

TRIBUTACIÓN	A VUELTAS CON LA MOTIVACIÓN SUFICIENTE QUE DEBE PRESENTAR TODA COMPROBACIÓN DE VALORES	Núm. 5/2005
-------------	--	----------------



**JUAN CALVO VÉRGEZ**

*Profesor Ayudante. Universidad de León*

**(Comentario a la STSJ de Castilla y León de 13 de febrero de 2004, rec. núm. 491/2001) \***

La presente Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Castilla y León objeto de análisis resuelve un recurso Contencioso-Administrativo interpuesto contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, a través de la cual se desestimaba una reclamación económico-administrativa planteada contra Resolución del Servicio de Economía y Hacienda de la Delegación Territorial de la provincia de Segovia. En virtud de esta última Resolución, quedaba aprobado expediente de comprobación de valores por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) iniciado en relación con la adquisición de un inmueble con plaza de garaje por parte del recurrente.

Tanto en el recurso económico-administrativo interpuesto en su momento por la parte actora como en el presente recurso contencioso-administrativo solicitaba el recurrente la anulación de las respectivas resoluciones dictadas al efecto por considerar que las mismas eran nulas de pleno derecho, **al faltar los hechos y elementos adicionales en base a los cuales la Administración motivaba el aumento de la base tributaria correspondiente a la modalidad de TPO.**<sup>1</sup>

La ausencia de los citados hechos y elementos esgrimidos por la Administración originan, a juicio de la parte actora, un quebrantamiento de la normativa tributaria, creándose una **situación de indefensión jurídica** ante el desproporcionado aumento de la valoración del bien objeto de la comprobación en relación con otra valoración del mismo inmueble realizada por la propia Administración apenas trece meses antes.

\* Véase el texto íntegro de esta Sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*, CEF, núm. 262, enero 2005.

<sup>1</sup> El TS tiene declarado a este respecto en Sentencia de 28 de julio de 1993 que «la omisión de la notificación del resultado del expediente de comprobación de valores o la ausencia de motivación del mismo, siquiera sea sucinta, debe entenderse como un vicio procesal susceptible de acarrear la nulidad de actuaciones posteriores y, por tanto, de la liquidación girada como consecuencia de la nueva base notificada, en cuanto produce indefensión al contribuyente a quien, al desconocer los motivos del aumento de la base, se le priva de la posibilidad de defenderse».

En el Informe a través del cual se notificaba al recurrente el resultado de la comprobación de valores efectuada por la Junta de Castilla y León (que se fundamentaba a su vez en un informe pericial efectuado por el Arquitecto Técnico de la Administración) comenzaba identificándose el inmueble en base a los siguientes criterios: la localidad, el sitio de su ubicación, la naturaleza del bien y los usos considerados al efecto.

Exponía a continuación el citado Informe lo que se denomina «metodología de valoración», en la que se explicaba que se había tomado como base otra relativa a un inmueble de similares características tomada del archivo histórico de valoraciones y actualizada a la fecha del hecho imponible por el Técnico de la Junta en ejercicio de sus competencias y atribuciones.

Asimismo habían sido tenidos en cuenta diversos valores de realización contemplados en estudios de mercado efectuados por la Junta de Castilla y León y ubicados en las oficinas del Servicio Territorial (a disposición de los particulares). Todo ello sin olvidar circunstancias tales como las características de la localidad de ubicación del inmueble, los servicios urbanísticos de la zona o el criterio del Arquitecto Técnico de la Administración, fundamentado en su propia capacitación, así como en su conocimiento del mercado local y las características del bien objeto de valoración. El Informe de la Junta de Castilla y León calculaba la valoración multiplicando la superficie del suelo y de la construcción por los precios resultantes por metro cuadrado.

Como es de sobra conocido, una reiteradísima doctrina jurisprudencial –no ya sólo del TS sino también de los distintos TSJ– ha puesto de manifiesto que **toda comprobación y valoración efectuada por la Administración exige siempre una motivación suficiente para que el interesado pueda tener pleno conocimiento de la valoración realizada al efecto, pudiendo solicitar (en su caso) tasación pericial contradictoria.**

Exigía el artículo 124.1 de la antigua Ley General Tributaria (LGT) que la notificación del aumento de la base tributaria expresara de forma concreta los hechos y elementos que motivasen la misma. Esta circunstancia resulta asimismo recogida en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, al declarar su artículo 134.3 que «*si el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado por el obligado tributario aquélla, al tiempo de notificar la propuesta de regularización, comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados*».

