

El dictamen del perito de la Administración y su incidencia en el régimen tributario de la comprobación de valores

Juan Calvo Vérguez

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura*

EXTRACTO

El presente trabajo tiene por objeto analizar, a la luz de la reciente doctrina jurisprudencial emanada de nuestros tribunales de justicia, la trascendencia que adquiere el dictamen del perito de la Administración en los procedimientos de comprobación de valores acometidos por esta última, prestando una especial atención a aquellos supuestos conflictivos susceptibles de llegar a plantearse tales como los caracterizados por la ausencia de motivación en el dictamen o por la concurrencia de determinados defectos en el mismo, entre otros.

Palabras clave: comprobación de valores tributarios; métodos de valoración; dictamen del perito de la Administración; motivación; defectos formales.

Fecha de entrada: 28-09-2018 / Fecha de aceptación: 23-07-2018 / Fecha de revisión: 23-06-2018

The opinion of the expert of the Administration and its incidence in the tax regime of the verification of tax values

Juan Calvo Vérguez

ABSTRACT

The purpose of this paper is to analyze, in the light of the recent jurisprudential doctrine emanating from our courts of justice, the importance acquired by the expert opinion of the tax Administration in the procedures for verifying the tax values undertaken by the latter, paying special attention to those conflicting assumptions likely to arise such as those characterized by the absence of motivation in the expert opinion or by the concurrence of certain defects in it, among others.

Keywords: verification of tax values; valuation methods; opinion of the Administration's expert; motivation; formal defects.

Sumario

- I. Requisitos de la valoración efectuada por los peritos
- II. A vueltas con el reconocimiento directo del inmueble a valorar
- III. La necesaria motivación en la que se ha de fundamentar el perito de la Administración
- IV. 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»
- V. La concurrencia de defectos en el informe pericial y sus posibles consecuencias
- VI. El empleo de la llamada técnica de «comparación»
- VII. Valoraciones efectuadas por sociedades de tasación privadas
- VIII. A modo de conclusión

Cómo citar este estudio:

Calvo Vérguez, J. (2018). El dictamen del perito de la Administración y su incidencia en el régimen tributario de la comprobación de valores. *RCyT. CEF*, 428, 41-86.

I. REQUISITOS DE LA VALORACIÓN EFECTUADA POR LOS PERITOS

Como es sabido, la facultad de revisar los valores declarados de los bienes o derechos conferida por la ley a favor de la Administración tributaria, cuando es ejercida por los peritos de esta, se traduce en una cifra expresada en euros resultado de un trabajo técnico y que, lógicamente, puede ser discutida por el particular cuando no hay coincidencia en los valores.

En primer lugar, tanto en la fase de las alegaciones del trámite de audiencia como en el recurso de reposición, la Administración puede rectificar la actuación de su perito mediante la aportación de las pruebas disponibles por el interesado considerando que las mismas justificarán una reducción de la valoración del perito. Esto traerá como consecuencia una estimación total o parcial de las alegaciones en el trámite de audiencia o del recurso de reposición respectivamente. Si no rectificara la Administración en estas dos fases o no rectificara lo suficiente, se acudirá al procedimiento de la tasación pericial contradictoria, mecanismo previsto por el artículo 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), para discutir el valor y que podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del artículo 53.1 de la LGT.

Dispone el citado artículo 135 de la LGT que «Los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el 57 de esta ley, dentro del plazo de primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así lo prevea, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado. 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. La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla a que se refiere el párrafo anterior, determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma».

Ahora bien, ¿entran los tribunales económico-administrativos y los tribunales superiores de justicia (TSJ) en la cuestión técnica del valor? Aunque es cierto que el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha precisado en múltiples ocasiones (baste citar, por ejemplo, la Resolución de 10 de octubre de 2012) que no es función propia del mismo (lo cual sería extensible también a los TSJ) valorar si técnicamente la actuación tasadora es correcta (aspecto este además para lo que la LGT prevé la vía de la tasación pericial contradictoria en su art. 135), en no pocas ocasiones los TSJ, al admitir facturas, documentos justificativos de reformas efectua-

das e informes periciales aportados por los obligados tributarios, inciden indirectamente en el aspecto técnico y, por tanto, en la cuantificación del valor de los inmuebles objeto de operaciones gravables, por ejemplo, a través del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD).

Desde nuestro punto de vista cuando los tribunales debaten los gastos o partidas que deben componer el valor real también, indirectamente, intervienen en el aspecto técnico relativo a la fijación de la base imponible, por ejemplo, en el caso de la determinación de la base imponible de la obra nueva, que veremos posteriormente. En definitiva, al margen del procedimiento de tasación pericial contradictoria se modifica desde fuera de la Administración el valor resultante de la facultad comprobadora de la Administración.

Refiriéndose a los requisitos que ha de reunir el dictamen del perito de la Administración a efectos de la práctica de una comprobación de valores, afirma la Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 17 de noviembre de 2009 (rec. núm. 830/2006) que dicho dictamen tendrá un carácter no necesario dependiendo del método y del objeto de la valoración, precisándose además que su ausencia no invalida la valoración realizada excepto si se pusiese en relación con aspectos concretos de la valoración.

Por su parte, la Sentencia del TSJ de Castilla y León de 20 de noviembre de 2009 (rec. núm. 375/2007) subrayó que ha de tener lugar un examen personal del bien a valorar por parte del perito, concurriendo una motivación suficiente. Y, habiéndose producido en el concreto supuesto de autos analizado por el tribunal una falta de constancia de las razones que llevaron al perito a aplicar determinados porcentajes y coeficientes, concluyó el tribunal que procedía una retroacción de las actuaciones y la práctica de una nueva valoración.

Por otra parte, y tal y como se afirma en la Sentencia del TSJ de Andalucía de 21 de noviembre de 2016 (rec. núm. 492/2015), los ingenieros técnicos industriales carecen de habilitación profesional para actuar como peritos terceros valorando bienes inmuebles. A juicio del citado órgano judicial, la Administración actúa conforme a derecho cuando no reconoce a los ingenieros técnicos industriales la competencia general que exige la valoración de bienes en el procedimiento de gestión tributaria, ya que la ley no les habilita profesionalmente para proyectar y ejecutar la construcción de edificaciones en general ni, consecuentemente, valorarlas. De este modo el tribunal procedió a confirmar la resolución recurrida que deniega el acceso al sorteo para actuar como peritos terceros en expedientes de tasación pericial contradictoria, seguidos para fijar el valor real de bienes inmuebles en la liquidación del ITP y AJD y del impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD).

