.1 de la LGT y art. 120.1 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITPyAJD) el plazo para promover la tasación pericial contradictoria, cuando se haya reservado tal derecho al tiempo de presentar recurso administrativo contra una liquidación tributaria, se inicia en el momento de dictarse el acto administrativo (resolución del recurso) que pone fin a la vía administrativa.

14. Concretamente ambas Sentencias del TS de 6 de abril de 2017 se pronunciaban sobre la validez de una Orden autonómica de aprobación de los coeficientes que servían de índices al valor catastral, estimándose a tal efecto que no cabe plantear la improcedencia del método de comprobación consistente en la aplicación de coeficientes multiplicadores a los valores que figuren en el catastro inmobiliario, que considera tan válido como cualquier otro medio técnico. Ambos pronunciamientos resolvían sendos recursos de casación interpuestos contra las Sentencias del TSJ. de Valencia de 15 de febrero y de 6 de marzo de 2016, las cuales anulaban y dejaban sin efecto las liquidaciones giradas por el ITPyAJD y declaraban la nulidad de las Ordenes que habían servido de base para la comprobación de valores (Orden 23/2013 de 20 de diciembre y Orden 4/2014, de 28 de febrero). Ambas Ordenes establecían los coeficientes aplicables en 2013 y en 2014 sobre el valor catastral a fin de revisar los valores declarados de bienes inmuebles a efectos del ITPyAJD y del ISD). Los citados pronunciamientos de instancia vincularon a la cuestión de la legalidad del mecanismo de comprobación que toma como referencia el valor catastral y aplica al mismo unos coeficientes multiplicadores, previamente aprobados y publicados, el hecho de que en caso de que el contribuyente no se encuentre conforme con el valor final asignado podrá promover la tasación pericial contradictoria a que se refiere el art. 57.2 de la Ley General Tributaria o bien agotar los recursos disponibles alegando y probando que el coeficiente aprobado por la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma aplicado al valor catastral no responde al valor real del bien. Ambas Sentencias procedieron a confirmar la validez del método únicamente condicionado a que la Administración justifique adecuadamente su elección y razone el resultado de la comprobación de modo que permita al contribuyente conocer los datos tenidos en cuenta relativos a la referencia catastral del inmueble, su valor catastral en el año del hecho imponible, el coeficiente aplicado y la normativa en que se basa la Administración Tributaria, al objeto de que pueda prestar su conformidad o rechazar la valoración. Y, por lo que respecta a la validez del método, si bien se partía de que el mismo no lleva sino a una comprobación de valores objetiva dado el carácter presuntivo tanto de la determinación del valor catastral como del coeficiente aplicable (dado que el primero es determinado mediante métodos objetivos, indiciarios y presuntivos, y el segundo, cualquiera que sea el proceso seguido a fin de fijar los porcentajes aplicables al valor catastral, también reúne tales características) el TS concluyó que no podía declararse inválido este medio de comprobación por no haberse modificado las leyes específicas de los Impuestos sobre Transmisiones y sobre Sucesiones y Donaciones que ordenan atender al valor real. Y ello en tanto en cuanto la Ley General Tributaria, en su art. 57.1 b) 2.º párrafo, redactado por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, sobre prevención del fraude, hubiera sancionado la práctica de algunas Comunidades Autónomas de publicar, a efectos de la comprobación de valores, unas tablas de valoración que tomaban como base el valor catastral del bien corregido con unos índices de actualización en función del año en que se produjo la revisión de dicho valor catastral. A tenor de lo declarado por el TS en ambas Sentencias *"La regulación legal tanto para el ITPAJD como el ISD, determina que se trata de dos impuestos cuyo sustrato jurídico económico se establece mediante*

*el valor real, ni si quiera contemplan, que el valor que configura la base imponible sea el catastral, la Ley del ITPAJD y la del ISD no permiten tributar en esos impuestos por un valor estimado, como sucede con las estimaciones objetivas por signos, índices y módulos en el IRPF, por lo que la aplicación del método de comprobación de valor, debe ajustarse a dicha prevención y si la administración opta por el cauce del art 57.1.b) LGT, 'Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, deberá hacerlo con todas las prevenciones necesarias en su aplicación que impidan un resultado meramente estimativo'. De este modo el TS procedió a estimar los recursos de casación interpuestos por la Administración afirmando que resulta admisible obtener el valor real mediante el empleo de coeficientes generales y únicos para todo el Municipio sin llevar a cabo ninguna actividad de individualización y deferir al empleo de la tasación pericial contradictoria la resolución de las posibles discrepancias del interesado al respecto. El Tribunal procedió así a validar sin necesidad de individualización alguna el método consistente en la aplicación de índices o coeficientes multiplicadores a los valores catastrales, sin perjuicio de reconocer que los mismos implicaban la realización de una valoración objetiva basada en el carácter indiciario y presuntivo del valor catastral y del pertinente coeficiente fijado, no pudiendo dar como resultado el auténtico valor real. En la medida en que se trata de uno de los métodos previstos por el art. 57 de la LGT no estableciéndose ningún orden de prelación la Administración ha de tener la potestad para acudir al mismo de forma discrecional. Y, en todo caso, el contribuyente tiene la posibilidad de impugnar su resultado mediante un procedimiento de tasación pericial contradictoria o bien aportando las pertinentes pruebas en vía de recurso o reclamación económico-administrativa. Ha de precisarse en todo caso que ambas Sentencias del TS contaban con un Voto Particular formulado por el Magistrado Sr. Navarro Sanchis a través del cual se señalaba que en los supuestos planteados se había reemplazado, merced a la Orden autonómica de que se trataba, un medio de comprobación ad casum hecho por parte de funcionario experto y neutral, que ciertamente detentaba ciertas imperfecciones y un alto coste de gestión para las comunidades autónomas, por algo que no podía ser considerado, ni etimológica ni jurídicamente, como un medio de comprobación (art. 57 de la LGT) ya que, pese a la dicción legal, no se ejercita realmente la facultad de comprobar cuando se descrea del valor declarado por el contribuyente, sustituyéndose en su lugar dicho valor por otro de superior cuantía basado en fórmulas abstractas de las que la Orden no daba cuenta formal mediante su publicación, el cual se impone a fortiori como expresión buscada de la norma como valor real, sin otra motivación que el reflejo numérico correspondiente. Estimaba así el Magistrado discrepante que no se puede salvar la legalidad de la Orden en el hecho de que siempre le queda al interesado la opción de promover una tasación pericial contradictoria y la ulterior impugnación jurisdiccional de la liquidación, ya que no se trata sino de una vía opcional para el interesado, cuya existencia es indiferente para el enjuiciamiento de la legalidad de una norma, resultando virtualmente imposible acudir a una valoración objetiva de los inmuebles, a cargo de un perito neutral, cuando se desconocen las razones determinantes de la liquidación girada y del avalúo económico en que se basa; en palabras del citado Magistrado discrepante "tal y como se configura en la orden autonómica que fue anulada por la Sala sentenciadora, « que establece índices multiplicadores del valor catastral, únicos para cada municipio e inmunes a toda idea de singularidad, concreción y motivación específica, la tasación pericial contradictoria se presenta como un instrumento inútil o de utilidad muy reducida para reaccionar frente a una liquidación que se ha limitado a efectuar una pura operación aritmética, en aplicación de una disposición general que se viene a conceptualizar a sí misma, no como un instrumento de auxilio a la comprobación, sino como la comprobación misma; no como un medio dirigido a obtener el valor real, sino como expresión única e invariable de tal valor real".*

15. TEIXIDOR MARTÍNEZ, N., "La comprobación del valor mediante la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral no refleja en el ITP el valor real del inmueble (Análisis de la STS de 23 de mayo de 2018, rec. núm. 4202/2017)", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 427, 2018 (consultado en [www.ceflegal.com](http://www.ceflegal.com)).

16. En efecto, considera el Tribunal que este medio de comprobación de valor supone sustituir la búsqueda del valor real mediante medios de comprobación por la imposición de un valor presuntivo, genérico y, en consecuencia, ficticio, sin que se compruebe propiamente cosa alguna, ya que la Administración no está llevando a cabo ninguna actividad dirigida a verificar la exactitud o desacierto del valor declarado sino que simplemente se remite a un valor general, presuntivo, inexorable y fruto de la discrecionalidad. De este modo no resulta admisible en el seno de los impuestos cuya base imponible viene determinada por el valor real de los bienes situar ese valor en el empleo de coeficientes generales y únicos para todo el Municipio, prescindiendo por tanto de cualquier actividad de individualización y deferir a un hipotético empleo de la tasación pericial contradictoria la resolución *ex post facto* de las discrepancias y objeciones del interesado al respecto. Véase a este respecto GARCÍA FERNÁNDEZ, A., "Aproximación a la reciente doctrina jurisprudencial en materia de comprobación de valores: novedades en relación con la estimación por referencia a los valores que figuran en registros de carácter oficial", *Quincena Fiscal*, núm. 20, 2018 (consultado en [www.aranzadigital.es](http://www.aranzadigital.es)).

17. En efecto, de acuerdo con el razonamiento efectuado por el Tribunal la tasación pericial contradictoria constituye un último derecho del contribuyente frente a la comprobación de valores y no la única manera de combatir la tasación realizada por la Administración, que antes está obligada a cumplir con su obligación de fundar suficientemente los valores a los que ha llegado. Se trata por tanto de un derecho y no de una obligación, no pudiendo servir para remediar la abstracción de los valores generales e indiferenciados. Su razón de ser reside en confirmar o rebatir las conclusiones de una comprobación o valoración anterior pero con la que comparte método, en el sentido de que se valora lo mismo y la fórmula técnica y el objetivo perseguido también son comunes. Y esta identidad de método no se produce en el caso de que la valoración se derive de una disposición reglamentaria abstracta, lo que determina que la tasación pericial contradictoria no se halle en un plano de igualdad y homogeneidad con la valoración singular propugnada por el interesado. En suma, ante comprobaciones de valor de carácter presuntivo como la planteada en el presente caso la tasación pericial contradictoria constituye un instrumento inútil, o de utilidad muy reducida para reaccionar frente a una liquidación que se ha limitado a efectuar una mera operación aritmética, en aplicación de una disposición general que no se conceptúa como un instrumento de auxilio a la comprobación sino como la comprobación misma, esto es, no como un medio dirigido a obtener el valor real, sino como expresión única e ineluctable de este valor real.

18. Así lo reiteró igualmente la Sentencia del TSJ, de Andalucía de 25 de febrero de 2019, de conformidad con la cual el método de comprobación del art. 57.1.b) de la LGT no resulta idóneo para determinar el valor real de los bienes inmuebles "(...) más aún cuando, como es el caso, no se complementa con un examen directo de las circunstancias del bien evaluado (una verdadera comprobación singular, motivada y basada en la observación directa e inmediata del bien comprobado), sino que se basa únicamente en el valor asignado al mismo por el Catastro sobre el que se aplica el coeficiente que la Administración autonómica asigna al municipio en el que se localiza el inmueble a la fecha de devengo del Impuesto".

