

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](#)

Neus Teixidor Martínez

Abogada en Grupo 63

Doctoranda en la Universidad Autónoma de Madrid

EXTRACTO

La sentencia objeto del presente análisis determina que, en el ámbito del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, la utilización del método de comprobación de valores consistente en la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral no refleja, *per se*, el valor real del bien inmueble. A juicio del Tribunal Supremo, se requiere que el mencionado método se complemente con la realización de actividades de comprobación directamente relacionadas con el bien inmueble concreto que se pretende valorar. La utilización de los métodos de comprobación de valores requiere que la Administración exprese, de forma motivada, las razones por las que el valor declarado por el obligado tributario no se corresponde con el valor real del bien inmueble, sin que pueda entenderse como justificación suficiente la mera multiplicación de coeficientes generales sobre el valor catastral. Por otro lado, la sentencia analizada también determina que el obligado tributario puede desvirtuar el valor comprobado por la Administración mediante cualquier prueba admitida en derecho, pudiendo recurrir dicha liquidación mediante los recursos ordinariamente previstos al efecto o, en su caso y de forma potestativa, mediante la utilización de la tasación pericial contradictoria.

1. SUPUESTO DE HECHO

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018, de la que es ponente el magistrado don Francisco José Navarro Sanchís, tiene por objeto analizar si es adecuada o no la utilización del método de comprobación del valor real de transmisión de un bien inmueble urbano, consistente en la aplicación de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo (siguiendo las previsiones del art. 57.1 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en lo sucesivo LGT). Además, también constituye objeto de la citada sentencia dar respuesta a si la Administración tributaria, para com-

probar el valor declarado a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas (en lo sucesivo ITP), puede invertir la carga de la prueba y obligar al contribuyente a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real, así como determinar el alcance de la tasación pericial contradictoria como medio de desvirtuar el valor basado en el empleo del mencionado método de comprobación. Finalmente, respecto del caso concreto, analiza si el precio satisfecho bajo la coyuntura del mercado puede considerarse como precio medio de mercado.

En el supuesto enjuiciado, con fecha 7 de mayo de 2012, don Ricardo adquirió, mediante escritura pública de compraventa, una vivienda y sus anejos en Seseña (Toledo) a la entidad mercantil Altamira Santander Real Estate, SA. La mencionada transacción se formalizó por 82.000 euros, siendo dicho valor el declarado a efectos de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y sobre actos jurídicos documentados.

Sin embargo, la oficina liquidadora de Illescas (Toledo) de la Consejería de Economía y Hacienda de Castilla-La Mancha notificó a don Ricardo la Resolución de 28 de agosto de 2012 que contiene una liquidación provisional derivada de un expediente de comprobación de valores del ITP, fijando una cuota diferencial de 3.450,65 euros, derivada del valor comprobado de 131.254,50 euros frente al valor declarado. Dicha comprobación se realizó conforme al método previsto en el artículo 57.1 b) de la LGT, es decir, aplicando un índice multiplicador sobre el valor catastral del inmueble (siendo este último valor el que figura en un registro oficial de carácter fiscal).

Estando en desacuerdo con esa liquidación provisional, don Ricardo interpuso reclamación económico-administrativa. No obstante, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 17 de marzo de 2016 desestimó la reclamación interpuesta.

Nuevamente, don Ricardo impugnó esa resolución. En consecuencia, la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 27 de abril de 2017 (procedimiento ordinario núm. 170/2016 –NFJ070596–) estimó el recurso interpuesto y consideró que «[...] habiéndose acreditado que la vivienda fue transmitida por la referida inmobiliaria, del Banco Santander, entendemos que el precio efectivamente pagado por el demandante era el valor de mercado en la referida urbanización, cuyos precios fueron reduciéndose en un momento de grave crisis económico y ante la falta de compradores, hasta llegar a la cifra que consta en la escritura de compraventa».

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Contra la sentencia anteriormente mencionada, la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha interpone recurso de casación (rec. núm. 4202/2017). En el mencionado recurso, la recurrente sostiene que el método de valoración de inmuebles a través de coeficientes multiplicadores sobre el valor catastral es un método válido y que, en el supuesto concreto, el interesado no ha presentado pruebas de cargo que desvirtúen, de modo alguno, el valor comprobado por la Admi-

nistración ni que demuestren que la compraventa se realizó por el precio medio de mercado. Como dato curioso, debe destacarse que la deliberación del recurso de casación que nos ocupa se realizó previa vista pública celebrada el 8 de mayo de 2018, en la que las partes expusieron sus argumentos, ratificaron sus pretensiones y respondieron a las preguntas formuladas por los magistrados.