El artículo 103.3 de la nueva LGT establece además que «*los actos de comprobación de valor serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho*». Ciertamente el contenido de la motivación puede variar en cada caso concreto en función del medio de comprobación empleado. Pero existen unos mínimos que deben ser aplicables a toda comprobación de valores.

Así, en el acto de comprobación ha de constar siempre de manera clara y sin posibilidad de confusión con los restantes medios de comprobación cuál ha sido el medio escogido por la Administración. Con la finalidad de que el sujeto pasivo pueda comprobar la competencia del elemento subjetivo productor del acto, debe constar la firma, el nombre y los apellidos del funcionario titular del órgano tributario que realiza la comprobación y del funcionario que efectúa la comprobación.

La justificación del valor comprobado obtenido debe ser precisada en toda comprobación de valores con la finalidad de que el interesado pueda conocer, a efectos de posibles recursos, los criterios que han conducido a otorgar al bien un valor concreto.

La valoración debe referirse siempre a la fecha de devengo, indicándolo así expresamente. El dictamen del perito deberá realizarse por tanto atendiendo al estado de los bienes a dicha fecha, no antes ni después.

Toda valoración debe consignar claramente el bien objeto de la misma. Así, por ejemplo, en las fincas urbanas es necesario la consignación completa de su situación, debiendo constar la calle, número, planta y puerta del inmueble, y resultando además conveniente adjuntar un croquis de la ubicación del inmueble. Y en las fincas rústicas es imprescindible el croquis de emplazamiento, siendo aconsejable además consignar el número de parcela y polígono en el catastro.

La valoración debe expresar todos los datos físicos del inmueble tenidos en cuenta por el perito. En este sentido, mientras en las fincas urbanas han de hacerse constar los elementos relativos a su situación, superficie (con indicación de si es útil o construida), antigüedad, estado de conservación, uso o destino, circunstancias urbanísticas, calidades de la edificación y estado del mercado, en las fincas rústicas deben tenerse presentes las circunstancias de su situación, superficie, uso o destino, calidad del suelo y estado del mercado, así como otras posibles circunstancias confluyentes tales como riegos, caminos, etc.

Por otra parte, en la valoración han de constar todas las circunstancias jurídicas que hayan sido tenidas en cuenta para la misma. Es el caso, por ejemplo, de la existencia de cargas y gravámenes tales como servidumbres, censos, derechos de superficie o derechos de sobre y subedificación. También la situación arrendaticia debe hallarse reflejada en la valoración, en tanto en cuanto la presencia de arrendamientos sujetos a diferentes legislaciones incide sobre el valor de los bienes transmitidos, debiendo ser en consecuencia objeto de ponderación por el perito. Y lo mismo sucede con las circunstancias urbanísticas del terreno, su destino o el aprovechamiento asignado por el planeamiento.

Dispone el artículo 108.5 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado mediante Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, que *«cuando para la comprobación de valores se recurriere al dictamen de peritos de la Administración, la oficina remitirá a los servicios técnicos correspondientes una relación de los bienes y derechos a valorar para que, por personal adecuado a la naturaleza de los mismos, se emita, en el plazo de 15 días, el dictamen solicitado, que deberá estar suficientemente motivado»*.

Los dictámenes periciales han de estar motivados, debiendo expresar con claridad aquellas bases y elementos que permitan su contradicción. Únicamente si las valoraciones realizadas por los Técnicos de la Administración se encuentran suficientemente motivadas los interesados pueden tener conocimiento de los hechos y elementos adicionales que justifican el aumento de la base tributaria. Es precisamente por ello por lo que la Administración ha de llevar a cabo la comprobación expo-

niendo todas aquellas circunstancias que permitan incrementar el valor de lo declarado, siendo necesaria al efecto la práctica de las oportunas pruebas que demuestren que los datos utilizados por la Administración son los correctos.