19. En dicho Auto afirmó el TS lo siguiente: *“Las tres cuestiones concatenadas que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia son:*

*Primera. Determinar si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, para comprobar el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real.*

*Segunda. Determinar si, en caso de no estar conforme, el interesado puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho o resulta obligado a promover una tasación pericial contradictoria para desvirtuar el valor real comprobado por la Administración tributaria a través del expresado método, habida cuenta de que es el medio específicamente regulado para cuestionar el valor comprobado por la Administración tributaria en caso de discrepancia.*

*Tercera. Determinar si puede ser considerado como precio medio de mercado del inmueble urbano transmitido, que refleja su valor real, el precio satisfecho por el adquirente en una situación puntual y excepcional en el mercado local”.*

Tal y como se ha indicado, el TS, en su Sentencia de 23 de mayo de 2018 (y en otras posteriores como, por ejemplo, las de 18 y 26 de febrero de 2020) resolvió desestimar el recurso de la Comunidad recurrente, fijando como criterios interpretativos relativos a la aplicación del método legal de comprobación del art. 57.1.b) de la LGT, en primer lugar, que el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes no resulta idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo. Añade asimismo el Alto Tribunal que la aplicación del método de comprobación establecido en el art. 57.1.b) LGT no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no. La aplicación de tal método para rectificar el valor declarado por el contribuyente exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real, sin que baste para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral. Y el interesado no está legalmente obligado a acreditar que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real, siendo la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia. Por lo que respecta al resto de cuestiones planteadas a través del Auto de 18 de octubre de 2017, subraya el TS que la tasación pericial contradictoria no representa una carga del interesado para desvirtuar las conclusiones del acto de liquidación en que se aplican los mencionados coeficientes sobre el valor catastral, sino que su utilización es meramente potestativa, pudiendo el interesado, a la hora de oponerse a la valoración del bien derivada de la comprobación de la Administración basada en el medio consistente en los valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes, valerse de cualquier medio admisible en derecho. En todo caso, en el seno del proceso judicial contra el acto de valoración o contra la liquidación derivada de aquél el interesado puede valerse de cualesquiera medios de prueba admisibles en Derecho, hayan sido o no propuestos o practicados en la obligatoria vía impugnatoria previa. Y la decisión del Tribunal de instancia que considera que el valor declarado por el interesado se ajusta al valor real o que

lo hace en mayor medida que el establecido por la Administración constituye una cuestión de apreciación probatoria que no puede ser revisada en el recurso de casación.

20. Este concreto pronunciamiento del TS pareció admitir en su día una cierta equiparación entre valor real y valor de mercado al entender que el primero sería el “precio acordado en condiciones de mercado entre partes independientes”.

21. Tal y como se afirma a este respecto en la presente Sentencia del TS de 23 de mayo de 2018 *“El artículo 57.1.b) LGT no prefigura la forma jurídica en que ha de desarrollarse la comprobación que en él se autoriza, ni menos aún la clase de impuestos a los que va dirigida. No impone, pues, que el empleo de coeficientes se deba plasmar precisamente en disposiciones generales –salvedad hecha del deber de publicar la metodología, los coeficientes resultantes y el periodo de validez, que no requiere per se la forma reglamentaria–. Una vez se opta por la adopción de ésta, ningún precepto superior exige tampoco que la disposición no sólo se limite a contener los elementos objetivos, pero generales, para la determinación del valor real –los coeficientes–, sino que agote o culmine, con el puro reflejo mecánico, automático e indiscriminado de los coeficientes en ella recogidos, toda tarea comprobadora. En otras palabras, que la comprobación consista en esa mera operación aritmética, considerada globalmente (...) Es de advertir, conforme a lo prevenido en el artículo 134.1 LGT, que tales valores publicados –no sólo los coeficientes– sirven también a otro propósito distinto, el de dispensar de la comprobación de valores a quien los utilice, aun cuando sea posible que tales valores oficiales superen el valor declarado, incluso el valor real, de ser éste más elevado. Pero la utilización de una fórmula reglamentaria no significa que el coeficiente adoptado deba ser automáticamente transferido a la liquidación, con renuncia a toda posible actividad complementaria que pudiera matizar o enderezar la automatización del valor programado, mediante la introducción de factores de corrección que atiendan a las singularidades del inmueble sometido a comprobación. El hecho de que el artículo 57.1.b) LGT hable de ‘estimación por referencia a los valores’ y no de ‘aplicación de valores’ permite interpretar la norma en el sentido de que tales valores puedan ser un punto de partida estimativo, con el necesario complemento, para la asignación final del valor concreto, de una verdadera comprobación singular, motivada y basada en la observación directa e inmediata del bien comprobado”.*

22. Cabe asimismo referirse a este respecto a la STS de 11 de junio de 2019, en la que se reitera que el método para la valoración de bienes inmuebles a efectos del ITP consistente en la estimación por referencia al valor catastral, corregido con el empleo de coeficientes o índices multiplicadores, no resulta adecuado para hallar el valor real constitutivo de la base imponible del gravamen. El Alto Tribunal volvía a rechazar la utilización de la estimación por referencia al valor catastral corregida con coeficientes para hallar el valor real, afirmando que el método seleccionado para la valoración de bienes inmuebles a efectos del ITP consistente en la estimación por referencia al valor catastral y corregido con el empleo de coeficientes o índices multiplicadores no es adecuado para hallar el valor real constitutivo de la base imponible del gravamen. Tal y como ya declarase el TS en su Sentencia de 31 de octubre de 2017 el método seleccionado para la valoración de bienes inmuebles a efectos del ITP consistente en la estimación por referencia al valor catastral y corregido con el empleo de coeficientes o índices multiplicadores no es adecuado para hallar el valor real constitutivo de la base imponible del gravamen. La Sentencia de instancia (Sentencia del TSJ. de Andalucía de 21 de noviembre de 2016) había considerado que dicho método era correcto, estimándose que debía ser casada y anulada, debiendo prevalecer el valor declarado del inmueble por el interesado sobre el valor presuntivo derivado de la aplicación de la orden autonómica de la Administración.

El citado pronunciamiento del TS contó sin embargo con un nuevo Voto Particular a través del cual se discrepaba sobre la no idoneidad del método de comprobación previsto en el art. 57.1.b) de la LGT 2003 (relativo a la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, cuando dicha estimación por referencia consista en la aplicación de coeficientes multiplicadores), en aquellos casos en los que haya sido aplicado para efectuar la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada por el valor real. Y ello en tanto en cuanto, a juicio del citado Magistrado, hay razones constitucionales que justifican la utilización por la Administración del medio previsto en el art. 57.1.b) de la LGT cuando éste consista en la aplicación de unos índices generales aprobados en una disposición reglamentaria, concurriendo además la posibilidad que la regulación legal ofrece al contribuyente para hacer valer los datos singularizados que pueda presentar el concreto bien inmueble cuya valoración sea objeto de comprobación. Por otro lado, tal y como se conviene en el presente pronunciamiento, la Administración está habilitada para utilizar determinados medios de valoración a efectos de comprobar la veracidad de la declaración del sujeto pasivo los cuales, ni predeterminan el resultado de tal comprobación, ni impiden al destinatario reaccionar frente a ella con plenitud de medios de alegación y defensa. Y, siendo lo dicho suficiente para que prospere la pretensión actora, se estima que no está de más, al hilo de la jurisprudencia referida, señalar que, tratándose de un procedimiento de gestión, siendo la Resolución primera del TEAR estimatoria por motivos de forma (motivación defectuosa) no es aplicable al caso el art. 66.2 del RD 520/2005, reservado cuando la anulación es por motivos materiales.

23. En el concreto supuesto analizado por el TEAC a través de la citada Resolución el citado Tribunal anuló la comprobación de valor y la liquidación resultante en virtud de la doctrina jurisprudencial plasmada en la STS de 23 de mayo de 2018 en la que, como se ha analizado, el Alto Tribunal, corrigiendo su criterio anterior, declaró que el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes (previsto en el art. 57.1.b) de la Ley 58/2003) no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real. Así sucede en el caso del Impuesto sobre Sucesiones, salvo que tal método se complementa con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo. Por tanto, tras haber concluido el Alto Tribunal que en modo alguno puede considerarse que la aplicación de dicho método dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes (figuren en disposiciones generales o no), resuelve el TEAC que si se pretende rectificar el valor declarado por un contribuyente resulta necesario que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real. Y no parece que la aplicación directa del método de estimación por referencia al valor catastral cumpla dicha premisa. En suma, el método de estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes no es el idóneo, por su generalidad, para calcular el valor en impuestos como el ISD. Por su parte la Sentencia del TSJ. de Castilla-La Mancha de 15 de octubre de 2018, siguiendo esta línea jurisprudencial elaborada por el TS, dispuso la anulación de una comprobación que la Administración se había efectuado a sí misma al no crearse el valor fijado por la llamada Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria (SAREB) en la venta de activos tóxicos. En el presente caso la SAREB, actuando como Banco, vendió varios inmuebles en el mismo edificio y por precios similares, lo que venía a justificar que el precio fijado se acomodase al valor real. Como es sabido la SAREB, aun teniendo naturaleza mercantil, tiene una importantísima participación del Estado. Así pues la intervención de

este último en la concreción del precio para dar salida a los inmuebles procedentes de otras entidades bancarias ("activos tóxicos") fue esencial y, precisamente por su propia naturaleza y finalidad, trató de acomodar el valor de los inmuebles al precio de mercado, ya que de otro modo no los daría salida e incumpliría su propia razón de existir. Sin embargo la Oficina Liquidadora no se creyó el valor fijado por la Administración a través de la SAREB, y estableció un valor diferente aplicando el art. 57.1 b) de la LGT. A juicio del Tribunal el presente supuesto analizado es paradigmático sobre la inadecuación del método empleado por la Administración para establecer el valor del bien, procediéndose a anular las comprobaciones y liquidaciones aceptando los argumentos de los recurrentes de falta de motivación e inadecuación al valor real.

24. De acuerdo con lo dispuesto por el citado precepto de la Ley 58/2003 *"La Administración tributaria podrá proceder a la comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 de esta Ley, salvo que el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios"*. De lo anterior se desprende por tanto que, habiéndose ajustado el obligado en su declaración de valores a dichos valores publicados, no cabría ya la comprobación administrativa de valores, a salvo de las posibles rectificaciones por errores materiales o de hecho que se hubiesen cometido por el obligado en la declaración o por errores en las propias tablas o estimaciones efectuadas.

25. En este mismo sentido pueden consultarse las Sentencias del TSJ. Extremadura de 31 de mayo y 28 de julio de 2004, de 25 de julio y 29 de noviembre de 2005 y de 29 de diciembre de 2006 .

26. Concretamente los términos establecidos reglamentariamente para fijar los coeficientes multiplicadores aparecen fijados en el art. 158.1 del Reglamento General de Gestión e Inspección, de conformidad con el cual *"La aplicación del medio de valoración consistente en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal (...) exigirá que la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de tiempo de validez hayan sido objeto de aprobación y publicación por la Administración tributaria que los vaya a aplicar. En el ámbito de competencias del Estado la aprobación corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda mediante orden"*.

27. Véase en este mismo sentido la Sentencia del TSJ. Castilla La Mancha de 26 de octubre de 2015.

28. ¿Qué validez se ha de otorgar a un informe técnico de valoración para impugnar un valor catastral notificado? Mediante Resolución de 17 de mayo de 2018, a través de la cual se resolvía un recurso de casación para unificación de criterio, analizó el TEAC un supuesto en el que el cálculo del valor de suelo se determinó conforme a la metodología contemplada en la Orden ECO/805/2003 relativa a las Normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras, que establece normas para el cálculo del valor de tasación de bienes inmuebles y de determinados derechos reales para las finalidades contempladas en su ámbito de aplicación que nada tienen que ver con las normas de valoración catastral, por lo que no son aplicables a estos efectos. Pues bien, de acuerdo con lo declarado por el Tribunal el informe técnico basado en la citada Orden ECO/805/2003 no constituye prueba capaz de desvirtuar el valor catastral notificado por su inadecuación al de mercado, dada la ineficacia del informe, a los efectos pretendidos, en tanto el mismo se basaba en una metodología que responde a finalidad y criterios distintos.



## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA ....42

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS. .... 42

- Concesión administrativa: cálculo de la base y minoración del canon. ....42
- Expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo interrumpido. ....42
- Concesión administrativa de servicios de comunicaciones a efectos del itp .....43
- Concesión administrativa de servicios de comunicaciones o arrendamiento de bien patrimonial .....43
- Vicio del consentimiento del comprador sobre el objeto del contrato. ....43
- Renuncia a la exención del IVA. ....44
- Requisitos exigidos para la aplicación del tipo reducido del 4% de la legislación autonómica. ....45
- Requisitos exigidos para la aplicación del tipo reducido del 0,01% de la legislación autonómica. ....46
- División en régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio en un solo acto. ....46
- Bonificación para adquisiciones de inmuebles por una empresa de actividad inmobiliaria. ....46
- Extinción parcial del condominio. ....47

### IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES .....47

- Donación de empresa familiar: requisito de la edad. ....47
- Error de salto. ....48
- Reducción por adquisición de participaciones en una empresa familiar. ....48
- Valoración del ajuar doméstico. ....49
- Nuda propiedad. ....49
- Deudas deducibles. ....50
- Deudas contraídas por el causante a favor del heredero o legatario. ....51
- Cotitularidad de una cuenta bancaria. ....51
- Bienes adicionales por haber pertenecido al causante en el año anterior al fallecimiento. ....52

### PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO .....52

- Comprobación de valor de inmueble. ....52
- Consecuencias derivadas de la falta de declaración de la caducidad. ....53
- Procedimiento de comprobación de valores. ....53
- Motivación de la comprobación de valores. ....54
- Procedimiento sancionador: falta de declaración. Ausencia de motivación. ....54
- Procedimientos especiales una vez pagado el impuesto. ....55
- Contraprestación pactada superior al valor por el que se autoliquidó, aun existiendo dicha consulta previa. ....55
- Comprobación limitada: retroacción de actuaciones y caducidad del procedimiento. ....56
- Imposición de sanción: valor declarado por el obligado tributario inferior al consignado en la escritura. ....56
- Procedimiento tasación Pericial Contradictoria. ....56
- Autoliquidación ingresada en oficina incompetente. ....57
- Solicitud de anulación de una resolución al considerar que concurre los requisitos legales previstos en el artículo 233,4 LGT. ....58
- Comprobación de valor. ....58

## SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

### IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

#### CONCESIÓN ADMINISTRATIVA: CÁLCULO DE LA BASE Y MINORACIÓN DEL CANON.

Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de julio de 2023.

La controversia se centra en determinar si existe ingreso indebido en aquellos supuestos en los que, habiéndose cumplimentado inicialmente la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas cuya base imponible se ha calculado a partir de un importe estimado del canon concesional por no poder fijarse, en el momento del devengo y conforme las cláusulas del contrato concesional, el importe definitivo, se produce posteriormente una modificación o concreción definitiva del importe que implica una minoración del canon concesional respecto del estimado.

Para la Sala, en el caso de concesiones administrativas, como la examinada, es la ley la que identifica el valor real del derecho que se constituye que, generalmente, viene determinado por la contraprestación que el concesionario abona a la Administración concedente (art. 13.3 TRLITPyAJD), de forma que, dependiendo de las características de la concesión, el referido artículo determina los métodos para calcular dicho valor real en estas operaciones. Esto es lo que ha ocurrido en el caso que se examina, pues se trata de una concesión cuyo canon se satisface por el concesionario anualmente y con una duración de 10 años, siendo el valor real la suma resultante de capitalizar al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario, tomando en este caso como base de cálculo el canon global "estimado" que se preveía en el contrato concesional, siendo así como se determinó, tal y como admite la propia recurrente. Por tanto, en el momento de la producción del hecho imponible y del devengo del impuesto, que es al que se remite la determinación de la base imponible, la magnitud a calcular resultaba perfectamente determinable, tal y como se ha expuesto, resultando coincidente con el valor real del derecho constituido.

La modificación de las condiciones de una concesión administrativa y, en especial, la minoración sobrevenida del importe del canon concesional producida por acuerdo de ambas partes con posterioridad al momento del devengo del impuesto, es un hecho nuevo que no permite considerar que ha existido un ingreso indebido, por lo que la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas efectuada en el momento del devengo sobre el valor inicial del canon concesional no puede originar derecho a una devolución de ingresos indebidos.

#### EXPEDIENTE DE DOMINIO PARA LA REANUDACIÓN DEL TRACTO SUCESIVO INTERRUMPIDO.

Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de mayo de 2023.

A los efectos del artículo 7.2.C) LITPyAJD, el título que se suple en el caso del expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo interrumpido es el de la previa adquisición del inmueble por el contribuyente, transmisión por la que no se tributó en su momento por el impuesto que correspondía y por los mismos bienes, en este caso por Impuesto

sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, ni se acredita que estuviera exenta o no sujeta. El hecho imponible es único y consiste en el auto por el que se formaliza la aprobación del expediente de dominio para la reanudación del tracto sucesivo. La prescripción que pudiera entenderse cumplida respecto al título que se sufre con el expediente de dominio no alcanza al hecho imponible constituido por el auto del expediente de dominio, cuya prescripción se computará desde la fecha del auto aprobatorio del mismo.

**CONCESIÓN ADMINISTRATIVA DE SERVICIOS DE COMUNICACIONES A EFECTOS DEL ITP**

*Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de septiembre de 2023.*

En el presente caso, se realiza un contrato suscrito el 8 de mayo de 2013 entre F.TELE.SA y el Ayuntamiento de Rivas Vaciamadrid, que implica la cesión a precario de un espacio para la construcción de una estación base de telecomunicaciones a cambio de un canon. Según el informe del propio Ayuntamiento que se encuentra en el expediente dicho terreno no es de dominio público, pues tiene la calificación de "patrimonio público del suelo".

Para la Sala, la homologación a efectos tributarios de las concesiones y los contratos concertados por las Administraciones públicas ha de tener un límite, pues, en realidad, todos ellos están vinculados definitivamente con el ejercicio de funciones públicas y el límite debe venir determinado por la relación más o menos directa de las prestaciones del contratista con un servicio público municipal en concreto, pues la justificación del tratamiento fiscal reside en la transmisión del conjunto de facultades o privilegios inherentes al servicio público que se cede, y en este caso ningún servicio público municipal se transmite sino el mero arrendamiento de un bien patrimonial del Ayuntamiento.

**CONCESIÓN ADMINISTRATIVA DE SERVICIOS DE COMUNICACIONES O ARRENDAMIENTO DE BIEN PATRIMONIAL**

*Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de septiembre de 2023.*

La liquidación se fundamentaba en que a efectos tributarios es equiparable a una concesión administrativa el contrato que las partes denominaron de arrendamiento, celebrado entre la una sociedad y el Ayuntamiento de Cenicientos y por el cual la entidad local cedía para instalar unos equipos de telecomunicación, y a cambio de una contraprestación económica, el uso privativo de una porción de terreno ubicado en el depósito de aguas. La equiparación de la cesión a la concesión sujeta el acto al ITP conforme a los arts. 7.1.B) y 13.2 de la Ley que lo regula (texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre). El TEAR consideró que el contrato no puede calificarse como concesión administrativa sujeta al ITP sino como arrendamiento de un bien patrimonial, sujeto, en su caso, al IVA, de acuerdo con lo establecido en el art. 11.Dos.2º LIVA.

Para la Sala, la homologación a efectos tributarios de las concesiones y los contratos concertados por las Administraciones públicas ha de tener un límite, pues, en realidad, todos ellos están vinculados definitivamente con el ejercicio de funciones públicas y el límite debe venir determinado por la relación más o menos directa de las prestaciones del contratista con un servicio público municipal en concreto, pues la justificación del tratamiento fiscal reside en la transmisión del conjunto de facultades o privilegios inherentes al servicio público que se cede, y en este caso ningún servicio público municipal se transmite sino el mero arrendamiento de un bien patrimonial del Ayuntamiento.

**VICIO DEL CONSENTIMIENTO DEL COMPRADOR SOBRE EL OBJETO DEL CONTRATO.**

*Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de septiembre de 2023.*

Constituye el objeto de este recurso la inadmisión por la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid de la solicitud de revisión por nulidad de pleno derecho de la liquidación provisional del impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas devengado con ocasión del contrato de compraventa elevado a público el 14 de junio de 2010. El contrato privado fue celebrado el 5 de marzo de 2004 y recaía sobre el 50% de un solar. En el contrato se especificaba que la

finca no estaba inscrita y que la totalidad del contrato y del precio quedaban sometidos a condición suspensiva consistente en que se inscribiera a favor de los compradores la parte de la finca que habían adquirido. El comprador se abstuvo de abonar el ITP por considerar que la transmisión se hallaba sometida a una condición suspensiva, lo que permite no liquidar el impuesto hasta que la condición se cumpla conforme al art. 2.2 de su Ley reguladora (Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre). Sin embargo, la Dirección General de Tributos giró liquidación por dicho impuesto al entender que la condición no disponía de la naturaleza de suspensiva. En fecha 16 de noviembre de 2015 el interesado presentó un escrito por el que solicitaba que "se declaren nulas y sin efecto por nulidad radical" las liquidaciones. El escrito se fundamentaba en la existencia de un vicio del consentimiento del comprador sobre el objeto del contrato, ya que el bien era propiedad del Ayuntamiento de Madrid y no del vendedor

Para la Sala, en este caso, la parte dispositiva del acto administrativo no aclara cuál es la concreta causa de inadmisión que observa, aunque debe interpretarse que es la carencia manifiesta de fundamento de la solicitud, pues declara que "no concurre ninguna de las circunstancias señaladas en el art. 217.1", no que el recurrente haya incumplido la obligación formal de especificar el motivo de nulidad. En la fundamentación jurídica de la resolución (apartado quinto) se dice que el interesado no ha indicado en su escrito cual es la causa de nulidad de pleno derecho en que se basa, pero luego retoma el examen que hizo la liquidación sobre la calificación de la condición del contrato de compraventa, para finalizar afirmando que la voluntad de los contratantes era la de transmitir la propiedad del inmueble.

La resolución acordando la inadmisión no se ha limitado a valorar a limine el fundamento que sustenta la solicitud, sino que se ha detenido a examinar y a dar una respuesta al problema jurídico de fondo que suscitaba el interesado sobre la eficacia de la transmisión y, por tanto, sobre la existencia del hecho imponible. Estamos ante una auténtica resolución de desestimación encubierta en otra de inadmisión. Ante las expresadas circunstancias, se estima el recurso contencioso y anula el acto recurrido, si bien, en atención a la transcendencia del informe del órgano consultivo en los procedimientos de revisión, no se emite un pronunciamiento definitivo sobre la nulidad de la liquidación y se ordena la reanudación del procedimiento hasta su resolución de fondo por el órgano competente.

.....

**RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA.**

*Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de septiembre de 2023.*

.....

Alega la demandante que compró la parcela en calidad de parcela de terreno edificable y completamente urbanizada, sin cargas urbanísticas, a una empresa promotora, R.F. SA EN LIQUIDACIÓN CONCURSAL, por escritura pública que claramente decía, en la estipulación segunda, ser operación sujeta y no exenta del IVA. En dicha escritura no se produjo renuncia a exención alguna. Admite que la vendedora, al emitir la factura, hizo constar erróneamente que se había renunciado a la exención del IVA. Pero, dicha exención habría exigido que fuese parcela no edificable ni urbanizada, cuando la parcela estaba completamente urbanizada, y era edificable. Según la liquidación impugnada, se consideró operación exenta de IVA, y con renuncia tácita a la exención, puesto que la vendedora declaraba ya no tener actividad económica. Por así figurar en la factura emitida por la vendedora. Por no aportarse licencia de obras o documento directamente acreditativo de la condición urbanística de solar edificable. Por haber sido usado muchos años para aparcamiento de vehículos. Por que a compradora hacía contar que compraba en ejercicio de su empresa, y podría deducirse ese IVA, requisito propio de la renuncia a la exención del IVA. No considerándose inequívoca la escritura, en ese aspecto.