Como hemos apuntado, el objeto principal de la sentencia es determinar si el método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en la aplicación de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo es conforme o no al ordenamiento jurídico. Sin embargo, además de esta cuestión, el Tribunal Supremo se ocupa, según sus propias palabras, de dar respuesta a otras «cruciales preguntas».

En primer lugar, la sentencia se pronuncia sobre si para comprobar el valor declarado a efectos de ITP, la Administración tributaria puede invertir la carga de la prueba, es decir, si puede obligar al contribuyente a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real. No obstante, antes de entrar en materia, el Tribunal Supremo recuerda que «[e]l valor real configura un concepto jurídico indeterminado de imprecisos perfiles [...]», al no ampararse en ninguna definición legal. A lo que prosigue afirmando que el valor real no es un valor exacto, único y necesario, sino que se determina mediante una franja de valores. De hecho, no debemos olvidar que este valor se define como el precio acordado en condiciones de mercado entre partes independientes.

La sentencia que nos ocupa considera que la adopción de coeficientes de actualización del valor catastral no resulta inválida constitucionalmente, pero que puede ser ilegítima según su articulación positiva y su aplicación práctica. A su entender, el problema surge cuando este sistema de comprobación de valores sustituye a la comprobación individual *ad casum* por parte de un funcionario experto y neutral, pues tradicionalmente la jurisprudencia venía exigiendo que la comprobación de valores fuera singular, motivada y basada en la observación directa de los bienes. La sustitución de los métodos tradicionales de comprobación por la mera aplicación de coeficientes sobre el valor catastral no puede considerarse, en palabras del propio Tribunal Supremo, «ni etimológicamente 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 desconfiaba 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, ni tampoco lo hace la de 9 de agosto de 2007 (DOCM de 21 de agosto siguiente) a la que la anterior se remite, en la que la metodología empleada es puramente general y retórica–, sistema que se impone *a fortiori* como expresión buscada de la norma como único valor real, sin otra motivación del valor económico que el reflejo numérico correspondiente, simplemente desglosado por municipios».

No cabe duda, a juicio del mencionado tribunal, de que el método de comprobación que nos ocupa es un buen método para evitar o disminuir la litigiosidad, pero ese objetivo no puede conseguirse a toda costa. De hecho, la sentencia pone de manifiesto la falta de motivación de los coeficientes aplicados, ya que no se explica de forma alguna que, para el municipio de Seseña,

en 2007 se aplicara un coeficiente de 6,31 y en 2012 se pasara a un coeficiente de 1,88, pues 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».

La sentencia va más allá y afirma que, antes de iniciar un procedimiento de comprobación, la Administración debe justificar que existen motivos por los cuales el valor declarado debe ser comprobado, «[...] verificado en su realidad o exactitud por ser dudosa su correspondencia con la realidad». Por lo tanto, a su juicio, no es suficiente, para el inicio de la actividad comprobadora, la existencia de una discordancia entre el valor declarado y el valor real. De hecho, la sentencia destaca que «[e]l 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 expuesto, la sentencia concluye que 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. En otras palabras, la utilización del método de comprobación por referencia a los valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes debe complementarse con la realización de otras actividades comprobadoras directamente relacionadas con el inmueble que se pretende valorar.

Por otro lado, el Tribunal Supremo también se pronuncia respecto del alcance de la tasación pericial contradictoria como medio para desvirtuar el valor basado en el empleo del coeficiente de actualización sobre el valor catastral y sobre si constituye el único medio de prueba posible para enervar la tasación administrativa. La sentencia considera que el contribuyente puede mostrar su disconformidad con el valor comprobado por la Administración mediante los métodos impugnatorios ordinarios legalmente previstos (en referencia al recurso de reposición o a la reclamación económico-administrativa), sin que sea necesario, en todo caso, acudir a la tasación pericial contradictoria. De hecho, este último método se considera potestativo, pues constituye «[...] un último derecho del contribuyente frente a la comprobación de valores [...]». Por lo tanto, el contribuyente puede 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. En definitiva, la utilización de la tasación pericial contradictoria es un instrumento potestativo por parte del interesado, sin que, en ningún caso, sea obligatorio recurrir a la misma. Además, se reconoce el hecho de que el obligado tributario puede 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.