Afirma el TS en su Sentencia de 12 de noviembre de 1999<sup>2</sup> que «(...) *el deber de los Peritos de la Administración es: 1. Comprobar en cada caso los bienes. 2. Describirlos. 3. Facilitar a los órganos administrativos y jurisdiccionales los antecedentes de hecho suficientes para admitir o rechazar las valoraciones. Por todo ello, mientras no se cumplan estas garantías por desconocimiento de los datos e imposibilidad de analizar y contrastar la valoración, ésta ha de rechazarse*»<sup>3</sup>. No resulta suficiente, por ejemplo, la simple manifestación de haber tenido en cuenta la situación, calidad y edad de la construcción.<sup>4</sup>

Y mediante Sentencia de 3 de diciembre de 1999<sup>5</sup> precisa el Alto Tribunal, refiriéndose a la debida motivación de las comprobaciones de valores realizadas por la Administración Tributaria, que «(...) *todo informe pericial (y los tributarios también) que han de servir de base a la comprobación de valores deben ser:*

1. *Fundados, lo cual equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta para que el contribuyente pueda conocer sus fundamentos técnicos y prácticos.*
2. *La fundamentación constituye una garantía tributaria ineludible.*
3. *Aun pudiendo ser lacónica y sucinta, la fundamentación no es admisible, ex artículo 121 de la LGT, si se omiten o se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o sólo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta mediante fórmulas repetitivas proformadas. Debe ser individualizada.*
4. *Debe ser notificada al contribuyente»*<sup>6</sup>.

Con carácter general, **la valoración podrá consistir en el razonamiento analítico de las circunstancias tenidas en cuenta por el perito o bien en la aplicación de determinados índices o coeficientes**. En todo caso resulta necesario que se razone tanto el valor del que se parte (con referencia a registros fiscales, precios de mercado, etc.) como el por qué de la aplicación de determinados índices correctores y la cuantía de los mismos.<sup>7</sup>

<sup>2</sup> Normacef Fiscal, NFJ008327.

<sup>3</sup> Con anterioridad el TS ya había seguido este mismo criterio jurisprudencial en sus Sentencias de 7 de mayo de 1998 (Normacef Fiscal, NFJ006415) y de 30 de mayo y 19 de octubre de 1995 (R.J. 1995\2423 y R.J. 1995\7414).

<sup>4</sup> Véase STS de 4 de diciembre de 1993 (R.J.1993\10058).

<sup>5</sup> R.J. 1999\9271.

<sup>6</sup> El propio TSJ de Castilla y León se ha pronunciado en este sentido, entre otras, en sus Sentencias de 11 y 16 de octubre de 2002 y de 11 y 18 de noviembre del mismo año.

<sup>7</sup> En esta línea, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de febrero de 1994 (Normacef Fiscal, NFJ003287) procedió a la anulación de una valoración obtenida mediante la aplicación de coeficientes no individualmente justificados, rechazando la posible utilización en los dictámenes de peritos del coeficiente 1,4 previsto en el Real

Una práctica administrativa de comprobación de valores bastante extendida ha sido aquella consistente en la aplicación de un determinado coeficiente sobre el valor catastral del inmueble obteniendo un valor coincidente con un presunto precio de mercado. La Administración puede así conocer, sin necesidad de costosas valoraciones, el valor de mercado aproximado de los inmuebles objeto del acto gravado.

Desde nuestro punto de vista, no existe ningún inconveniente en que la Administración establezca unos coeficientes sobre valores catastrales para cada municipio con la finalidad de determinar qué bienes quedan sujetos a comprobación. La comprobación de valores es una facultad de la Administración que ésta puede reglar de acuerdo a criterios generales y objetivos. Ahora bien, debe producirse en todo caso una pericia individualizada de cada inmueble con ponderación de sus circunstancias individuales.

**¿Puede tener lugar la aplicación de «precios medios» de mercado presumiendo la certeza de los mismos? La respuesta ha de ser necesariamente negativa.** Se requiere siempre una justificación de las razones de su formulación y de su aplicación a los bienes concretos, especificándose la forma en que deban tomarse en consideración de un modo detallado. La existencia de unos valores medios de mercado no puede excusar a la Administración de realizar una auténtica comprobación de valores para desvirtuar los valores declarados por los interesados en caso de discrepancia. El coeficiente sobre el que se aplique el valor catastral no podrá además fijarse unilateralmente por la Administración, sin respetar ningún procedimiento reglado en su formación y sin permitir la impugnación por los interesados.<sup>8</sup>

No se cumple, por tanto, con el requisito de la motivación aludiendo a criterios generales tales como los «precios de mercado». Una resolución es suficientemente motivada cuando muestra criterios concretos que han determinado la obtención del precio real como pueden ser el estado de conservación del inmueble, su antigüedad, la situación, superficie, fachada o fondo del mismo, los materiales empleados en la construcción, su situación urbanística, los valores asignados a otros inmuebles semejantes, los precios de venta de enajenaciones con los que pueda resultar susceptible de comparación, etc.