Para el Tribunal, es cierto que, según la factura emitida por R.F. SA en liquidación concursal, la operación estaría sujeta y exenta del IVA; habiéndose renunciado a la exención. Pero, solo esto no es prueba suficiente de que la parcela no estuviese urbanizada. Puesto que la misma vendedora, emisora de la factura, que habría debido renunciar a la exención del IVA en la escritura de compraventa; no solo no lo hizo, sino que hizo declaración incompatible. Puesto que declaró que la operación estaba sujeta y no exenta de IVA. En estas condiciones, no entendemos que pueda existir una declaración tácita de exención y su renuncia, como alega la Administración tributaria. El motivo de la incoherencia en la factura será seguramente que la vendedora, que estaba en concurso de acreedores y en liquidación, quería asegurarse de que no tendría que cobrar ni declarar este IVA, para simplificarse la gestión. No habiéndolo hecho con demasiado acierto. Si la compradora declaró que compraba en ejercicio de su actividad empresarial y podría deducirse todo ese IVA, fue seguramente por exigirlo la

vendedora a los efectos de eximirse de cobrar y declarar ese IVA. No tratándose de exención del IVA para la operación, sino de que se invirtiera el sujeto pasivo, y quedara obligada a cobrar y liquidar el IVA la compradora. Pudiéndose invertir el sujeto pasivo, por causa de ser vendedora una empresa en concurso de acreedores, como era el caso. Pero, incluso en ese caso, a tenor del art. 84.Uno,2º e de la Ley del IVA de 1992, solo quedaría exonerada la vendedora, si la compradora lo era en calidad de empresaria o profesional. Siendo por ello, seguramente, que la compradora aquí demandante manifestó comprar en el ejercicio de su actividad profesional y poderse deducir este IVA.

En consecuencia, no quedan acreditados los presupuestos necesarios para poder imponer este tipo superior del 1'5 %, por ser objeto de la compraventa, una parcela urbanizada y además edificable.

### REQUISITOS EXIGIDOS PARA LA APLICACIÓN DEL TIPO REDUCIDO DEL 4% DE LA LEGISLACIÓN AUTONÓMICA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 21 de julio de 2023.

Sostuvo la recurrente frente a las propuestas de liquidación en su día practicadas, que en el presente caso concurren los requisitos exigidos para la aplicación del tipo reducido, lo que no fue aceptado por el Servicio Territorial de Hacienda, por entender que la mercantil recurrente tiene como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a la vista de lo expresado en la escritura pública de compraventa sobre el objeto social de dicha sociedad, ya que en la referida escritura pública dentro del apartado "intervienen" se recoge expresamente que la mercantil tiene por objeto social la promoción inmobiliaria, construcción de edificios etc...Añadiendo posteriormente la Administración, con ocasión de la desestimación de los recursos de reposición interpuestos, que los requisitos exigidos deben cumplirse a la fecha del devengo, es decir, en la fecha de realización del hecho imponible, que en el presente caso es la fecha de otorgamiento de la escritura pública de compraventa, por lo que habiéndose constatado que la mercantil recurrente se dio de alta en la actividad "otras máquinas automáticas" epígrafe 9697 el 20 de octubre de 2020, esto es con posterioridad a la fecha del hecho imponible ( 28.02.2020), no consta acreditado que tuviera como actividad principal la del lavado y limpieza de prendas de vestir y de piel en lavandería en la fecha del devengo del impuesto, siendo correcto por ello el tipo impositivo aplicado.

Frente a tal razonamiento, se opone por la recurrente que cuando se constituyó la sociedad se determinaron posibles objetos sociales que pudiera tener a lo largo de su existencia, comenzando la relación de menor a mayor CNAE, siendo el primero el que tiene el CNAE más bajo - 411 correspondiente a Promoción Inmobiliaria - sin que ello signifique que fuese realmente la actividad principal de la empresa, por cuanto la misma se constituyó para ejercer actividades económicas, empleando una parte de sus recursos en la adecuación del local adquirido al objeto de convertirlo en un negocio de lavandería de autoservicio y en la adquisición de maquinaria necesaria para el desarrollo de la mencionada actividad, por lo que habiendo quedado acreditado tal extremo, concurren los requisitos previstos legalmente para la aplicación del tipo de gravamen reducido del 4%, interesando por ello la anulación de la resolución impugnada

Para la Sala, tras una valoración conjunta de la prueba aportada, considera que existen elementos suficientes para entender que la actividad principal de la empresa no es la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.º Ocho. Dos. a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, como sostiene la Administración, sino la actividad del lavado y limpieza de prendas textiles y de piel, para lo cual la sociedad ha instalado una lavandería en el inmueble objeto de liquidación, sin que el hecho de que se haya dado de alta posteriormente con fecha 20 de octubre de 2020 en el de epígrafe 9697 "Otras máquinas automáticas" "Restos empresariales" al tratarse de una lavandería de autoservicio, pueda acarrear las consecuencias que la Administración pretende, esto es, que no proceda la aplicación del tipo reducido por no reunir los requisitos exigidos para tal aplicación en la fecha de realización del hecho imponible el 28.02.2020. Y esto, porque el art. 25.5 del Decreto Legislativo 1/2013, prevé la aplicación de un tipo reducido del 4% en las transmisiones de inmuebles "... que vayan a constituir la sede social o centro de trabajo de empresas o negocios profesionales.." siempre que la empresa o negocio tengan su domicilio fiscal y social en el territorio de la Comunidad, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, se mantengan durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública que documente el adquisición, y se incremente la plantilla global de trabajadores, manteniendo la misma al menos tres años.

## REQUISITOS EXIGIDOS PARA LA APLICACIÓN DEL TIPO REDUCIDO DEL 0,01% DE LA LEGISLACIÓN AUTONÓMICA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 21 de julio de 2023.

La cuestión planteada en este procedimiento consiste en determinar si el demandante tiene derecho a la obtención del beneficio fiscal a que se refieren los artículos 25, 26 y 28 del Texto Refundido 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos. En concreto, los artículos 25 y 26 se ocupan de la regulación de los tipos incrementados y reducidos en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (artículo 25) y en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados (artículo 26), que son los que pretende que se aplique el recurrente.

Para la Sala, no resulta aplicable al actor el beneficio fiscal a que se refieren los artículos 25, 26 y 28 del Texto Refundido 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios pues no presentó la documentación exigida por la ley para que este beneficio pueda aplicarse, que en este caso se concreta en la presentación de la declaración del IRPF de 2015 o de un certificado acreditativo de no estar obligado a presentar la declaración del IRPF de 2015, pues es el actor quien ha de acreditar que reúne los requisitos previstos en la normativa aplicable

## DIVISIÓN EN RÉGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL Y LA EXTINCIÓN DEL CONDOMINIO EN UN SOLO ACTO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 24 de julio de 2023.

Cuando la división horizontal va seguida sin solución de continuidad por la adjudicación de los diferentes pisos y locales de manera individualizada a los miembros de la comunidad de propietarios titulares proindiviso del edificio, no es más que un antecedente inexcusable de la división material de la cosa común, integrándose en la figura que la ley invocada asimila a la disolución de sociedad. En efecto, si resulta posible otorgar una escritura de división horizontal sin que se altere la titularidad común o exclusiva del inmueble, no lo es practicar la división material del edificio y adjudicar los pisos y locales a los comuneros sin haber realizado antes la división horizontal de los mismos y, cuando esta se produce en el mismo acto de la disolución de la sociedad a que legalmente se equipara la disolución del condominio, no puede gravarse por ambos conceptos.

Consecuentemente, en los supuestos en los que en un mismo acto se formaliza la división en régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio preexistente con adjudicaciones a los comuneros, no procede que se liquide por AJD tanto la extinción del condominio como la división horizontal al tratarse esta última de una operación antecedente e imprescindible de la división material de la cosa común, de forma que sólo cabe una liquidación única por la modalidad de AJD por ambos conceptos. En este mismo sentido se pronuncian las sentencias dictadas por esta Sala de lo contencioso administrativo del TSJC de fecha 27/4/2015 y 28/2/2018.

## BONIFICACIÓN PARA ADQUISICIONES DE INMUEBLES POR UNA EMPRESA DE ACTIVIDAD INMOBILIARIA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 27 de junio de 2023.

Se consignó en escritura como precio de la transacción de una vivienda 722.000 euros. En dicha escritura la sociedad solicitaba la bonificación de la cuota del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, al tratarse de una empresa de actividad inmobiliaria para su reventa en el plazo máximo de 5 años. Una copia de dicho documento fue presentada ante la Oficina Gestora, acompañado de autoliquidación del ITP-AJD, modalidad TPO, con el valor declarado como base imponible, al tipo del 10% y una bonificación en cuota del 70%.

La Sala señala que aporta la codemandada en sede económico-administrativa un conjunto de documentos de los que se desprende haber la misma llevado a cabo operaciones de compra y venta de inmuebles, solicitando en varias de ellas la aplicación de la bonificación que nos ocupa, y haber autoliquidado el Impuesto en 2017 con una considerable cifra

neta de negocios, variación de existencias incluida. Por último, trae anuncios de venta del inmueble de autos (para cuya transmisión no se había ni de lejos agotado el plazo de cinco años al practicarse liquidación, por lo que el argumento de no haberse materializado su venta en los términos del beneficio no puede resultar más inoportuno, o inadecuado), y contrato de opción de compra del mismo, de fecha anterior a la misma incoación del procedimiento de comprobación limitada, por cierto. Por qué razón no se aportó este último documento con anterioridad es algo que desconocemos, mas de lo que no tenemos duda es de que ni el mismo (como todos los demás aportados al TEAR) ha venido siquiera a ser cuestionado con rigor por la actora en demanda, ni, insistimos, se razona o argumenta fraude o artificio alguno en la obligada indebidamente regularizada, que ha acreditado de forma cabal (sin refutación bastante de adverso), a los efectos de aplicación del beneficio que aquí nos trae, desarrollo no residual ni aislado de actividad de compraventa de inmuebles por cuenta propia, contabilización en existencias del inmueble litigioso, como de otros igualmente adquiridos en su giro, y propósito de transmitir el inmueble en los términos exigidos por la disciplina legal de la bonificación. Si desmontar la batería o acervo probatorio articulado quería la recurrente hubo de empeñar al efecto un ejercicio serio y riguroso de sus potestades de comprobación, lo que aquí no ha tenido evidentemente lugar

### EXTINCIÓN PARCIAL DEL CONDOMINIO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 15 de junio de 2023.

La adjudicación a dos de los comuneros de una participación superior a la que inicialmente ostentaban en la comunidad de propietarios, con una contraprestación onerosa en favor del transmitente, consistente en la obligación de asumir el pago de la deuda garantizada con hipoteca sobre el bien se trata de un hecho imponible sujeto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas sin que concurra la exoneración de tributación recogida en el artículo 7.2.B), párrafo primero, del TRITPAJD.

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

### DONACIÓN DE EMPRESA FAMILIAR: REQUISITO DE LA EDAD.

Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2023.