II. A VUELTAS CON EL RECONOCIMIENTO DIRECTO DEL INMUEBLE A VALORAR

Acerca de la anulación de una comprobación de valores al hallarse la misma insuficientemente motivada, se pronunció la Sentencia del TSJ de Castilla y León de 9 de noviembre de 2009

(rec. núm. 30/2008), concluyendo el citado tribunal que la comprobación exige la identificación física del inmueble mediante su localización e inspección ocular por parte del técnico competente, procediéndose a comprobar si su superficie y demás características coincidían con la descripción que constaba en la documentación utilizada para realizar la tasación, así como la existencia de servidumbres visibles y su estado de construcción o conservación aparente. Asimismo, en opinión del tribunal resultaba imprescindible la práctica de la inspección ocular en aquellos casos en los que no puedan conocerse las características concretas del bien a valorar y los datos a tener en cuenta en la valoración. En el concreto supuesto de autos analizado por el tribunal no se realizó la visita de la inspección, no conociéndose además la totalidad de los datos del estudio de mercado que sirvieron de fundamento a alguno de los coeficientes aplicados, no estando además debidamente justificada la variación del coeficiente corrector «H».

En relación con el alcance de estas inspecciones oculares, dada una concreta inspección ocular llevada a cabo por un perito de un bien a valorar, declaró la Sentencia del TSJ de Castilla y León de 4 de julio de 2012 (rec. núm. 80/2011) que dicha inspección adquiere un carácter necesario de cara a realizar la comprobación de valores, debiendo en caso contrario el técnico justificar la no necesidad de la visita. Y, en relación con el supuesto de autos analizado, habiéndose producido una falta de inspección personal y de constancia en el informe de las fuentes documentales que sirvieron al perito para afirmar que el bien estaba suficientemente individualizado sin dicha inspección, nos hallamos ante un supuesto de individualización insuficiente del bien valorado, debiendo producirse en consecuencia una remisión a registros fiscales o a estudios de mercado realizados por la Administración y aportarse al expediente administrativo un certificado o testimonio documental de los datos tributarios contenidos en los mismos. Puesto que en el presente caso la motivación de lo anterior resultó insuficiente, el tribunal declaró la anulación de las actuaciones y concluyó que resultaba procedente la práctica de una nueva valoración.

Afirma además la Sentencia del TSJ de las Illes Balears de 5 de febrero de 2013 (rec. núm. 461/2011) que la visita o inspección ocular no resulta necesaria cuando se cuenta con los datos fácticos precisos para realizar la valoración, resultando suficiente aquella valoración que se realiza mediante el establecimiento de criterios generales, datos, tablas, módulos y coeficientes a aplicar. Por su parte, las Sentencias del TSJ de Castilla y León de 8 de febrero (rec. núm. 122/2012) y 11 de abril de 2013 (rec. núm. 82/2012), tras recordar el carácter necesario de la inspección ocular por parte del perito de la Administración del bien a valorar y precisar que, en caso contrario, el técnico ha de entrar a justificar la no necesidad de la visita, señalaron que, habiéndose producido en el supuesto de autos una falta de inspección personal y de constancia en el informe de las fuentes documentales que sirviesen al perito para afirmar que el bien se hallaba suficientemente individualizado sin dicha inspección, concurría en dicho caso una individualización insuficiente del bien valorado, existiendo en consecuencia una motivación insuficiente y siendo a tal efecto procedente la declaración de anulación. Añade además el tribunal que en los citados pronunciamientos que en los concretos supuestos planteados la práctica de una nueva valoración resultaba improcedente, al haber reincidido la Administración en el error de motivación.

La Sentencia del TSJ de Castilla y León de 20 de febrero de 2012 (rec. núm. 202/2011) estimó que existe motivación insuficiente cuando en la comprobación de valores el perito no justifica

que no hay necesidad de la inspección ocular, no constando además en el informe las fuentes documentales utilizadas para afirmar que estaba suficientemente individualizado. Este mismo órgano judicial, mediante Sentencia de 7 de marzo de 2013 (rec. núm. 81/2012), analizó un supuesto en el que se produjo por parte del perito de la Administración una falta de inspección personal y de constancia en el informe de las fuentes documentales que servían a aquel para afirmar que el bien estaba suficientemente individualizado sin necesidad de inspección ocular. Y, habiéndose originado una falta de individualización suficiente de uno de los inmuebles valorados, dispuso el tribunal la anulación parcial de la valoración efectuada, resultando además improcedente la práctica de una nueva valoración, al haberse reiterado el defecto de la motivación, pudiendo no obstante practicarse liquidación complementaria en relación con los inmuebles correctamente valorados.

Por su parte, la Sentencia del TSJ de Castilla y León de 27 de abril de 2012 (rec. núm. 308/2010) vino a anular una comprobación de valores sin examen directo al estimar que dicho examen constituye un requisito necesario salvo justificación de que no resulta precisa, no existiendo además constancia en el concreto supuesto planteado de las fuentes documentales que llevaron al perito a mantener que el bien estaba suficientemente individualizado, con remisión a estudios de mercado de la Administración y sin que se aportase al expediente certificado o testimonio documental de los datos contenidos en ellos. Asimismo la Sentencia del citado Tribunal de 12 de enero de 2009 (rec. núm. 458/2008) analizó los requisitos que ha de reunir el dictamen del perito de la Administración, concluyendo a tal efecto que se requiere la existencia de un examen personal del bien a valorar por parte del perito. En el supuesto de autos planteado, la motivación existente resultó insuficiente, al producirse una falta de constancia de las razones que llevaban al perito a aplicar determinados porcentajes y coeficientes, motivo por el cual decretó el tribunal la retroacción de las actuaciones y la práctica de una nueva valoración.

Puede consultarse igualmente a este respecto la Sentencia del TSJ de la Región de Murcia de 22 de marzo de 2013 (rec. núm. 30/2009) a cuyo tenor resulta necesaria la visita física del inmueble por parte del perito a fin de poder incluirlo en uno de los precios de mercado preestablecidos en la ordenanza aplicable, teniendo presente además que resulta preciso constatar el bien con otros similares cuyo valor haya sido declarado por otros contribuyentes que sea necesario concretar, siendo necesario además que el dictamen contenga una motivación individualizada y no genérica para no causar indefensión al interesado.

En cambio las Sentencias del TSJ de Madrid de 27 de marzo (rec. núm. 854/2012), 9 de abril (rec. núm. 1047/2012) y 14 de abril de 2015 (rec. núm. 1064/2012) vinieron a poner de manifiesto que la visita personal del perito no resulta imprescindible para tasar un bien inmueble. Y ello con fundamento en el hecho de que no se trata de un requisito insoslayable para la valoración individualizada salvo que concurran especiales circunstancias que exijan el reconocimiento directo del perito, lo que aquí no constaba que ocurriría. Se ha de tener presente además a este respecto que el 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 (RGGIT), establece en el artículo 160.2 sobre los medios de comprobación de valores que 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. Se desprende así de la citada regulación que la individualización de la tasación tiene lugar mediante el análisis técnico de las condiciones físicas, económicas y jurídicas singulares del bien que sean relevantes a tal efecto (art. 158.3 RGGIT) lo que, en opinión del tribunal, resulta posible obtener por medios distintos a la inspección personal del edificio tales como el examen de los datos que obran en las escrituras y registros o fuentes de acceso público y de los que dispone la misma Administración autora de la valoración.