Pues bien, al amparo de todas estas consideraciones, declara el TSJ de Castilla y León en la presente Sentencia que *«es inadmisibile que el inmueble, aun cuando es descrito por el perito de la Administración, lo hace sin el suficiente detalle y sin haber sido examinado personalmente, resultando también censurable que toda la valoración venga apoyada en valores unitarios obtenidos de los estudios de mercado efectuados por la Junta de Castilla y León sin ser aportados al expediente administrativo»*.

---

Decreto 1020/1993 para la obtención de los valores catastrales por considerarlo una yuxtaposición de medios de comprobación no admitida por el ordenamiento jurídico. Por su parte, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 15 de mayo de 1996 (*Normacef Fiscal*, NFJ004146) rechazó los dictámenes constituidos por la simple expresión de un valor obtenido por aplicación de valores medios y coeficientes no relacionados específicamente con el inmueble objeto de la pericia.

<sup>8</sup> En esta línea, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 8 de mayo de 2000 (*Normacef Fiscal*, NFJ009261) rechaza explícitamente la aplicación de coeficientes sobre los valores catastrales como medio de comprobación.

Estamos de acuerdo con el Tribunal en esta apreciación. **La valoración debe aportarse expresamente en todo expediente.** Piénsese que de otro modo el administrado no puede verificar, por ejemplo, si se ha producido un error aritmético o de mera transcripción. Y **en ningún caso circunstancias tales como el volumen o la complejidad física que la valoración pueda representar en el expediente constituyen un impedimento para su aportación,** dado que no es necesario que la misma se realice de un modo total, sino sólo en relación con los valores concretos de que se trate. No se trata de aportar al expediente la totalidad del estudio, sino sólo de aquella parte que vaya a ser utilizada.

Una circunstancia sobre la que el Tribunal pone un especial énfasis al analizar la cuestión es la relativa a la **inadmisibilidad de aquellas remisiones que puedan efectuarse a los registros o estudios con la finalidad de poder comprobar un determinado dato fáctico esencial para la valoración que se discute.** Tal y como subraya el TSJ de Castilla y León, «(...) *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 o cualquier otro documento público u oficial, así como cualquier dato de significación tributaria en el expediente administrativo que pueda ser tenido en cuenta por la Administración y explicitado en su acto y que acredite la valoración fiscal o de mercado, aquélla no estará motivando correctamente su valoración. **No puede imponerse al administrado la carga de tener que acudir al estudio de mercado o al registro fiscal de que se trate para poder constatar unos datos que han sido omitidos o que no han sido aportados al expediente.**<sup>9</sup>

Lo anterior no significa que la Administración no pueda servirse de procedimientos concretos de aplicación, ponderación, actualización, extrapolación o individualización. Ahora bien, mientras los mismos no se expresen de un modo concreto y suficiente en sus valoraciones que permita tomar conocimiento de las operaciones realizadas por el Perito de la Administración, no podrá admitirse la validez de las comprobaciones realizadas.

Puesto que en el supuesto de autos no constaban en el expediente los estudios de mercado tomados como base para la determinación de los valores unitarios (cuyos resultados tampoco se empleaban directamente sino que eran objeto de una mera actualización y ponderación a la fecha del hecho imponible), el Tribunal decide estimar parcialmente el recurso interpuesto por la parte actora, procediendo a anular las resoluciones impugnadas al no ser conformes a derecho.

<sup>9</sup> Esta circunstancia ha sido puesta de manifiesto, entre otras, en la STSJ de Andalucía (Sevilla) de 23 de abril de 2001 cuando se afirma que «(...) *tiene lugar una falta de indicación del modo en que se ha obtenido el valor de referencia que se aplica a la superficie de las parcelas, ya que la remisión a unos estudios de mercado efectuados por la Administración que ni siquiera se aportan resulta insuficiente, quedando imposibilitado el contribuyente para rebatirlos*».