El motivo de litispendencia consiste en discernir, en los casos de transmisión de participaciones ínter vivos, en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante, cómo debe entenderse cumplido el requisito de la edad contemplado en el artículo 20.6.a) de la ley de Sucesiones y Donaciones para la aplicación de la reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, bien tomando como referencia el grupo familiar, con lo que, si se cumple el referido requisito en uno de los cónyuges, se entendería cumplido el presupuesto o, por el contrario, exigiendo que cada uno, de forma separada, cumpla los requisitos de edad o incapacidad que exige el citado artículo 20.6, teniendo en cuenta, en este sentido, que por la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2009 quedó anulado el artículo 38 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que impide desde entonces que pueda entenderse que en la donación por ambos cónyuges de bienes o derechos de la sociedad conyugal existe una sola donación sino que, por el contrario, cada cónyuge dona su parte sin consideración al otro.

Para la Sala, el legislador ha dispuesto que para tener derecho a la reducción se deben cumplir los requisitos exigidos legalmente, entre los que se encuentran, que se trate de bienes o derechos exentos del Impuesto sobre el Patrimonio, que no otro alcance posea la remisión que se hace en el art. 20.6 a la normativa de este impuesto, y un requisito de edad. Cabe responder a la cuestión de interés en el sentido de que en los casos de transmisión de participaciones ínter vivos, en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en

entidades del donante, el requisito de la edad contemplado en el artículo 20.6.a) de la ley de Sucesiones y Donaciones para la aplicación de la reducción en la base imponible para determinar la liquidable del 95 por 100 del valor de adquisición, debe exigirse a cada uno de los cónyuges, de forma separada, en tanto que cada cónyuge dona su parte sin consideración al otro.

## ERROR DE SALTO.

Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2023.

La cuestión a discernir es si, interpretando el artículo 56.3 de la LGT, cuál debe ser el parámetro para determinar la existencia del denominado error de salto, bien tomando como referencia la base liquidable o, por el contrario, atendiendo a la base imponible del impuesto, sin que a tal debate afecte la progresividad o no del tributo, o la existencia de reducciones o beneficios fiscales que hagan diferir la base imponible de la liquidable, presupone conceptualmente la necesaria aplicación del llamado error de salto, para así determinar qué parámetros o magnitudes habrían de entrar en juego.

Atendida dicha premisa, tal hipótesis, ya se tome como referencia la base imponible como la base liquidable, en cifras que constan y no han sido objeto de polémica, determinaría en todo caso la inaplicabilidad del art. 56.3 LGT, por falta de concurrencia del presupuesto de hecho que debe darse para que entre en juego dicho mecanismo técnico-jurídico: no ha habido aquí un aumento de cuota que supere la cuantía de la base, sea la imponible, sea la liquidable, pues la hipótesis que suscitan los recurrentes parte del error conceptual de restar al primero de los conceptos, el de base imponible, la suma de 175.000 euros, que conceptúan equivocadamente como una especie de mínimo exento insusceptible de gravamen.

## REDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE PARTICIPACIONES EN UNA EMPRESA FAMILIAR.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 4 de septiembre de 2023.

El motivo impugnatorio es el relativo a la improcedencia de la reducción por adquisición de participaciones en una empresa familiar. El requisito negado por la Comunidad de Madrid es el consistente en que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la sociedad cuyas participaciones se transmiten, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos empresariales, personales y de trabajo personal, condición esta que, cuando la participación en el empresa es conjunta del causante con alguna o algunas de las personas que forman el grupo de parentesco (cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado), deben cumplirse al menos en una de ellas art. 4.Ocho.Dos.c/ de la citada Ley 19/1991). La obligada tributaria, así como después el TEAR, consideran probada la concurrencia de tal requisito en la persona del hijo, D. Cecilio, por dos razones. Por la existencia de un contrato de 1 de enero de 2016 que acuerda una retribución a devengar en el año 2017, así como por el abono efectivo de tal retribución en el año 2017 y declarada en el IRPF (cumpliendo el requisito de que tal remuneración representa más del 50%). No se niega por la Administración tributaria ninguno de estos datos, pero resalta la fecha de devengo y que es en dicho momento cuando debe cumplirse tal requisito y como es en 2006 cuando se produce el fallecimiento, acude a la contabilidad de la empresa del año 2016, en la cual no consta ninguna deuda por tal concepto a favor de D. Cecilio, además de resaltar el carácter de documento privado del contrato presentado con posterioridad y ya con conocimiento del procedimiento de inspección por el obligado tributario.

Para la Sala, la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio, y Hacienda tiene tal condición de tercero conforme a una reiterada jurisprudencia. Además, el contrato recoge un sistema de remuneración fija anual y por años vencidos que supone diferir a un año y medio las retribuciones salariales, situación excepcional que carece de toda explicación en este caso y, por supuesto, no es coherente con las normas laborales generales (al respecto, art. 29.1 del Estatuto de los Trabajadores) ni con el modo de percibir D. Cecilio la retribución por las mismas funciones en la entidad C.S.A., perteneciente al grupo familiar.



A estos elementos de prueba deben unirse otros tres en que repara la inspección, tales como, primero, que el acceso de la condición de administrador de D. Cecilio no tuvo acceso al Registro mercantil hasta el 23 de diciembre de 2016 a pesar de que, según aparenta el contrato, había asumido las funciones de dirección el primero de año; segundo, que en el modelo 190 de retenciones de los rendimientos del trabajo figura el devengo de la retribución en 2017, cuando el pago correspondía a la retribución de 2016, y, tercero, que no hay previsión contable alguna en el año 2016 de la deuda de la entidad por dicho concepto, prueba objetiva proveniente de la propia sociedad obligada al pago que no puede desdeñarse sin más.

## VALORACIÓN DEL AJUAR DOMÉSTICO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de septiembre de 2023.

El TEAR estima para determinar el ajuar doméstico, válido un informe de perito aportado por los obligados en vez de dar por válido el criterio seguido por las Administración, que se apoya para valorar en la presunción legal definido en la Ley 29/1987.

La Sala cita el criterio del Tribunal Supremo sobre la previsión del art. 34.3 del Reglamento de minorar el ajuar en el 3% del valor de la vivienda habitual. La STS 36/2023, de 17 de enero sienta este criterio: 1) La disposición sobre minoración del valor de los bienes que se deben entregar al cónyuge superviviente, en concepto de ajuar doméstico (art. 34.3, párrafo segundo, del RISD), permite la prueba de que el valor de la vivienda habitual del matrimonio es superior al valor catastral que se le ha asignado, en cuyo caso debe prevalecer el mayor de ellos, provocando con ello una mayor reducción de la carga fiscal. 2) Queda dispensado de la prueba indicada el contribuyente que se someta a los valores administrativamente establecidos, aun a efectos distintos, por la propia Administración (art. 134.1 LGT). 3) El empleo de modelos de declaración fiscal que permitan declarar un valor distinto al del porcentaje del 3 por 100 sobre el valor catastral; o la publicación de valores o precios de mercado que afecten al mencionado valor del inmueble, determina la concurrencia de un acto propio que vincula a la propia Administración, del que no puede desdeñarse sin vulnerar los principios de buena fe y buena administración. Si aplicamos la jurisprudencia a nuestro caso deberíamos corregir el cálculo del ajuar doméstico que hacen la Administración y los propios interesados en el 3% del caudal relicto, y excluir el valor de los bienes carentes de vinculación con "las funciones esenciales de la vida" por no ser aptos para albergar bienes de ajuar doméstico (valores, acciones, fincas rústicas). Por otra parte, la reducción del ajuar doméstico de la vivienda del matrimonio podría fijarse no en proporción al valor catastral, sino al valor asignado o admitido a otros efectos por la propia Administración. Con estas reglas, el ajuar doméstico resultaría inferior al declarado por los contribuyentes, por lo que su declaración debe prevalecer conforme al art. 15 LISD.

## NUDA PROPIEDAD.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de septiembre de 2023.

El causante otorgó testamento en el cual dejaba a su viuda el usufructo vitalicio de todos sus bienes, pudiendo disponer en vida y a título oneroso, de cierto piso y los valores mobiliarios. En lo demás, instituía heredero a su sobrino. La viuda y el heredero demandante partieron la herencia y, en la partición, la viuda se adjudicó el usufructo vitalicio de todos los bienes y derechos, menos un trust de que era beneficiaria, que se adjudicó en plena propiedad. El heredero presentó autoliquidación por el Impuesto de Sucesiones, abonando su importe de 632.221'38 euros. Iniciado procedimiento de comprobación limitada, la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, emitió liquidación por considerar que la cuota era superior, por varias razones, y entre ellas, que no había considerado en la base imponible, la nuda propiedad de todos los bienes de la herencia, por valor de 16.589.618,89 euros, sino solo de parte, por valor de 10.739.162,16 euros.

La Sala entiende que el testador quería asegurar que a su esposa no le faltase liquidez para las atenciones necesarias; y al efecto, le permitió disponer de bienes valiosos y sencillos de vender, por valor suficiente para esta finalidad. Además,

esta esposa recibiría un trust constituido en el extranjero por valor de 3.329.537,48 euros, por ser la beneficiaria designada; y, como titular del usufructo de la empresa familiar, sus beneficios caso de haberlos. En este contexto, que el testador no quiso permitir a su esposa disponer de las participaciones de la empresa familiar que, para él, no entrarían normalmente en el concepto de "valores mobiliarios", sino en el concepto de su empresa. Empresa que, por su naturaleza, no sería un bien prescindible o de importancia menor, para ser seleccionado como bien disponible. Como corresponde a una empresa familiar o entre socios conocidos; una pequeña o mediana empresa. En realidad, el tipo de empresa que considera la Ley de Sociedades de Capital, como sociedad de responsabilidad limitada, cuyas participaciones no se consideran valores mobiliarios. Por todo lo cual la Sala no comparte el criterio del TEAR y del TEAC. Entiende que las acciones de estas sociedades limitadas no eran de libre disposición para la usufructuaria; y por tanto era correcta la liquidación, contra la cual el heredero no opuso más objeciones. Por lo que resulta procedente estimar el recurso contencioso administrativo, para dejar sin efecto la resolución del TEAC, dejando firme la liquidación allí impugnada.

DEUDAS DEDUCIBLES.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de septiembre de 2023.

El objeto del litigio queda reducido a determinar si son deducibles determinadas deudas de la causante. Éstas consisten, una primera deuda de la Caja Rural con motivo del aval prestado por la causante Dña. Salome a la entidad P.S.A. para la devolución de un préstamo; y una segunda deuda con motivo del pago de un crédito con DEUSTCHE BANK del que era fiadora junto con otras personas la fallecida.

La primera deuda es la procedente del aval de la causante, junto a otros, a P.S.A. para la devolución de un préstamo PYME otorgado en el año 2010 por la Caja Rural. El préstamo estaba garantizado con una hipoteca sobre la unidad productiva de la prestataria, bien este que, según afirma la parte actora, fue vendido en el proceso concursal, por lo que la deuda mantenida por P.S.A. al devengo del impuesto ascendía a 400.000 euros. El impago del préstamo, junto al anterior, dio lugar a una querrela de 8 de febrero de 2018 contra la causante y otras personas. El Juez instructor ha acordado por auto de 18 de noviembre de 2020 la continuación de las diligencias por los trámites del procedimiento abreviado. Para el demandante, resulta patente la realidad de la deuda "pues de otro modo, en ningún caso habría podido derivar en una querrela admitida a trámite contra la causante por la comisión de un posible delito de alzamiento de bienes e imprudencia punible". Para la Sala esta deuda no ha sido ejecutada y, las actuaciones penales no prueban suficientemente la existencia y cuantía de la deuda hasta que gane firmeza la declaración de hechos probados que así lo reconozca, en el supuesto de que prosiga hasta su conclusión el proceso penal. Del art. 13 se desprende que las deudas deducibles del caudal relicto han de existir al tiempo del fallecimiento del causante, es decir, ser firmes, y dicha firmeza no es observable cuando la deuda es judicialmente controvertida. Ante la indeterminación de que adolece esta deuda parece razonable la medida que sugiere el TEAC al contribuyente de aguardar a solicitar su deducción cuando se ponga de manifiesto su concreto importe, tal como permite el art. 94 del Reglamento del impuesto.