De cara al reconocimiento directo del inmueble a valorar señala la Sentencia del TSJ de Extremadura de 19 de febrero de 2013 (rec. núm. 1055/2010) que dicho medio de valoración no resulta necesario cuando pueden emplearse otras formas de conocimiento de las características del mismo, siendo en todo caso necesaria la existencia de motivación suficiente y existiendo la posibilidad por parte del interesado de articular su defensa con pleno conocimiento de los datos, valores, costes y criterios en los que se apoya la Administración tributaria para la valoración de los inmuebles.

Adviértase en consecuencia que no en todos los casos es necesaria la visita del funcionario técnico al inmueble¹, puesto que la variabilidad circunstancial de cada caso, ligada al tipo de inmueble y al objeto de la valoración, es lo que debe marcar la concreta valoración de las pruebas en cada caso. En cambio, como analizaremos a continuación, en todos los supuestos resulta necesaria una motivación suficiente, debiendo adoptar las Administraciones autonómicas las medidas necesarias al efecto, ya que los tribunales siguen anulando las comprobaciones de valores sistemáticamente con la inamovilidad de la Administración central.

Ahora bien, tal y como precisa la Sentencia del TSJ de Castilla y León de 17 de diciembre de 2015 (rec. núm. 440/2014), la visita al inmueble del perito no garantiza que la motivación de la valoración sea suficiente, ya que una cosa es que la visita al inmueble a valorar sea necesaria para apreciar determinadas características del mismo y otra bien distinta que sea suficiente, pudiendo no serlo en función de las concretas circunstancias que concurran, que es lo que se entiende que acontecía en el presente supuesto litigioso a resultas del cual, habiéndose originado el hecho imponible el 10 de mayo de 2010, la visita del técnico de la Administración tuvo lugar el 24 de junio de 2013, esto es, más de tres años después, extremo que en el presente caso resultaba relevante en la medida en que la parte actora acreditó de manera bastante que durante ese periodo se hicieron en el edificio en conjunto y en parte de los pisos y locales unas obras de reforma, rehabilitación y conservación que, obviamente, influyeron en su estado respecto del que tenía a la fecha en que se devengó el impuesto, no constando que hubiesen sido tenidas en cuenta, no solo en los dictámenes del técnico de la Administración que sirvieron para fijar las bases imponibles, sino tampoco en el informe acompañado con la contestación a la demanda de la Administración

¹ La Sentencia del TS de 9 de abril de 2012 (rec. núm. 95/2009), ya citada, estableció que no es necesaria la visita del técnico funcionario al inmueble, al igual que numerosas sentencias de TSJ como, por ejemplo, la Sentencia del TSJ de Castilla y León de 30 de enero de 2013 (rec. núm. 391/2011).

autonómica, en el que ninguna referencia o consideración se hizo a aquellas obras, que incluían aspectos tales como la fachada del inmueble, la instalación eléctrica o de calderas o cambios en los ascensores y que la parte recurrente señaló que alcanzaron un importe próximo a los cien mil euros, por lo que no podía estimarse que se tratara de un aspecto intrascendente.

En los dictámenes cuestionados no se tuvieron en cuenta los arrendamientos existentes. Debía anularse tanto la resolución impugnada como las liquidaciones de que traía causa debido, no tanto a la falta de motivación de las comprobaciones de valores, como a la motivación errónea de las mismas en atención a las circunstancias concurrentes en los inmuebles valorados, que no fueron consideradas en ellas, lo que determinó que la Administración autonómica no pudiera hacer una nueva valoración de los inmuebles, puesto que ya se anularon anteriormente otras liquidaciones por falta de motivación de los valores comprobados.

Por nuestra parte no creemos que la visita se precise cuando el perito disponga de los documentos y datos concretos utilizados que justifiquen la no necesidad de la inspección personal, debiendo hacerse constar así por aquel en su informe. La variabilidad circunstancial de esta exigencia es fruto de la concreta valoración de la prueba en cada caso, pues la diferencia en los pronunciamientos judiciales aparece justificada como respuesta a las concretas circunstancias concurrentes en cada supuesto, de manera que tal diferencia no responde a una diversa y contradictoria interpretación de la norma, sino a la específica valoración de las pruebas, que justifica la divergencia.

En esta línea de pensamiento se encuentra precisamente la Sentencia del TSJ de Castilla y León de 30 de enero de 2013 (rec. núm. 391/2011), a la que ya se ha hecho referencia, y en la que se afirma que «En el presente caso no consta que se haya visitado el bien y no se han aportado con el informe documentos o datos que permitan prescindir de esa visita, los planos ni siquiera identifican la ubicación de los bienes que en los informes se califican de diseminados [...] las circunstancias del bien han de describirse y ello muchas veces conlleva el empleo de expresiones generalmente aceptadas, lo importante es que esas expresiones sean el reflejo de la realidad, para ello se habrán de aportar los datos físicos u objetivos que justifican el empleo de esas calificaciones, datos que solo se obtendrán previa la oportuna inspección personal o con aportación de los documentos y datos concretos utilizados que justifiquen la no necesidad de la inspección personal».

En resumen, si bien la tesis mantenida tradicionalmente por los TSJ (caso de la Sentencia del TSJ de Madrid de 8 de marzo de 2016 [rec. núm. 902/2013]) ha sido la de que la visita no tenía carácter preceptivo por regla general salvo que estuviéramos en presencia de «bienes singulares» (entendiendo por tales «aquellos que son único, solo, raro, distinto de los otros, sin concurrencia, sin paridad») o de bienes en los que no pudieran obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas, a partir de la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 26 de noviembre de 2015 (rec. de casación núm. 3369/2014), la visita al inmueble se hace preceptiva en la mayoría de las ocasiones, siendo necesario 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 es precisa esa inspección detallada, bien

entendido que esta justificación ha de basarse en datos contrastados y cuyos justificantes queden debidamente incorporados al expediente de valoración².

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

Con carácter general se ha de entrar a diferenciar el debate entre el sujeto pasivo y la Administración sobre el valor comprobado y otra bien distinta aquel 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 el artículo 160.3 c) del 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 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 artículo 160.3 b) del RGGIT, 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

² En todo caso lo declarado por el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento ha de ser puesto en conexión con su Sentencia de 21 de febrero de 2018 (rec. de casación núm. 2583/2016) en la que, tras recordar el Alto Tribunal que no puede en casación hacerse una valoración de la prueba salvo en circunstancias excepcionales, se señala que, a la hora de admitir la práctica de una nueva valoración no habiéndose producido la visita del perito al inmueble (ni el de la Administración ni el del tercer informe), han de concurrir factores tales como una negativa de la propiedad a dicha entrada en el domicilio por parte del perito o la existencia de otras pruebas que pudieran eximir en el caso concreto de la visita del perito. En todo caso, no constando la visita del perito y no explicándose el motivo por el cual se consideró que dicha visita no resultaba necesaria, cabría estimar que la comprobación del valor de la finca realizada por la Administración estaría falta de motivación.