Finalmente, el Tribunal Supremo se pregunta si, teniendo en cuenta las particularidades del caso concreto, el precio satisfecho por el contribuyente bajo las circunstancias de lugar y tiempo concurrentes en ese mercado localizado, puede considerarse como precio medio de mercado. No obstante, la sentencia pone de manifiesto que dicha apreciación «[...] resulta innecesaria, no solo porque esa valoración se sitúa igualmente en el terreno de la valoración probatoria, sino porque, además, debe entenderse ya contestada en las respuestas a las preguntas anteriores».

Por los argumentos expuestos, la sentencia que nos ocupa declara no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha. Sin embargo, debe destacarse el voto particular formulado por el magistrado Nicolás Maurandi Guillén. Dicho magistrado expone que, aunque comparte el pronunciamiento del fallo de la sentencia, discrepa con la delimitación de las cuestiones objeto de respuesta y con los razonamientos realizados. A este respecto, se refiere «[...] a la conveniencia de fijar la idea matriz que debe presidir la individualización del concepto jurídico indeterminado "valor real" cuando la ley lo configura como el elemento determinante de la base imponible». Por otro lado, este magistrado considera que la sentencia debería haberse pronunciado sobre la significación de los medios de comprobación enumerados en el artículo 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. Respecto de la tasación pericial contradictoria, el voto particular pone de manifiesto que «[...] es 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». Finalmente, debe destacarse que, a juicio de este magistrado, la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral constituye una verdadera comprobación de valores «[...] 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».

3. COMENTARIO CRÍTICO

La Sentencia de 23 de mayo de 2018 (rec. núm. 4202/2017 –NFJ070594–) analizada constituye un precedente para el Tribunal Supremo, quien ha dictado varias sentencias que reproducen la misma argumentación. Se trata de la Sentencia de 23 de mayo de 2018 (rec. núm. 1880/2017 –NFJ070817–) y las Sentencias de 5 de junio de 2018 (reces. núms. 1881/2017 y 2867/2017).

No obstante, esta no es la primera vez que el Tribunal Supremo se pronuncia en relación con el método de comprobación de valores mediante la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral. Deben destacarse las Sentencias del Tribunal Supremo de 6 de abril de 2017 (reces. núms. 888/2016 –NFJ066289– y 1183/2016 –NFJ066285–), citadas a lo largo de la sentencia analizada, que ratifican, respectivamente, la validez de la Orden 23/2013, de 20 de diciembre, y de la Orden 4/2014, de 28 de febrero, ambas de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Comunidad Valenciana, por las que se establecen los coeficientes aplicables, en los ejercicios 2013 y 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 de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones, así como la metodología utilizada para su elaboración y determinadas reglas para su aplicación. En los supuestos analizados, el Tribunal Supremo considera que las órdenes que establecen coeficientes de actualización confieren un mayor grado de certeza a las relaciones y a los negocios, es decir, que refuerzan la seguridad jurídica. Además,

a su juicio, el uso de este método de comprobación de valores evita la alta litigiosidad que venían ocasionando las comprobaciones de valores poco motivadas o indeterminadas, basadas en criterios que, en muchas ocasiones, no eran objeto de examen singular. Las sentencias apuntan, como aclara la sentencia comentada, que el obligado tributario puede, si está disconforme con el valor comprobado, promover la tasación pericial contradictoria o impugnar el acto de valoración y la liquidación mediante el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa pertinente, añadiendo que «la estimación [en referencia al valor comprobado resultante de la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral] solo puede considerarse válida y admisible en tanto en cuanto su aplicación refleje el valor real. Por tanto, si, en algún caso, no es así, lo que procede es corregir la extralimitación, pero no la anulación con carácter general del sistema».

Debe destacarse que las citadas sentencias cuentan con el voto particular formulado por el magistrado don Francisco José Navarro Sanchís, ponente de la sentencia analizada, al que se adhiere el magistrado don José Díaz Delgado. En dicho voto particular, se critica el método de comprobación de valores consistente en la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral, pues, a su juicio, «[e]ste medio legal presupone, por definición, la posibilidad de que la Administración tributaria pueda basar la estimación, correctora de las declaraciones o autoliquidaciones del contribuyente, en la incorporación de datos o magnitudes genéricas, presuntivas y, por ende, meramente hipotéticas». Además, se pone de manifiesto que la comprobación del valor de bienes inmuebles por la Administración debe realizarse de forma singularizada, motivada y fruto de un examen del inmueble. Estos magistrados entienden que dichos requisitos no son exclusivos de la comprobación de valores realizada mediante un informe de peritos de la Administración, sino que debe exigirse en la aplicación de «[...] cualquier medio de comprobación, en la medida en que con él se aspire a la obtención del valor real». Por lo tanto, parece que la sentencia analizada va en la línea de lo dispuesto en el voto particular que nos ocupa, en la medida en que se exige que la comprobación del valor se realice de forma individualizada.