La segunda de las deudas proviene de una póliza de línea de descuento a P.S.A., concedida por DEUTSCHE BANK, avalada solidariamente por la causante y otras personas. La deuda fue saldada por los dos últimos el 1 de octubre de 2013 mediante el abono de 151.000 euros obtenidos de un nuevo préstamo del banco. Para probar la realidad de la deuda, se han aportado sendos documentos de los acreedores donde manifiestan que el 7 de octubre de 2019, es decir, ya fallecida la causante, su heredero reconoció la deuda de esta última que derivaba del aval por importe de 38.359,02 euros. Como señalan las Administraciones y el TEAC, difícilmente podría ofrecerse pleno valor probatorio a los documentos donde se recoge el reconocimiento de deuda cuando se otorgaron después de fallecer la causante. No obstante, además consta la declaración del DEUTSCHE BANK donde refiere que la deuda de P.S.A. se pagó por aquellos aplicando a tal efecto el importe de un nuevo préstamo de 151.000 euros. Dada la insolvencia de P.S.A., los fiadores que han pagado la deuda tienen el derecho a reclamar de los cofiadores la parte correspondiente (arts. 1844 y 1145 CC), que debe presumirse igual para cada uno de los cuatro fiadores solidarios (art. 1138 CC). Por este motivo, la deuda que pesaba sobre la causante debe fijarse en 37.750 euros.

**DEUDAS CONTRAÍDAS POR EL CAUSANTE A FAVOR DEL HEREDERO O LEGATARIO.**

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 11 de septiembre de 2023.

El causante empleó un dinero del que era titulares sus herederos para adquirir los bienes, títulos valores, y pólizas de seguro que refiere el recurrente, se generó un derecho de crédito a favor de los hijos del causante (aquí herederos), derecho de crédito que a efectos del tributo que nos ocupa, deriva en la aplicación del art. 13 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que regula: "1. *En las transmisiones por causa de muerte, a efectos de la determinación del valor neto patrimonial, podrán deducirse con carácter general las deudas que dejare contraídas el causante de la sucesión siempre que su existencia se acredite por documento público o por documento privado que reúna los requisitos del artículo 1.227 del Código Civil o se justifique de otro modo la existencia de aquélla, salvo las que lo fuesen a favor de los herederos o de los legatarios de parte alícuota y de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos aunque renuncien a la herencia. La Administración podrá exigir que se ratifique la deuda en documento público por los herederos, con la comparecencia del acreedor*"; y en el mismo sentido el art. 32.1 del RISD, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

De esta forma, es claro respecto a la excepción de la deducibilidad de las deudas a favor de los herederos, por lo que, atendiendo al sentido propio de las palabras, como señala el art. 3 del Código Civil al que se remite el art. 12 de la LGT al hablar de la interpretación de las normas tributarias, no es necesario acudir a otro tipo de interpretaciones, como señala el aforismo latino *in claris non fit interpretatio*. En tal sentido, la sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (sede en Granada) de 14 de diciembre de 2021 (rec. 1278/2018 ) afirma: "en aplicación del art. 13.1 de la Ley 29/87 de 18 de diciembre, no pueden admitirse las deudas que lo fuesen a favor de los herederos quedando excluidas por tanto las deudas del llamado círculo familiar". Y a este respecto el legislador establece ciertas cautelas cuando se trata de ajustar la masa hereditaria rebajando las deudas del causante.

Será necesario, por tanto, precisar el círculo de acreedores a los que se refiere el legislador para perfilar la limitación de la deducción. De la letra del artículo se infiere que no podrán deducirse deudas contraídas por el causante a favor del heredero o legatario de parte alícuota, ni a favor de los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquéllos... De ahí que, por lo expuesto, no proceda acceder a la pretensión de la parte recurrente relativa a la deducción del préstamo que en su día hizo a su progenitor.

**COTITULARIDAD DE UNA CUENTA BANCARIA.**

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 10 de julio de 2023.

La cuestión que se plantea en el presente procedimiento consiste en determinar si el hecho de incluir como cotitular de una cuenta a una persona que hasta dicho momento figuraba como autorizada implica la existencia de una donación a favor de la misma.

Es doctrina reiterada que la cuenta corriente bancaria expresa una disponibilidad de fondos a favor de los titulares de la misma contra el Banco que las retiene, no pudiendo aceptarse el criterio de que el dinero depositado en tales cuentas indistintas pase a ser propiedad de uno de ellos, por el solo hecho de figurar como titular indistinta, porque en el contrato de depósito, la relación jurídica se establece entre el depositante, dueño de la cosa depositada, y el depositario que la recibe, no modificándose la situación legal de aquel, en cuanto a lo depositado, por la designación de persona o personas que la puedan retirar. Tales depósitos indistintos no suponen por ello comunidad de dominio sobre los objetos depositados, debiendo estarse a cuanto dispongan los tribunales sobre su propiedad. Por ello, el mero hecho de apertura de una cuenta corriente bancaria, en forma indistinta, a nombre de dos o más personas, lo único que significa prima facie, es que cualquiera de los titulares tendrá frente al Banco depositario, facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta, pero no determina por sí sólo la existencia de un condominio que vendrá determinado únicamente por las relaciones internas y, más concretamente, por la propiedad originaria de los fondos o numerario de que se nutre dicha cuenta.

## BIENES ADICIONABLES POR HABER PERTENECIDO AL CAUSANTE EN EL AÑO ANTERIOR AL FALLECIMIENTO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 14 de junio de 2023.

La adición de herencia la dispuso la oficina gestora tras un procedimiento de comprobación limitada y el trámite del art. 93 del Reglamento del Impuesto (RD 1629/1991, de 8 de noviembre), con lo que hubo detectado una serie de traspasos y reintegros en la cuenta bancaria de la que el causante era titular en la entidad Bankia, todos producidos durante el año anterior a su fallecimiento. El TEAR confirma el criterio de la oficina gestora

La parte recurrente se queja de que el acuerdo de adición de herencia no está suficientemente motivado pues se limita a efectuar una relación de actos de disposición de las cuentas cuya titularidad correspondía al causante sin indicar siquiera la suma de tales cantidades, no conociéndose la cuantía de la adición. Las retiradas número 1 a 5 y 7 se explican en los pagos de una obra de reforma emprendida por el causante como queda justificado en las facturas de fontanería y electricidad en una vivienda de su propiedad. En cuanto a las retiradas número 6 y 8 al 30 se destinaron a gastos ordinarios de vida, comida y manutención (respecto a los que se imputa 1/3 a la recurrente). No se puede pretender que la cuenta bancaria se mantenga inalterable en su saldo a lo largo del año anterior al fallecimiento o que el causante no pueda disponer de su dinero en ese tiempo.

Para la Sala, en contra de lo alegado por la parte recurrente, el Legislador no impide que el futuro causante utilice el dinero de sus cuentas, que lo retire para subvenir necesidades ordinarias. Tampoco le impide disponer de ellas prolongadamente. El art. 25, en prevención de fraudes y teniendo en cuenta la facilidad y la proximidad probatorias, más bien, dispone una presunción a enervar mediando una carga probatoria no desproporcionada. En efecto, caben hipótesis diversas y equiparables en verosimilitud sobre cuál pudo ser el destino final de un dinero extraído de las cuentas bancarias del causante. Incluida la de la permanencia en su patrimonio a la fecha de su fallecimiento. Por lo demás, la presunción iuris tantum puede ser desplazada mediando un relato verosímil apuntalado con medios probatorios, no con meras protestas. De ahí que las alegaciones de la parte resultan asumibles tan solo con relación a los importes consignados en las 5 facturas que aportó y que reflejan obras emprendidas por el causante. Importes que totalizan 5165,82 euros y que hay que tenerlos por "subrogados" en las cantidades que se hubieron retirado de sus cuentas bancarias

## PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

### COMPROBACIÓN DE VALOR DE INMUEBLE.

Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2023.

La cuestión controvertida es 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 y, en particular, la necesidad 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.

La 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.

3) 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, por qué 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.

---

## CONSECUENCIAS DERIVADAS DE LA FALTA DE DECLARACIÓN DE LA CADUCIDAD.

Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de septiembre de 2023.

---

El presente recurso versa sobre que, dentro del plazo de prescripción, la Administración tributaria pueda iniciar, de nuevo, un procedimiento para la liquidación del tributo, si el procedimiento iniciado mediante declaración hubiera terminado por caducidad, así como a la virtualidad que los datos y documentos del procedimiento caducado puedan proyectar sobre el nuevo procedimiento.

Para el tribunal, habiéndose producido la caducidad del procedimiento de inspección, como es el caso, es preciso que la misma sea declarada de manera expresa antes de volver a iniciar el mismo procedimiento u otro distinto, con el mismo alcance o con otro diferente, siempre que no haya mediado prescripción. Asimismo, por lo que se refiere a la incorporación -en el nuevo procedimiento- de los documentos y pruebas del procedimiento caducado, se precisa declaración expresa de caducidad. La utilización de los documentos y medios de prueba obtenidos en las actuaciones de comprobación censal que hayan caducado por el transcurso del plazo máximo previsto legalmente, de seis meses, tan solo conservarán su validez y eficacia en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse posteriormente, cuando previamente se haya declarado por la Administración la caducidad de aquel procedimiento de comprobación censal y el archivo de las actuaciones. De este modo, como reseña el escrito de oposición del contribuyente, no resulta posible utilizar los datos del procedimiento caducado en el procedimiento ulterior si, previamente, no ha sido declarada su caducidad, premisa que no se observa en el presente caso.

---

## PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DE VALORES.

Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de julio de 2023.

---

Se trata de determinar si en la tramitación de un procedimiento de comprobación de valores, tanto si es un procedimiento autónomo como si se sustancia, como actuación inicial, en el curso de otro procedimiento tributario, ha de considerarse que las actuaciones desarrolladas por la Administración relativas a la determinación del valor de los bienes o derechos, esto es, las actuaciones dirigidas a la obtención del informe de valoración, suponen el inicio del procedimiento tributario o si, por el contrario, suponen actuaciones previas necesarias para contar con los datos suficientes para iniciarlo mediante la notificación conjunta de la propuesta de liquidación y valoración.

Para el Tribunal, el procedimiento de comprobación limitada debe entenderse iniciado, en el caso litigioso, el día 23 de

octubre de 2013, en que la Jefatura de la Sección de Impuestos Directos del Servicio Territorial de Hacienda de la Junta de Castilla y León en Burgos, solicitó a la Dirección General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Madrid, a la Agencia Tributaria de Andalucía -en su Gerencia Provincial de Málaga- y al Gobierno de Cantabria, la valoración de los bienes del caudal hereditario que se ubicaban en sus respectivos territorios. Como quiera que la notificación de las liquidaciones provisionales, de 4 de diciembre de 201, tuvo lugar el día 18 de diciembre de 2014, más allá de los seis meses de duración del procedimiento, conforme previene el art. 139.1.b) de la Ley General Tributaria, en relación con el art. 104 LGT, y art. 159.3 del Real Decreto 1605/2007, el procedimiento estaba ya caducado. Por consiguiente, anula las resolución económico administrativas y las liquidaciones impugnadas.

## MOTIVACIÓN DE LA COMPROBACIÓN DE VALORES.

*Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de septiembre de 2023.*

Para la Sala, no satisface las exigencia de motivación las valoraciones de los informes que se limitan a la mera afirmación apodíctica de ser los testigos empleados son los más homogéneos, o de no ser relevantes las diferencias dentro de los rangos que se establecen para su selección, lo que tampoco se razona y en cualquier caso parece contrario con frecuencia a las máximas de experiencia, especialmente, cuando los criterios de selección cambian y se modulan en cada caso, sin constar con qué criterios se acota en cada caso, y finalmente, de hecho, la muestra resultante es con frecuencia muy heterogénea tanto en los criterios de selección (medidas, antigüedad, fecha de operación) como en el resultado de valoración euro m2.