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 artículo 57.1 de la LGT. El dictamen pericial ofrece un contenido concreto, previsto en el artículo 160.3 c) del RGGIT, 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 TSJ, en numerosísimas sentencias, recogiendo la jurisprudencia sentada en su día por la Sentencia del TS de 12 de noviembre de 1999 (rec. núm. 7816/1992), 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, 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 esta 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 (rec. núm. 1915/1997) 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, afirma la Sentencia del TSJ de Extremadura de 29 de octubre de 1998 (rec. núm. 403/1995) que resulta nula una comprobación de valores referida a unos módulos por superficie sin concretar las razones y datos que justifican aquellos. Este mismo Tribunal afirmó en su Sentencia de 19 de febrero de 1999 (rec. núm. 328/1996) que procedía la anulación de una comprobación de valores que solo 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 justi-

ficación 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 hoy en los artículos 102 y 103 de la LGT, 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 bien³.

El problema que han de afrontar las comunidades autónomas 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 repute equivocados o discutibles y, en tal caso, solo entonces, proponer la tasación pericial contradictoria, a la que también tiene derecho⁴.

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 (rec. núm. 34/2010), 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 (rec. núm. 72/2013) reitera 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 ex-

³ Véase a este respecto la Sentencia del TSJ del Principado de Asturias de 17 de julio de 2012 (rec. núm. 829/2010), 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.

presar 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 la Región 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 desprendía 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 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.

IV. 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 (rec. núm. 2431/2010) anuló por falta de motivación una comprobación de valores que no explicaba los parámetros y coeficientes aplicados, que aludía a unos estudios de mercado y que no hacía referencia al estado del edificio del que solo se señala su antigüedad. En esta misma línea se sitúan además las Sentencias del TSJ de Andalucía de 2 de junio (rec. núm. 435/1998) y 20 de junio de 2001 (rec. núm. 866/1999), de conformidad con 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 (rec. núm. 1223/2009) 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. Y ello partiendo de estudios de mercado internos que 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 (rec. núm. 1174/2011) 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 artículo 102.2 c) de la LGT, 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 el perito se refirió en su dictamen 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 (rec. núm. 280/2006) 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 (rec. núm. 307/2010), 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.

La Sentencia del TSJ de Castilla y León de 17 de septiembre de 2009 (rec. núm. 460/2008) 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 por que resulte suficientemente fundamentada la tasación prac-

ticada por la Administración y nuevamente notificada, siempre y cuando no hubiese prescrito el derecho de aquella para exigir el cumplimiento de la deuda tributaria. En relación con esta cuestión puede consultarse igualmente la Sentencia del citado Tribunal de 3 de mayo de 2013 (rec. núm. 17/2012), 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 estos, 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 cuáles 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 de Castilla y León de 10 de mayo de 2013 (rec. núm. 80/2012) 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 las 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».

Por su parte, la Sentencia del TSJ de Castilla y León de 22 de septiembre de 2014 (rec. núm. 993/2011) 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 imponibles 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 tribunal 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 Adminis-

tración 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 (rec. núm. 543/2010) y de 5 de abril (rec. núm. 689/2011), 19 de abril (rec. núm. 859/2011) y 26 de abril de 2013 (rec. núm. 1070/2011), 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 en 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 permitir 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 TSJ de Castilla y León de 9 de febrero de 2007 (rec. núm. 550/2005), del Principado de Asturias de 16 de noviembre de 2005 (rec. núm. 742/2002), de la Comunidad Valenciana de 27 de febrero de 2004 (rec. núm. 580/2002) y de Galicia de 31 de enero de 2003 (rec. núm. 8344/1998).

Así, por ejemplo, en la citada Sentencia de 16 de noviembre de 2005 (rec. núm. 742/2002) argumentó el TSJ del Principado de 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».

En todo caso a través de un total de cuatro sentencias⁵, el TS se encargó de declarar que no es idóneo comprobar el valor real de inmuebles a 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. 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 ITP 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 artículo 57.1 b) de la LGT, 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.

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) LGT) 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. 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

⁵ 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 ambos pronunciamientos 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. A estas sentencias habría que sumar, además, la del Alto Tribunal de 2 de julio de 2018 (rec. de casación núm. 2103/2017).

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 solo 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 aquel 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 Sentencia del TS número 843/2018 (rec. núm. 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 no⁶.

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 compro-

⁶ Concretamente en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso del TS número 843/2018, de 23 de mayo (rec. núm. 4202/2017), habiéndose practicado liquidación provisional como consecuencia de una comprobación de valores en el ITP y AJD, 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 solo un avalúo notablemente inferior al determinado por esta, sino que se ajustaba en mayor medida al valor real del inmueble objeto de la transmisión dominical.

bación. 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 opinión del TS la Orden de la Comunidad de Castilla-La Mancha de 26 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 artículo 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.

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 aquel 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.

En resumen, 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.

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.

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 (rec. núm. 251/2006) 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 artículo 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 como 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 (rec. núm. 395/2014) 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 (rec. núm. 295/2011) 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 artículo 121 de la LGT 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. 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 (rec. núm. 3007/2014) 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 artículo 57 e) de la LGT, 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 de marzo (rec. núm. 55/2012), 26 de marzo (rec. núm. 3191/2011) y 31 de marzo de 2014 (rec. núm. 1301/2011), 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 artículo 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 artículos 102.2 y 134.3 de la LGT, 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 ISD 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 ISD. 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. Con base en ello afirmó el TS a través de su Sentencia de 6 de marzo de 2015 (rec. núm. 3007/2014) 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 (rec. núm. 1561/2009) analizó un supuesto en el que la parte actora alegaba que existía infracción del artículo 90 de la LGT, 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 artículo 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 artículo 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 (rec. núm. 1643/2011) 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 una 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 (rec. núm. 5967/2009) y 29 de marzo de 2012 (rec. núm. 34/2010) (ya analizada), entre otras, para entender suficientemente motivada la comprobación de valor, esta debe 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 (rec. núm. 281/1995), 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 (rec. núm. 1541/1996), anuló una comprobación de valores que solo aplicaba una fórmula matemática no explicada, sin que pudiera dar conformidad al respecto al no haber pedido la tasación pericial contradictoria.

La Sentencia del TSJ de La Rioja de 15 de marzo de 2011 (rec. núm. 204/2010) 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 (rec. núm. 1319/2007).