**Ahora bien, ¿estamos ante un supuesto de nulidad relativa (anulabilidad) o por el contrario ante un caso de nulidad absoluta (nulidad de pleno derecho)?** Tradicionalmente, la jurisprudencia administrativa ha venido considerando este supuesto como de anulabilidad, al constituir un defecto de forma que ocasiona la indefensión de los interesados conforme al artículo 48.2 de la antigua Ley de Procedimiento Administrativo, actual artículo 63.2 de la Ley del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC).

Son varias las consecuencias de su catalogación como supuesto de anulabilidad. En primer lugar, podrá subsanarse por la Administración en trámite de recurso o reclamación económico-administrativa. Esta declaración no obsta además para privar de firmeza al valor declarado, al interrumpir el plazo de prescripción. La anulabilidad sólo podrá ser alegada en los plazos de los pertinentes recursos, transcurridos los cuales sin impugnar el acto se entiende producido un «acto consentido». En todo caso la Administración queda obligada a repetir su actuación de forma motivada, con la pertinente reposición de actuaciones.

Se ha defendido, no obstante, la posibilidad de considerar las comprobaciones de valores carentes de motivación como un supuesto de nulidad de pleno derecho del artículo 62.1 e) de la LRJAP y PAC, precepto que declara nulos de pleno derecho los actos «*dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido*», entendiéndose que ha resultado omitido un trámite esencial del mismo <sup>10</sup>. Este criterio no es, sin embargo, el dominante en la doctrina de los Tribunales Económico-Administrativos, ni tampoco en la del TS.

Incluso se ha planteado su consideración como un supuesto de nulidad de pleno derecho pero no en base a lo dispuesto en la letra e) del citado precepto, sino por la vía de la letra a) del artículo 62.1 de la LRJAP y PAC, dado que la falta de motivación, en cuanto genera indefensión y priva a los sujetos pasivos de la posibilidad de contradecir las bases resultantes de la comprobación, infringe el derecho a la tutela efectiva sancionado por el artículo 24 de la Constitución Española y, por consiguiente, lesiona el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

**En nuestra opinión, no parece que pueda hablarse de un supuesto de nulidad de pleno derecho.** La consideración de la falta de motivación como un supuesto de nulidad de pleno derecho originaría además unas consecuencias prácticas distintas a las expuestas anteriormente al referirnos a la anulabilidad. En primer lugar, no podría ser subsanada en trámite de recurso o de reclamación económico-administrativa.

<sup>10</sup> Así, por ejemplo, la STSJ de Andalucía de 7 de enero de 2000 (*Normacef Fiscal*, NFJ009952) considera nula de pleno derecho toda comprobación de valores no motivada, estimando además que no queda interrumpida la prescripción.

El acto nulo de pleno derecho no produce ningún tipo de efectos, por lo que no interrumpiría el plazo para la prescripción. Significa ello que los valores declarados devendrían firmes si ganan la prescripción de no haberse producido otro acto de la Administración susceptible de quebrar el plazo de prescripción. La nulidad podría ser además invocada aunque no hubiesen transcurrido los plazos de recursos, puesto que no queda sujeto a plazo preclusivo alguno.

En cualquier caso, la Administración puede proceder a realizar una nueva comprobación de valores salvo si considera que la comprobación de valores nula no interrumpe la prescripción y que se ha ganado la misma. La nueva valoración que efectúe la Administración no podrá, sin embargo, fijar un valor superior al contenido en la valoración impugnada, en base a la aplicación del principio de prohibición de la *reformatio in peius*.

Pretende el recurrente en esta Sentencia objeto de análisis que, además de anularse la valoración efectuada por la Administración debido a la falta de motivación, se declare como valor del bien objeto del expediente de comprobación el asignado por aquél en el informe pericial aportado con su escrito de demanda.