Así, por ejemplo, sin ánimo exhaustivo, sino ejemplificador de lo expuesto, en el caso de autos y respecto al inmueble de mayor valor de 654.000 euros:

- Se toman solo tres testigos (a diferencia de otros muchos supuestos en este expediente y en otros que se toma una muestra más amplia, lo que en todo caso parece necesario en aplicación de la Orden ECO 805/2003 art 21.c).
- Las superficies consideradas son sumamente dispares (60-685m2)
- Los escasos valores considerados presentan también fuertes oscilaciones 1399-2000 euros).

En definitiva, no habiendo justificado la recurrente la selección de los testigos, no resulta debidamente justificado el resultado alcanzado, que solo se presenta como uno de los muchos posibles que podría haber resultado en aplicación del mismo método y presupuestos.

## PROCEDIMIENTO SANCIONADOR: FALTA DE DECLARACIÓN. AUSENCIA DE MOTIVACIÓN.

*Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 24 de julio de 2023.*

En la fundamentación de la resolución sancionadora, la Administración sustenta la culpabilidad en la falta de declaración de la obligada tributaria como consecuencia del fallecimiento del causante, y en el hecho de que no le eran de aplicación ninguna de las causas excluyentes de responsabilidad previstas en la LGT. En la demanda, la Comunidad de Madrid afirma que la conducta de la obligada tributaria resultó claramente negligente, no sólo por la no presentación de la liquidación correspondiente, sino por la participación y conocimiento de las operaciones de transmisión de bienes y derechos que formaban parte del patrimonio del causante en el año previo a su fallecimiento, que suponían el vaciamiento patrimonial del mismo, de tal modo que, de conocerse herederos, podían entender que lo eran de un patrimonio inexistente al haber sido previamente transmitido por el causante a ellos mismos y a la entidad de la que eran partícipes.

Sobre la base de lo expuesto, habiéndose motivado la culpabilidad de la codemandada en la resolución sancionadora, mediante la alegación única de no haber declarado la obligada tributaria como consecuencia del fallecimiento; y de que no le eran de aplicación ninguna de las causas excluyentes de responsabilidad previstas en la LGT; la Sala concluye que dicha resolución no cumple el requisito de motivación suficiente del elemento subjetivo de la infracción que exige la jurisprudencia.

**PROCEDIMIENTOS ESPECIALES UNA VEZ PAGADO EL IMPUESTO.**

*Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 11 de julio de 2023.*

En el presente caso, la contribuyente solicitaba la devolución como ingreso indebido de parte del impuesto pagado, por haberse mermado su herencia, en razón de dos circunstancias, pago de una deuda de la herencia en 2009, y condena judicial a las herederas para pagar más por un legado, en 2013. Esto se tramitó como solicitud de devolución de ingresos indebidos, del art. 221 de la LGT. Pero, habría podido tramitarse con más acierto, por los procedimientos que alegan los demandantes.

Así, para la deuda de la herencia, el art. 94 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre de 1991 de Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, dentro del capítulo III sobre "Procedimiento para la deducción de deudas del causante puestas de manifiesto con posterioridad al ingreso del impuesto". Y para la sentencia condenatoria del orden civil, art. 130 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio de 2007, Reglamento de gestión e inspección tributaria de 2007. Artículo titulado de las "Especialidades del procedimiento para la rectificación de declaraciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución". Y que expresamente prevé el supuesto de que Administración haya practicado una liquidación provisional; previendo que, pese a ello, el obligado tributario podrá solicitarla rectificación de su declaración, si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario

La Sala entiende que, efectivamente, el procedimiento tributario puede desarrollarse conforme a distintos trámites alternativos, regulados en las leyes administrativas, que conforman procedimientos especiales. Pero, con carácter general no es carga del contribuyente solicitar un determinado procedimiento, sino solamente concretar, qué pide y por qué. Y desde esto, es la Administración la que debe tramitar la solicitud por el procedimiento adecuado.

No habiendo sido así, y en coherencia con lo solicitado en la demanda, resulta procedente declarar nulas las resoluciones impugnadas, retro trayendo el procedimiento al momento anterior a dictarse resolución, para que previa la tramitación necesaria si la hubiese, se resuelva por estos procedimientos aplicables.

**CONTRAPRESTACIÓN PACTADA SUPERIOR AL VALOR POR EL QUE SE AUTOLIQUIDÓ, AUN EXISTIENDO DICHA CONSULTA PREVIA.**

*Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 6 de septiembre de 2023.*

El art. 90 LGT establece una especie de consulta vinculante para la Administración si el recurrente cumple una serie de requisitos, así como también el art. 157.1 del Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio. Y también es cierto que la cantidad consignada en la autoliquidación por el obligado tributario fue la aportada por la Administración días antes. Sin embargo; el art. 157.2 indica que ello se entenderá sin perjuicio de lo establecido en la normativa de cada tributo. Y en la normativa propia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, se encuentra el art. 46 que dispone en su apartado "3. *Cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible. Si el valor resultante de la comprobación o el valor declarado resultase inferior al precio o contraprestación pactada, se tomará esta última magnitud como base imponible*".

Por lo tanto, está estableciendo un límite inferior del valor por el que se puede autoliquidar, esto es, el precio o contraprestación pactada. Es cierto, tal y como se ha indicado por el recurrente que tal precepto se inserta en un capítulo de la Ley dedicado a la comprobación de valores, sin embargo por esta Sección, y ante la ausencia de pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre tal cuestión, considera por mayoría que tal principio excede de los propios términos estrictos de la comprobación y supone una norma general que impide liquidar por una cantidad inferior de la contenida en la escritura como precio, puesto que ello supondría que parte de la contraprestación efectivamente pactada quedase sin tributación. Por lo tanto, en este caso, siendo clara que la contraprestación pactada era superior al valor por el que se autoliquidó era correcta la actuación de la Administración de corregir la autoliquidación aplicando el precio pactada, aun existiendo dicha consulta previa, al anteponerse esta norma específica al régimen general de las consultas.

## COMPROBACIÓN LIMITADA: RETROACCIÓN DE ACTUACIONES Y CADUCIDAD DEL PROCEDIMIENTO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de septiembre de 2023.

El impuesto se devengó con ocasión de la compra por la demandante de nueve inmuebles por escritura de 12 de junio de 2014, operación que no autoliquidó. La Administración tributaria incoó un procedimiento de comprobación limitada en el que valoró los inmuebles mediante perito. El 15 de abril de 2016 notificó a la interesada el inicio del procedimiento y la propuesta de liquidación del ITP, y el 23 de mayo del mismo año la liquidación provisional. 3. La contribuyente reclamó ante el TEAR, que en resolución de 28 de septiembre de 2018 anuló la liquidación por falta de motivación de la comprobación de valor y acordó retrotraer el procedimiento. La resolución del TEAR tuvo entrada en la Dirección General de Tributos el 15 de noviembre de 2018. El siguiente día 28 se acordó dar cumplimiento a lo dispuesto por el TEAR, y tras la emisión de unas nuevas tasaciones en fecha 10 de mayo de 2019, se dictó una segunda propuesta de liquidación, notificada el 28 de mayo de 2019, y la consiguiente liquidación provisional, que se notificó el 4 de junio.

Para el tribunal, con estos elementos no hay duda de que caducó el procedimiento de gestión. Existe un reiterado criterio del Tribunal Supremo sobre los plazos de duración de los procedimientos tributarios de gestión en caso de retroacción de actuaciones (SSTS 1652/2017, de 31 de octubre, RC 572/2017; 819/2018, de 22 de mayo, RC 315/2017; 804/2019, de 11 de junio, RC 2141/2017; 1521/2020, de 13 de noviembre, RC 2186/2018, y otras). Según esta doctrina, la retroacción de actuaciones no pone en marcha un procedimiento nuevo, sino que vuelve atrás el ya abierto en que se produjeron las fallas procedimentales que determinan la anulación de la resolución que lo puso fin. Por tanto, ordenada la retroacción de actuaciones, el plazo de que dispone el órgano administrativo competente para adoptar la decisión que proceda es, exclusivamente, el que le restaba -en el procedimiento originario- para dictar la correspondiente resolución desde el momento en el que tuvo lugar el defecto determinante de la indefensión.

## IMPOSICIÓN DE SANCIÓN: VALOR DECLARADO POR EL OBLIGADO TRIBUTARIO INFERIOR AL CONSIGNADO EN LA ESCRITURA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21 de julio de 2023.

Alega la actora que no existe conducta típica pues no ha dejado de ingresar deuda tributaria alguna, al haber ajustado su conducta estrictamente a la norma tributaria vigente, invocando asimismo la ausencia de culpabilidad, sobre la base de que su conducta no sólo se encontraba apoyada en la norma siguiendo la interpretación no sólo razonable sino la más adecuada, sino también en la propia posición de la administración expresada mediante consultas, y de nuestros Tribunales, incluso del Tribunal Supremo

El valor declarado por el obligado tributario fue un valor inferior al consignado en la escritura pública, lo que denota un comportamiento cuanto menos negligente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. La negligencia no exige un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma. La esencia del concepto de negligencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Esta conducta no viene motivada por deficiencias u obscuridades en la norma o divergencias de criterio respecto del mismo, siendo reprochable este comportamiento desde el punto de vista del elemento subjetivo de la culpabilidad. Por todo lo anterior procede anular la sanción impuesta.

## PROCEDIMIENTO TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 18 de julio de 2023.

El procedimiento de TPC que previsto en el artículo 134.3 LGT, tiene su origen con la solicitud por el obligado tributario a que se refiere el artículo 135.1, párrafo 3º, LGT, puede terminar de diversos modos que se infieren de los apartados 2, 3 y 4 del citado precepto, y culmina con una nueva liquidación conforme a la valoración que se ha determinado en el



procedimiento de tasación que cierra el procedimiento e impide una nueva comprobación de valor por la Administración tributaria sobre los mismos bienes o derechos.

Dado que de conformidad con el artículo 103.1 LGT, en un procedimiento de aplicación de los tributos la Administración tiene la obligación de resolver todas las cuestiones que se planteen, y que la TPC no es un procedimiento de impugnación de actos en el sentido del artículo 104.3, párrafo 2º, LGT, es que le resulta aplicable el plazo máximo de resolución de 6 meses del artículo 104.1 LGT.

Suspendido el procedimiento principal por la promoción de la tasación pericial contradictoria, pasado seis meses sin la finalización de este, volverá a correr el plazo para finalizar el procedimiento principal, de suerte que si el tiempo de exceso de los seis meses previstos para finalizar el procedimiento de tasación pericial contradictoria, acumulado al ya transcurrido antes de la suspensión del procedimiento principal agota el plazo dispuesto para su finalización, se producirá la caducidad del mismo con las consecuencias asociadas legalmente.

El procedimiento de tasación pericial contradictoria se encuentra inmerso en el procedimiento de gestión de comprobación de valores, y que su caducidad determina la imposibilidad de su toma en consideración a los efectos de interrumpir el plazo de prescripción para la liquidación de la deuda tributaria.

En definitiva: 1.- El plazo para tramitar la TPC es de seis meses y se inicia con la mera solicitud del interesado. 2.- Una vez vencido este plazo, empieza a correr de nuevo el plazo del procedimiento de comprobación de valores en que se inserta la TPC. 3.- El exceso de los plazos en estos procedimientos produce el efecto propio de la caducidad de no interrumpir la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria.