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 requeridas tratándose de un contribuyente que no tiene la formación y el conocimiento de aquellos. 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 (rec. núm. 80/2011) (reiterada por el citado Tribunal en otras posteriores como la de 8 de marzo de 2013 [rec. núm. 576/2011]) 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. Solo 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 de Castilla y León de 25 de enero de 2013 (rec. núm. 115/2012), 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. Solo 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».

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 TSJ. Baste citar al respecto, como botón de muestra, la Sentencia del TSJ de la Región de Murcia de 31 de mayo de 2013 (rec. núm. 279/2008), 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 euros, 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 (rec. núm. 1184/2003)⁷ 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 ITP y AJD), a pesar de que fueron numerosísimos los informes periciales de aquel periodo que se fundamentaron en el mismo. La citada Sentencia del TSJ de Extremadura de 26 de julio de 2005 (rec. núm. 1184/2003) 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 o 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 imponibles 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 (rec. núm. 15430/2012) 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 (rec. núm. 519/2007) 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 solo 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.

⁷ En este mismo sentido pueden consultarse las Sentencias del TSJ de Extremadura de 31 de mayo (rec. núm. 573/2002) y 28 de julio de 2004 (rec. núm. 1467/2002); de 25 de julio (rec. núm. 895/2003) y 29 de noviembre de 2005 (rec. núm. 1070/2003), y de 29 de diciembre de 2006 (rec. núm. 219/2005).

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

Cabe referirse nuevamente a este respecto a la Sentencia del TS de 6 de marzo de 2015 (rec. núm. 3007/2014), 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, en cuanto 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. Con base en 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 este 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 (rec. núm. 509/2013), 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 (rec. núm. 1067/2012) 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, aun 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 con 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 esta 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 (rec. núm. 1832/2010), 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 (rec. núm. 3770/2011), 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 concurrían 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 estos 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 (rec. núm. 2040/2012) 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 artículo 57.1 e) de la LGT. 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 artículo 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 artículo 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 ITP y AJD 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 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. Con base en ello la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 1 de octubre de 2013 (rec. núm. 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 fió 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 ISD, para los que la ley no contempla una gestión administrativa colectiva en la de-

terminación 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 desecharse, 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 ITP y AJD 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 DGT 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.

Queda, 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 solo 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 artículo 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 debe asumir 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 (rec. núm. 26/2015) 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 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 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 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 (rec. núm. 26/2015), 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 solo 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) de 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 23/2013, en nada afectan para mantener la opinión contraria, pues la re-

ferida 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 ITP y AJD 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, esta 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.

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 (rec. núm. 2040/2012), 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 (rec. núm. 277/2015) procedería a estimar el recurso contencioso-administrativo inter-

puesto 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 ITP y AJD 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 del ITP y AJD e ISD, 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 con base en 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 artículo 9.3 de la Constitución española así como las reguladas en el artículo 10.1 del Real Decreto legislativo 1/1993, en el artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) y en el artículo 158 del RGGIT.

En primer lugar, el tribunal analizó si la orden respetaba lo dispuesto en los mencionados artículos 10.1 del Real Decreto legislativo 1/1993 y 9 de la LISD, 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 artículos 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 artículo 158 del RGGIT, 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 (rec. núm. 277/2015), 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 coherente 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 que 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

se 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 jurídico⁸.

V. LA CONCURRENCIA DE DEFECTOS EN EL INFORME PERICIAL Y SUS POSIBLES CONSECUENCIAS

Existen informes periciales que, tal y como refiere la Sentencia del TSJ de Castilla y León de 11 de abril de 2013 (rec. núm. 82/2012) (ya citada), ni siquiera identifican correctamente el inmueble. A tal efecto se señala en el citado pronunciamiento que «Si no está identificada ni la vendida, ni la valorada, resulta que el informe de valoración no puede considerarse motivación del incremento de la base imponible».

Acerca de la concurrencia de defectos en el informe pericial puede consultarse la Sentencia del TSJ de Madrid de 17 de julio de 2015 (rec. núm. 529/2013), a través de la cual se analizaba la impugnación mediante un recurso contencioso-administrativo de una resolución del TEAR referente a una liquidación provisional del impuesto sobre sucesiones derivada de la comprobación de valores de un piso en Madrid. Entre los defectos que, en opinión de la recurrente, presentaba el informe se situaban los relativos a la existencia de un error en la antigüedad del edificio, la falta de conocimiento de la situación real del inmueble, la falta de individualización del informe pericial y la valoración mediante la asignación del precio medio de mercado. En las diligencias llevadas a cabo la perito admitió haber omitido la existencia de una placa conmemorativa de la construcción, ya que se tomó como fecha cierta la del catastro. Del mismo modo, respecto al estado de conservación, reconoció también haberse dejado llevar por una suposición sobre la existencia de un mantenimiento periódico, resultando dicho hecho incompatible con las fotos presentadas como prueba, en las que se demostraba el deficiente estado de conservación del inmueble.

De acuerdo con lo declarado por el tribunal, si bien dichas irregularidades determinaban la anulación de la liquidación provisional fundada en el dictamen pericial, no justificaban en ningún caso la práctica de una nueva liquidación, dado que ante la existencia de defectos reiterados y actos que contravienen frontalmente decisiones económico-administrativas o judiciales la eficacia de la cosa juzgada impide dictar una nueva liquidación, debiendo atenderse a tal efecto al valor alegado por el contribuyente en su declaración. De lo contrario se estarían vulnerando principios como el de buena fe, proporcionalidad, proscripción de abuso del derecho y sometimiento de las administraciones públicas a la ley y al derecho.

⁸ Véase, en este mismo sentido, la Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 26 de octubre de 2015 (rec. núm. 442/2012).

Así las cosas, si bien el conjunto de irregularidades indicadas conducen a la de la liquidación provisional fundada en el dictamen pericial, estima el tribunal que ello no justifica la práctica de una nueva liquidación (que sería ya la tercera) debido a que, según reiterada jurisprudencia del TS, ante defectos reiterados y actos que contravienen frontalmente decisiones económico-administrativas o judiciales la eficacia de la cosa juzgada impide dictar una nueva liquidación. En definitiva, debe atenderse al valor alegado por el contribuyente en su declaración.

Tal y como tiene declarado a este respecto el TS a través, entre otras, de sus Sentencias de 26 de marzo de 2012 (rec. núm. 5827/2009) o de 6 de noviembre de 2014 (rec. núm. 1347/2013) «jurídicamente resulta intolerable la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la repetición de auténtico yerro, por atentar contra su deber de eficacia, impuesto por el mencionado precepto constitucional, desconociendo el principio de seguridad jurídica». La prueba pericial contradictoria es exclusivamente potestativa para el contribuyente y no el único medio de combatir la tasación realizada por la Administración, de modo que la omisión del ejercicio de este derecho en vía administrativa no enerva la impugnación en vía jurisdiccional.