En este sentido, son numerosas las sentencias en las que el Tribunal Supremo ha recogido los requisitos de motivación exigibles a la comprobación de valores tendente a determinar el valor real de un bien inmueble. Como hemos apuntado anteriormente, el valor comprobado ha de ser singularizado, motivado y fruto de un examen del inmueble, generalmente mediante una visita del mismo. Entre otras, podemos citar las Sentencias del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 2012 (rec. núm. 34/2010 –NFJ047124–), de 18 de junio de 2012 (rec. núm. 224/2009 –NFJ047849–) y de 26 de marzo de 2014 (rec. núm. 3191/2011 –NFJ070943–). Tradicionalmente, estos requisitos se exigen para la elaboración de los informes periciales correspondientes por parte de los peritos de la Administración, no obstante, entendemos que, en línea de lo expuesto, deben aplicarse a todas las valoraciones resultantes de un procedimiento de comprobación de valores y no únicamente en los supuestos de comprobaciones mediante el dictamen de peritos, pues, en caso contrario, no se justifica de forma debida la realización de la nueva valoración.

De hecho, el problema fundamental del que se ocupa la sentencia objeto de comentario reside en el hecho de que, en la práctica, algunas Administraciones tributarias han utilizado el método de comprobación consistente en la aplicación de un coeficiente sobre el valor catastral para

sustituir la comprobación directa e individualizada del bien inmueble que se pretende tasar. Por lo tanto, la sentencia analizada constituye un cambio relevante en la postura sostenida hasta el momento, pues parece extender, a las comprobaciones de valores realizadas mediante la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral, las exigencias de motivación e individualización que, desde hace años, se vienen exigiendo a las comprobaciones de valores realizadas mediante un informe de perito de la Administración.

Es cierto que la utilización del método de comprobación de valores mediante la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral es un método ampliamente utilizado por la Administración para comprobar bienes inmuebles, pues permite realizar comprobaciones de forma fácil y ágil, mediante la mera aplicación de una fórmula matemática. No obstante, es evidente que la aprobación de los coeficientes aplicables al valor catastral, en muchas ocasiones, no se halla justificada y el valor obtenido de dichas comprobaciones es, a nuestro juicio, un mero valor indiciario, al no tener en cuenta las circunstancias concretas del inmueble que se valora. Por ello, no es de extrañar que, en muchas ocasiones, el obligado tributario no entienda que, pese a que su inmueble se vendió por el valor de mercado, la Administración le realiza una comprobación de valores con base en la aplicación de unos coeficientes arbitrarios, incluso en ocasiones injustificados, sobre el valor catastral, sin ni siquiera visitar el bien inmueble que se valora.

Por todo ello, entendemos que la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en la sentencia analizada debe valorarse de forma muy positiva, pues, a nuestro juicio, supone un incremento de las garantías que deben regir en el procedimiento de comprobación de valores. Así, por un lado, obliga a motivar el inicio de una comprobación de valores, es decir, este procedimiento no puede realizarse, como ha ocurrido en muchas ocasiones, por considerar únicamente que el valor declarado no coincide con el valor resultante de aplicar coeficientes de actualización al valor catastral. Además, el Tribunal Supremo también exige que el mencionado método de comprobación de valores se vea complementado por actuaciones referenciadas al bien inmueble que se pretende valorar. En otras palabras, es necesario que se tengan en cuenta de forma efectiva, no solamente mediante el valor catastral, las características concretas del bien inmueble que se pretende valorar. Por lo tanto, la mera fijación de un valor comprobado que tiene como referencia el valor catastral no basta para entender que la valoración se ha hecho de forma motivada. De todas formas, habrá que ver cómo delimitan los juzgados y tribunales las exigencias de motivación requeridas y cómo debe materializarse esa individualización del bien inmueble, si es suficiente una mera visita al inmueble o si se requieren algunas actuaciones complementarias.

Finalmente, debemos poner de manifiesto que la sentencia comentada se refiere al ITP, pero, a nuestro juicio, la argumentación contenida en la misma debe extenderse a las comprobaciones de valores que se realicen por el mismo método en otros impuestos cuya base imponible viene constituida por el valor real. Nos referimos, en concreto, al impuesto sobre sucesiones y donaciones.