## AUTOLIQUIDACIÓN INGRESADA EN OFICINA INCOMPETENTE.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 11 de mayo de 2023.

Se invoca el carácter liberatorio del abono realizado a la Administración Tributaria andaluza a tenor de lo previsto en el artículo 106.2 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; precepto este vigente al momento de presentarse la autoliquidación y que, bajo la denominación de "Cuestiones de competencia" disponía que "La autoliquidación ingresada en oficina incompetente liberará al contribuyente en cuanto al importe de lo ingresado, pero la oficina deberá remitir las actuaciones al órgano que considere competente, conforme a lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley 30/1992, de 24 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común".

El motivo debe desestimarse; y ello por dos razones. En primer lugar, porque, aunque es cierto que el artículo 106.2 no fue formalmente derogado hasta la promulgación de la Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre (que entró en vigor el 1 de enero de 2018), es criterio jurisprudencial pacífico (entre otras sentencias del TSJ de Extremadura de 18 de enero de 2019 (recurso 209/2018) y del TSJ de Castilla-León -Sala de Valladolid- de 20/11/17 (recurso 1231/2015) el que estima que dicho precepto fue tácitamente derogado por la entrada en vigor de la Ley 22/2009, cuyo artículo 55 disponía, de forma taxativa, que " Los documentos y autoliquidaciones de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre Determinados Medios de Transporte, sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la incineración de residuos se presentarán y surtirán efectos liberatorios exclusivamente ante la oficina competente de la Comunidad Autónoma a la que corresponda el rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables ". Previsión esta que, sin duda resultaba incompatible con el citado artículo 106.2 RD 828/1995.

En segundo lugar, y lo que es más importante, porque el eventual efecto liberatorio de la obligación tributaria que pudiera tener la autoliquidación presentada ante la ATRIA no constituye un argumento lógico para sostener su invalidez, sino más bien lo contrario. En efecto, si el pago hecho en Andalucía liberase al actor de su obligación frente a la Administración Tributaria de Murcia, ello supondría sin duda la plena validez y eficacia de dicho pago. De modo que el efecto liberatorio

podría sustentar, en todo caso, la alegación de que se ha pagado y, por tanto, extinguido la obligación ante esta última Administración; pero no la devolución -por indebido- de un pago que ya ha producido efectos liberatorios.

Comprobación de valor. Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha, sentencia de 12 de junio de 2023.

Cuando la Administración tributaria recurre, como método de valoración, al dictamen de perito de la Administración, debe cumplir las condiciones exigidas al informe pericial. Ahora bien, en el caso presente, no consta que se hayan tomado en consideración las circunstancias de cada una de las fincas. La comprobación realizada por la Administración se refiere a un total de 39 fincas y no una sola, no obstante, la Administración valora la superficie total de 10246,59 m2 por las 39 fincas, de modo que fija para todas ellas un valor de 140,68 euros/m2 y ello a pesar de que, conforme a la escritura de compraventa, no se fijó el mismo precio para cada uno de los 39 solares. Así se observa, por ejemplo, en la finca descrita como nº 1, "Finca doscientos setenta y seis-uno. Finca denominada R 16-2-A", cuya superficie es de 200 m2, se fija como precio de compraventa 17.568,87 euros, por tanto 87,844 euros/m2; en la finca descrita como nº 5 "Finca doscientos setenta y ocho-uno. Finca denominada R 16-4-A". Uso residencial familiar adosado, cuya superficie es también 200 m2, se fijó el precio de 20.805,25 euros, por tanto, 104,02 euros/m2; o la descrita como nº 21, "Finca cuatrocientos noventa y nueve-dos. Finca denominada R 29-2-B", cuya superficie es 270,73 m2 y se fijó un precio de 36.764,47 euros (135,79 euros/m2). También ocurre con las valoraciones realizadas por TINSA.

Tales circunstancias, es decir, el distinto precio por metro cuadro de las fincas en la escritura de compraventa, denota la existencia de diferencias entre unas y otras. Por tanto, entendemos que, si la Administración acude a dicha fórmula para valorar las 39 fincas, debe justificar en el expediente la razón por la cual valora el metro cuadro de todas ellas en el mismo precio, pues en caso contrario, a falta de mayores datos y falta de visita, no cabe sino entender que se ha valorado genéricamente.

**SOLICITUD DE ANULACIÓN DE UNA RESOLUCIÓN AL CONSIDERAR QUE CONCURRE LOS REQUISITOS LEGALES PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 233,4 LGT.**

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 12 de julio de 2023.

La recurrente solicita la anulación de dicha resolución al considerar que concurre los requisitos legales previstos en el artículo 233,4 LGT y 46 del RD 520/05 para la suspensión de la ejecución de la liquidación con dispensa de garantía, en concreto considerar que la liquidación incurre en error material o de hecho, en concreto al constar en la liquidación como fecha de fallecimiento del causante, y fecha del devengo del impuesto, el día 29-12-2015, cuando dicho fallecimiento fue el 9-12-2015, y por otra parte considera que concurre error de hecho al constar en la liquidación que el interesado no hizo alegaciones al acta de disconformidad cuando lo bien cierto es que sí presentó alegaciones dentro del plazo legal. La representación legal de la Generalitat Valenciana solicitó la desestimación del recurso al no concurrir causa legal de suspensión con dispensa de garantía, sin que el Abogado del Estado haya entrado en el fondo de la cuestión planteada.

Para la Sala, en el presente supuesto no se acredita ninguno los supuestos que permitirían la concesión de tal suspensión, sin que las cuestiones planteadas por la recurrente puedan considerarse como errores materiales o de hecho, así respecto a la fecha del fallecimiento y devengo del impuesto se dice en la liquidación que fue el 9-12-2015, refiriéndose a la fecha del 29-12-2015 como la fecha de composición del activo y pasivo de la mercantil Ce. SL, como fecha del balance más próximo a la fecha del devengo del impuesto, y por otra parte el no atender a las alegaciones realizadas por la recurrente no puede considerarse como un error de hecho, ello sin perjuicio de las consecuencias legales que puedan tener al conocer del fondo del asunto cuando se impugne la liquidación tributaria.

**COMPROBACIÓN DE VALOR.**

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha de 18 de julio de 2023.

El obligado no solo presentó el dictamen que ahora analizamos del Arquitecto Sr. Melchor que arroja un valor de 90.349,73 euros, sino también otro anterior fechado en 31.10.2017 del Arquitecto Sr. Pio con la solicitud de TPC y por un valor de 74.214, 00 euros, que evidencia que el obligado se ha movido en informes de horquillas poco entendibles como es de 74.214,00 (octubre 2017) a 90.349,73 euros (diciembre 2018), que parecieran pretender o justificar en su momento

una autoliquidación de ITP por un valor muy bajo (72.500 euros) atendido el valor catastral del inmueble o posteriormente para pretender sustituir al perito ajeno a la Administración designado para la TPC, sin hacer un ejercicio expositivo de las incongruencias que manifiesta que incurre el dictamen del Arquitecto Sr. Leoncio, ajeno a la Administración y que realiza su valoración sin atender al cuadro o estudio de "Valors Bàsics".

Cabe reseñar, además, que tampoco existe tanta diferencia entre el dictamen sin visita realizado por la oficina gestora y por razón de remisión a un estudio de criterios estandarizado, como aquel realizado tras la visita al inmueble por el Sr. Leoncio. Siendo que, además, el Sr. Leoncio reúne unas condiciones aceptables de imparcialidad al no pertenecer a la estructura de la Administración y ser designado por un órgano ajeno. Respecto al informe del Sr. Melchor tampoco realiza un ejercicio expositivo de su valoración sino que incurre en claros errores de justificación de los valores de reposición de cocina y baños, al moverse en lo subjetivo ("comunments acceptats") sin citar las fuentes de conocimiento que le permiten cuantificar las obras que habría que hacer en la vivienda a 20.777,43 euros o que la superficie debió fijarse en 133 m<sup>2</sup> o que el valor del metro cuadrado es de 833,99 euros por cuanto tampoco explica cómo llega a determinar los cuadros de homogeneización de los testigos.

En definitiva, el dictamen del Sr. Melchor, perito arquitecto designado por la obligada no llega a acreditar las pretendidas inexactitudes o incongruencias del dictamen emitido en la TPC por el perito designado para tal labor. Siendo que legítimamente discrepa de sus conclusiones, pero en modo alguno sobre la base de errores de cálculo importantes o manifiestos en la pericia que desarrolla. Por todo ello, se estima el recurso contencioso-administrativo formulado por la Generalitat de Catalunya y se anula la resolución del TEARC.



NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OIFICNAS LIQUIDADORAS

## TRIBUTOS MUNICIPALES

|   |    |
|---|----|
| TRIBUNAL SUPREMO .....  | 62 |
| IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA..... | 61 |
| • Liquidaciones no impugnadas a la fecha de la sentencia del TC.....            | 61 |

## TRIBUNAL SUPREMO

### IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

#### LIQUIDACIONES NO IMPUGNADAS A LA FECHA DE LA SENTENCIA DEL TC.

Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2023

La cuestión controvertida es si las liquidaciones provisionales o definitivas por Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse la sentencia del TC, 26 de octubre de 2021, no podrán ser impugnadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma, al igual que tampoco podrá solicitarse con ese fundamento la rectificación, ex art. 120.3 LGT, de autoliquidaciones respecto a las que aún no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la STC 26 de octubre de 2021.

Sin embargo, sí será posible impugnar dentro de los plazos establecidos para los distintos recursos administrativos, y el recurso contencioso-administrativo, tanto las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieran alcanzado firmeza al tiempo de dictarse la sentencia, como solicitar la rectificación de autoliquidaciones ex art. 120.3 LGT, dentro del plazo establecido para ello, con base en otros fundamentos distintos a la declaración de inconstitucionalidad efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre. Así, entre otros, con fundamento en las previas sentencias del Tribunal Constitucional que declararon la inconstitucionalidad de las normas del IIVTNU en cuanto sometían a gravamen inexcusablemente situaciones inexpressivas de incremento de valor (entre otras STC 59/2017) o cuando la cuota tributaria alcanza confiscatorio (STS 126/2019) al igual que por cualquier otro motivo de impugnación, distinto de la declaración de inconstitucionalidad por STC 182/2021. Dicho lo cual, ha de convenirse que no es, desde luego, una situación inédita la creada por la sentencia del Tribunal Constitucional. Ciertamente es que con carácter general la limitación no se efectuaba en origen por el Tribunal Constitucional que reconoció que la inconstitucionalidad de la ley conllevaba su nulidad, por lo que procedía restablecer la situación jurídica anterior con la reparación o indemnización pertinente por los daños causados por la norma declarada inconstitucional. Pero como se ha puesto de manifiesto, a raíz de la STC 45/1989, se vino a modular este primer criterio y se abrió camino el establecimiento de efectos prospectivos de sus pronunciamientos, con alcance variable.

En definitiva, no se puede impugnar la liquidación que no es aún firme, a pesar de no haber transcurrido los plazos legales al efecto. Tampoco puede impugnarse, en base a la declaración de situación consolidada, sin haber transcurrido los plazos, aún en momento anterior, 26 de octubre de 2021, a que la sentencia del Tribunal Constitucional produzca efectos, que sólo lo produce, art. 164 de la Constitución, a partir de la publicación en el BOE. El sujeto pasivo no puede impugnar la liquidación en base a la inconstitucionalidad de los preceptos, conforme al alcance que ahora sí le otorga la STC 182/21, pero sí por otros motivos de inconstitucionalidad, como la concurrencia de un supuesto de minusvalía, o por cualquier causa por la que el ordenamiento jurídico prevea su nulidad o anulabilidad.