A nuestro juicio los informes periciales que han de servir de base a la comprobación de valores deben ser fundados, expresándose en ellos los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta. Piénsese que la justificación de dicha comprobación representa una garantía tributaria ineludible, no pudiendo admitirse la consignación de simples generalizaciones sobre los criterios de valoración o de meras referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta mediante fórmulas repetitivas que podrían servir (y que de hecho sirven) para cualquier bien.

Así, por ejemplo, es necesario que el inmueble en cuestión sea reconocido personalmente por el perito o que, en su caso, se justifique la innecesariedad de la visita, justificándose por aquel el estado de conservación del inmueble o sus calidades constructivas, razonándose las circunstancias por las que se consideran semejantes los inmuebles de que se trate o precisándose si en los testigos aportados se reflejan valores declarados y/o comprobados administrativamente.

Tal y como tiene reconocido la Sentencia del TS de 17 de julio de 2016 (rec. núm. 2447/2015), el informe de valoración constituye una actuación necesaria del procedimiento ya comprendida en el plazo de caducidad que no justifica interrupción ni prolongación del plazo para resolver produciéndose por tanto la caducidad. De conformidad con lo declarado por el tribunal, dado un procedimiento de comprobación de valores cuyo objeto reside en valorar los bienes cuya transmisión se sujeta al impuesto para, con posterioridad, proceder a liquidar el mismo, no cabe suspender el procedimiento, ya que es precisamente ese informe de valoración el objeto del procedimiento, sin que se pueda deducir el plazo que la comunidad tardó en emitir ese informe de valoración, que es, precisamente, la esencia del procedimiento.

Estamos de acuerdo con dicha apreciación. En un procedimiento de comprobación de valores el principal objeto es valorar los bienes cuya transmisión se sujeta al impuesto para, posteriormente, proceder a liquidar el mismo. Por ello, no cabe suspender el procedimiento. El procedimiento tributario de comprobación de valores tiene por objeto analizar y valorar los bienes cuya transmisión se sujeta al impuesto, para así practicar la liquidación tributaria que corresponda, de ma-

nera que, siendo el objeto del procedimiento la valoración de los bienes y la finalidad el liquidar el tributo, no cabe la suspensión del procedimiento para realizar los trámites que le son propios desde un punto de vista procedimental.

Por tanto, la emisión de dicho informe de valoración no constituye un supuesto de interrupción justificada del procedimiento de comprobación de valores, al tratarse de una actuación necesaria ya comprendida en el mismo que no justifica en ningún caso ni la interrupción ni la prolongación del plazo para resolver. En el concreto supuesto de autos suscitado, la Comunidad de Madrid sostenía que si se descontaban seis meses (por la petición del informe de valoración) del periodo que mediaba entre el 24 de mayo de 2010 (fecha de notificación de la propuesta de liquidación provisional) hasta el 17 de mayo de 2011 (fecha de la notificación de la liquidación) no había transcurrido el periodo de seis meses con que cuenta la Administración para tramitar y resolver el procedimiento de comprobación de valores, estimándose a tal efecto interrumpida la caducidad del procedimiento con base en que solicitó un informe el Servicio de Valoraciones. A su juicio resultaba imposible continuar con el procedimiento de gestión sin el informe del Servicio de Valoraciones, suspendiéndose por ello el procedimiento. Por contra, la parte recurrida entendía que sí se había producido la caducidad por haber transcurrido con exceso el plazo de seis meses que la ley concede a la Administración para la tramitación y resolución del expediente administrativo⁹.

Por otra parte, la valoración de un inmueble en el entorno de un procedimiento de liquidación tributaria no es una causa de interrupción justificada del mismo. Así lo tiene declarado el TS en su Sentencia de 22 de enero de 2018 (rec. núm. 2844/2016), de acuerdo con la cual no existen diferencias relevantes entre un supuesto de liquidación tributaria y uno de comprobación de valores a efectos de considerar si la valoración supone una interrupción justificada del procedimiento de gestión o no. En el presente caso planteado, la tesis sostenida por el abogado del Estado recurrente supondría, en la práctica, de admitirse, que la comprobación de valores en supuestos como este se sujetaría a un régimen jurídico distinto del general por el solo hecho de que esa comprobación «se inserta» en un procedimiento de gestión iniciado por declaración. En otras palabras, si la comprobación de valores tiene lugar tras la autoliquidación del tributo, la solicitud de un informe de valoración no constituiría una interrupción justificada del procedimiento a efectos de determinar su duración; y si, por el contrario, esa comprobación (idéntica en su finalidad) se produjese tras una declaración sin autoliquidación del contribuyente, la petición de un informe de valoración no se incluiría en el cómputo del plazo de duración del procedimiento.

En este sentido, a juicio del TS, no existe razón alguna que justifique esta diferencia de trato. Al igual que sucede cuando el contribuyente opta por la autoliquidación, la Administración practica también en el de liquidación unas actuaciones encaminadas a determinar el valor de los bienes con idéntica finalidad: practicar una liquidación una vez comprobado el valor del bien que constituye el objeto del tributo en cuestión. Si ello es así, forzoso es convenir que también en este

⁹ En este mismo sentido se pronuncia también la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 19 de julio de 2016 (rec. núm. 355/2014).

caso resulta aplicable la doctrina según la cual el informe de valoración es una actuación necesaria del procedimiento y comprendida en el plazo de caducidad previsto para su resolución, de manera que su práctica no integra un supuesto de interrupción justificada.

VI. EL EMPLEO DE LA LLAMADA TÉCNICA DE «COMPARACIÓN»

Al amparo de lo establecido en el artículo 21 de la Orden ECO/805/2003 para la utilización del método de comparación a efectos de la citada orden resulta necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos: la existencia de un mercado representativo de los inmuebles comparables; y disponer de suficientes datos sobre transacciones u ofertas que permitan, en la zona de que se trate, identificar parámetros adecuados para realizar la homogeneización de comparables, así como de información suficiente sobre al menos seis transacciones u ofertas de comparables que reflejen adecuadamente la situación actual de dicho mercado.

Adicionalmente, y de cara a la utilización del método de comparación a efectos de lo previsto en el artículo 2 a) de la citada orden, encargado de regular el ámbito de aplicación, se hace necesario disponer de datos adecuados (transacciones, ofertas, etc.) para estimar la evolución de los precios de compraventa en el mercado local de comparables durante al menos los dos años anteriores a la fecha de la valoración, así como de información adecuada (datos propios, publicaciones oficiales o privadas, índices sobre evolución de precios, etc.) sobre el comportamiento histórico de las variables determinantes en la evolución de los precios del mercado inmobiliario de los inmuebles de usos análogos al que se valore y sobre el comportamiento de esos precios en el ciclo relevante al efecto y sobre el estado actual de la coyuntura inmobiliaria. Debe contarse, además, con procedimientos adecuados que, a través de la detección de las ofertas o transacciones con datos anormales en el mercado local, posibiliten la identificación y eliminación de elementos especulativos.