En relación con este punto, aclara de entrada el Tribunal que no existe precepto legal alguno que prohíba la práctica de la prueba pericial dentro del proceso Contencioso-Administrativo con la finalidad de poder contradecir lo valorado en su momento por el Perito de la Administración. En efecto, no parece existir razón alguna que impida hacer frente a las valoraciones efectuadas por los peritos de la Administración en los expedientes de comprobación de valores mediante la práctica de prueba pericial solicitada y acordada en período probatorio del recurso Contencioso-Administrativo.

Disponía el artículo 52 de la vieja LGT en su apartado 2.º que *«el sujeto pasivo podrá, en todo caso, promover la tasación pericial contradictoria (...) dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente o, cuando así estuviera previsto, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado»*.

Como es sabido la nueva LGT elimina de su artículo 57, relativo a los medios de comprobación, la referencia al procedimiento de tasación pericial contradictoria contenida en la regulación anterior. Dicho procedimiento queda actualmente recogido en una Subsección denominada «Procedimientos de comprobación de valores», dentro del Título III, relativo a la «La aplicación de los tributos». Deja de concebirse, por tanto, como un medio más de comprobación de valores para pasar a constituir un mecanismo destinado a corregir las valoraciones resultantes de los restantes medios de comprobación.

**Tras la nueva LGT el plazo para solicitar esta tasación correctora, que con anterioridad era de 15 días, pasa a ser de un mes en virtud de la modificación de los plazos de interposición del recurso de reposición y de la reclamación económico-administrativa que recogen los artícu-**



**los 223.1 y 235.1 de la nueva Ley**, pudiéndose promover la tasación pericial contradictoria contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o contra el acto administrativo de comprobación debidamente notificado, siempre que la norma específica así lo prevea.<sup>11</sup>

Considera, no obstante, el TSJ de Castilla y León que, en el presente caso, deben prevalecer los términos de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que regulan la práctica de la prueba pericial en la vía Contencioso-Administrativa sin restricción o limitación alguna. Únicamente modula la citada Ley la admisión de la prueba en función de dos circunstancias, como son la conformidad o discrepancia de las partes sobre los hechos y que éstos resulten o no trascendentes de cara al fallo. Es precisamente la práctica de esta prueba lo que confiere al proceso contencioso las garantías necesarias para poder erigirse en un instrumento al servicio de la Administración de Justicia.

A juicio del Tribunal, el informe aportado a los autos por la parte actora adolece de los mismos defectos de motivación denunciados en relación con el informe del perito de la Administración. Y es que el citado informe se fundamenta exclusivamente en criterios tales como la experiencia profesional del Arquitecto que lo suscribe, la información obtenida sobre el estado real del inmueble en la fecha del hecho imponible, su conocimiento del mercado inmobiliario o las características del bien objeto de valoración.

El hecho de que el mismo nivel de motivación exigido a la Administración deba aplicarse al resto de informes periciales termina por conducir al Tribunal a considerar que el informe aportado por el recurrente con la demanda no puede ser utilizado para declarar el valor obtenido.

De este modo, si bien queda anulada la comprobación de valores realizada por la Administración al no estar suficientemente motivada, se decide retrotraer las actuaciones para que aquélla pueda motivarse adecuadamente. Porque la falta de motivación constituye un defecto de carácter formal que a lo que da lugar es a la retroacción de las actuaciones, sin que pueda hablarse al efecto de nulidad radical.<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> Contempla además la nueva Ley en su artículo 135.1 la posibilidad que tiene el contribuyente de reservarse el derecho a promover la tasación pericial cuando existan vicios invalidantes de la liquidación, disponiendo que *«en los casos en que la normativa propia del tributo así lo prevea, el interesado podrá reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria cuando estime que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denuncie dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa. En este caso el plazo a que se refiere el párrafo anterior se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta»*.

<sup>12</sup> Así lo tiene declarado el TS en Sentencias de 8 y 29 de noviembre de 1996.

A nuestro juicio, sin embargo, esta retroacción de las actuaciones derivada del rechazo de los actos de valoración efectuado por los órganos de revisión administrativa (ya sea en vía de reposición o económico-administrativa) o, como es el caso, por los Tribunales de Justicia, no suele solucionar el problema, sino que más bien tiende a agravarlo. La reposición del acto tiene lugar, en la mayoría de los casos, en términos análogos al originariamente impugnado. **El procedimiento resulta más caro y lento, sin que ello se traduzca en una mayor seguridad jurídica para el contribuyente.**