Este artículo 21 de la orden exige además, para el cálculo del valor por comparación, la homogeneización de los «comparables» con la aplicación de los criterios, coeficientes y/o ponderaciones que resulten adecuadas para el inmueble de que se trate. Por su parte, el artículo 7 de la orden, al objeto de establecer con un mínimo de fiabilidad el valor real del objeto de la tasación pericial, se refiere a las comprobaciones mínimas a realizar en los siguientes términos:

«1. Para determinar el valor de tasación se realizarán las comprobaciones necesarias para conocer las características y situación real del objeto de la valoración, y se utilizará el contenido de la documentación señalada en el artículo 8 de esta orden.

2. Entre las comprobaciones a que se refiere el apartado anterior, se incluirán al menos las siguientes:

La identificación física del inmueble, mediante su localización e inspección ocular por parte de un técnico competente, comprobando si su superficie y demás características coinciden con la descripción que conste en la documentación utilizada para

realizar la tasación, así como de la existencia de servidumbres visibles y de su estado de construcción o conservación aparente.

El estado de ocupación del inmueble y uso o explotación al que se destine.

En el caso de viviendas, el régimen de protección pública.

El régimen de protección del patrimonio arquitectónico.

La adecuación del inmueble al planeamiento urbanístico vigente, y, en su caso, la existencia del derecho al aprovechamiento urbanístico que se valore».

Estimamos que deben rechazarse aquellas actuaciones de la Administración en virtud de las cuales no se justifica en los informes de valoración incorporados al procedimiento que dicho método de comparación se ha utilizado fundamentándose en el hecho de que no se trata de «inmuebles comparables». No resulta admisible que no se aporte más información sobre los testigos empleados en la comparación que la fecha y el valor de transacción, la localización del inmueble (calle y número) y la fecha de construcción del edificio. Y ello en tanto en cuanto la Administración, al no personarse *in situ* en el inmueble para realizar el reconocimiento y peritación, renuncia conscientemente a valorar las calidades de los inmuebles que compara, su grado de conservación o a dilucidar si se han realizado reformas o mejoras en general tanto por parte de la comunidad como en el propio inmueble objeto de la comprobación de valores. Piénsese que no todos los inmuebles tienen la misma antigüedad o las mismas calidades de materiales utilizados. La Administración está partiendo de un estudio de mercado cuya certeza se presume, sin que se justifiquen las razones de su formulación y de su aplicación a los bienes concretos.

Afirma la Resolución del TEAC de 19 de enero de 2017 (res. 05240/2016/00/00) que resulta determinante para que el dictamen pericial de valoración de un inmueble basado en el método de comparación resulte suficientemente motivado que se identifiquen los testigos o muestras empleados así como las características de los mismos que han determinado su elección y que permiten emitir un juicio de comparabilidad con respecto al inmueble a valorar. Ahora bien no se exige que en todo caso deban relacionarse las posibles muestras o testigos que han sido rechazadas por el perito ni el motivo de su exclusión. Para considerar suficientemente motivado un dictamen pericial de valoración de un inmueble que aplica el método de comparación o determinación del módulo unitario básico a partir del estudio de muestras homogéneas es necesaria la incorporación al expediente de una copia de los documentos que reflejen las operaciones tomadas como muestras, si tales documentos consisten en escrituras públicas. Ello es así en la medida en que, correspondiendo a la Administración la carga de probar que el valor real del acto jurídico documentado es superior al declarado por el interesado y teniendo en cuenta que el dato esencial del que parte el perito para fijar el valor comprobado es el valor consignado en las escrituras públicas de transmisión seleccionadas como testigos o muestras, no cabe duda de que la aportación de tales escrituras al informe y al expediente administrativo de comprobación de valores se antoja indispensable, no oponiéndose a dicha conclusión el hecho de que el obligado tributario pudiera llegar a contrastar los datos contenidos en las escrituras públicas y consignadas en el informe pericial mediante la consulta pertinente al Registro de la Propiedad.

En el concreto supuesto analizado por el TEAC el informe pericial se apoyaba, al objeto de obtener el valor unitario del producto acabado a partir del cual obtendría el valor de repercusión del suelo, en una serie de muestras o testigos obtenidas de escrituras públicas relativas a la transmisión de distintos bienes inmuebles terminados, situados en zonas de características similares, en el mismo año de valoración o en años contiguos al de la fecha de los inmuebles a valorar. De este modo el dato esencial de partida que permitiría determinar el valor de los solares se obtendría de determinadas escrituras públicas seleccionadas como testigos por el perito. Y la conclusión a la que llega el TEAC es que, correspondiendo a la Administración la carga de probar que el valor real del acto jurídico documentado es superior al declarado por el interesado y teniendo en cuenta que el dato esencial del que partía el perito para fijar el valor comprobado era el valor consignado en las escrituras públicas de transmisión seleccionadas como testigos o muestras, no cabía duda alguna de que la aportación de tales escrituras al informe y al expediente administrativo de comprobación de valores resultaba indispensable para que el valor comprobado resultante del informe pericial pudiera tenerse por debidamente motivado y acreditado.

Por tanto al objeto de que la Administración no pueda realizar una tercera comprobación de valor se hace necesario que hayan sido anulados en vía administrativa (mediante resolución de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa) o jurisdiccional y por la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación los actos de liquidación basados en las dos valoraciones anteriores, de forma que no impide una nueva comprobación de valor la anulación por la propia Administración de valoraciones que no llegaron a ser incorporadas al acto de liquidación.

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

¿Podría considerarse suficientemente motivado un dictamen pericial de valoración de un inmueble que aplicase el método de comparación o determinación del módulo unitario básico a partir del estudio de muestras homogéneas, cuando los «elementos» que reflejen las operaciones tomadas como muestras no consistan en escrituras públicas sino que consistan en ficheros en formato electrónico que contengan los datos esenciales de las escrituras públicas y se incorporen al expediente los documentos resultantes de los ficheros, distintos de la propia escritura pública, que no ha sido materialmente utilizada?

Tal y como señala a este respecto la Resolución del TEAC de 9 de marzo de 2017 (res. 05240/2016/50/00), dictada a resultas de la interposición de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, puede entenderse cumplida la obligación de incorporar al expediente una copia de los documentos que reflejen las operaciones tomadas como muestras si tales documentos consisten en escrituras públicas, tanto cuando se incorporan en soporte papel únicamente las páginas de la escritura pública donde se describe el bien y el valor asignado al mismo, junto con la página que identifica fecha, notario y protocolo, procediendo a ocultarse por parte

del órgano de aplicación de los tributos los datos personales y confidenciales en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 95 de la LGT sobre el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria, como cuando se incorpora al expediente una certificación emitida por funcionario público distinto del perito que, tras examinar la escritura, deje constancia de los datos relevantes que figuran en la escritura consistentes en «descripción del bien», «valor en escritura», fecha, notario y protocolo, omitiendo datos personales y confidenciales de carácter reservado, en cumplimiento igualmente del mencionado artículo 95 de la LGT.

A mayor abundamiento puede entenderse cumplida la obligación de incorporar al expediente una copia de los documentos que reflejen las operaciones tomadas como muestras en aquellos casos en que dichos documentos no sean las propias escrituras públicas sino documentos resultantes del volcado de información procedente de ficheros electrónicos que contienen los datos recogidos en las escrituras públicas y que han sido suministrados a la Administración tributaria actuante en virtud de disposiciones legales, cuando se incorpore al expediente una certificación emitida por funcionario público distinto del perito que, tras el examen de los ficheros electrónicos, deje constancia de los datos relevantes que figuran en la escritura consistentes en «descripción del bien» y «valor en escritura», fecha, notario y protocolo, omitiéndose cualesquiera datos personales y confidenciales al amparo del artículo 95 de la LGT por parte del órgano de aplicación de los tributos, que es el obligado a formar el expediente administrativo que luego, en su caso, será remitido a los tribunales.

Por tanto, la LGT no exige, a efectos del impuesto sobre actos jurídicos documentados, que deban relacionarse las posibles muestras o testigos rechazados por el perito, así como tampoco lo es el motivo de su exclusión para que el dictamen pericial de valoración de un inmueble basado en el método de comparación se pueda considerar suficientemente motivado. Lo esencial es que se identifiquen los testigos o muestras empleados, así como también las características de los mismos que han determinado su elección y que, por tanto, permiten emitir un juicio de comparabilidad con respecto al inmueble que se va a valorar.

VII. VALORACIONES EFECTUADAS POR SOCIEDADES DE TASACIÓN PRIVADAS

En relación con la aplicación del instrumento de valoración relativo al dictamen de peritos de la Administración se ha de tener presente además que la valoración realizada por sociedades de tasación privadas en virtud de convenio de colaboración con la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) no necesita de la firma posterior de un perito de la Administración.

Así se desprende de lo declarado por la Resolución del TEAC de 8 de septiembre de 2016 (res. 06213/2014/00/00), dictada a resultas de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Tal y como subraya el citado tribunal (que viene a seguir los postulados recogidos en la Sentencia de la AN de 18 de mayo de 2016) si la Agencia Tributaria, en el ejercicio de las competencias que tiene encomendadas, decide acudir a una empresa privada para realizar una

determinada tasación previa firma del convenio de colaboración correspondiente y las garantías que la Administración exige, es este el dictamen de perito al que se refiere el artículo 57.1 e) de la LGT. Y el resultado de su actuación no será sino una simple declaración de juicio que pasará a ser asumida por la Agencia Tributaria mediante la incorporación de la misma al expediente por el instructor del mismo, sin que resulte necesario que este informe de valoración sea posteriormente asumido formalmente a través de su firma por un perito de la Administración con titulación adecuada o suficiente.

De este modo el TEAC recuerda la posibilidad de que la comprobación de los valores y bienes determinantes de la obligación tributaria pueda realizarse por la Administración mediante medios ajenos, y señala a estos efectos cuáles son los requisitos para la corrección de la valoración, que no son otros que los recogidos en el artículo 3 del Real Decreto 775/1997, de 30 de mayo, sobre el régimen jurídico de homologación de los servicios y sociedades de tasación, refiriéndose por su parte el artículo 4 del citado real decreto al procedimiento que ha de seguirse para la homologación. Y, en cumplimiento de tales requisitos, concluye el TEAC que el dictamen emitido por la empresa privada equivale al dictamen del perito de la Administración establecido en el artículo 57.1 e) de la LGT, debiendo asumir la AEAT su valoración, incorporándola al expediente por el instructor del mismo y sin que resulte necesario que este informe sea posteriormente firmado por un perito de la Administración con titulación adecuada o suficiente. En definitiva, el dictamen en cuestión tendrá la consideración como declaración de juicio que se incorpora directamente al expediente por la Agencia Tributaria, sin necesidad de una asunción formal a través de su firma por un perito de la Administración.

VIII. A MODO DE CONCLUSIÓN

La facultad de revisar los valores declarados de los bienes o derechos conferida por la ley a favor de la Administración tributaria, cuando es ejercida por los peritos de esta, se traduce en una cifra expresada en euros resultado de un trabajo técnico que puede ser discutida por el particular cuando no hay coincidencia en los valores.

Con carácter general no en todos los casos es necesaria la visita del funcionario técnico al inmueble, ya que la variabilidad circunstancial de cada caso, ligada al tipo de inmueble y al objeto de la valoración, es lo que debe marcar la concreta valoración de las pruebas en cada caso. En cambio, en todos los supuestos resulta necesaria una motivación suficiente, debiendo adoptar las Administraciones autonómicas las medidas necesarias al efecto. No parece pues que la visita del perito se precise cuando este disponga de los documentos y datos concretos utilizados que justifiquen la no necesidad de la inspección personal, debiendo hacerse constar así por aquel en su informe. La variabilidad circunstancial de esta exigencia es fruto de la concreta valoración de la prueba en cada caso.

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 constituye una garantía tributaria ineludible. Y 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.

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. 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.

En la práctica 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. La referencia a dichas fuentes resulta absolutamente genérica. Esta forma de motivar no es conforme con la doctrina jurisprudencial, ya que sirven para cualquier valoración. Desde nuestro punto de vista no deben emitirse informes de peritos basados en un valor declarado en otro expediente al que no tiene acceso el contribuyente.

Las ofertas de venta publicadas en revistas no pueden utilizarse como valores reales de venta en una comprobación de valores. Y las 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. El valor «real» individualizado no puede ser fijado como consecuencia de la mera asunción de unos «valores estimativos».

Los informes periciales que han de servir de base a la comprobación de valores deben ser fundados, expresándose en ellos los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta. Piénsese que la justificación de dicha comprobación representa una garantía tributaria ineludible. En un procedimiento de comprobación de valores el principal objeto es valorar los bienes cuya transmisión se sujeta al impuesto para, posteriormente, proceder a liquidar el mismo. Por ello, no cabe suspender el procedimiento. El procedimiento tributario de comprobación de valores tiene por objeto analizar y valorar los bienes cuya transmisión se sujeta al impuesto.

Deben rechazarse, por tanto, aquellas actuaciones de la Administración en virtud de las cuales no se justifica en los informes de valoración incorporados al procedimiento que dicho método de comparación se ha utilizado, fundamentándose en el hecho de que no se trata de «inmuebles comparables». Y la valoración realizada por sociedades de tasación privadas en virtud de convenio de colaboración con la AEAT no necesita de la firma posterior de un perito de la Administración.