

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ065113

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de enero de 2017

Vocalía 12.^a

R.G. 5240/2016

SUMARIO:

Comprobación de valores. Dictamen de peritos de la Administración. Motivación suficiente. *Motivación del dictamen pericial basado en el método de comparación. Identificación de testigos y muestras.*

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Lo determinante para que el informe pericial pueda considerarse debidamente motivado en lo que al método de comparación para la determinación del módulo unitario básico a partir de muestras o testigos se refiere, es que se expliciten adecuadamente los elementos integrantes de las muestras elegidas, esto es, que se identifiquen los testigos empleados y que se razonen las circunstancias por las que se consideran semejantes o comparables con el inmueble a valorar las muestras tomadas como referencia, sin que se requiera como regla general incluir en el informe pericial la relación pormenorizada de testigos o muestras analizadas que han sido rechazadas, con expresión de los motivos de su exclusión en cada caso. **(Criterio 1 de 3) Aportación de documentos que reflejen las operaciones tomadas como muestras.** La segunda cuestión debatida es si es necesaria la aportación al informe, y por lo tanto al expediente administrativo, de una copia de los documentos que reflejen las operaciones tomadas como muestras, consistiendo tales documentos en escrituras públicas. Pues bien, 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, a juicio del Tribunal Central, que la aportación de tales escrituras al informe y al expediente administrativo de comprobación de valores se antoja indispensable para que el valor comprobado resultante del informe pericial pueda tenerse por debidamente motivado y acreditado. No se opone a esta conclusión, el hecho de que el obligado tributario pudiera llegar a contrastar los datos contenidos en las escrituras públicas y consignados en el informe pericial mediante la consulta pertinente al Registro de la Propiedad. **(Criterio 2 de 3) Tasación pericial contradictoria. Intervención del tercer perito.** Resta por analizar si para considerar que una Administración ha realizado dos valoraciones y, por ello, tiene vedada por la jurisprudencia practicar una tercera, se requiere que aquellas valoraciones hayan sido incorporadas a los correspondientes actos de liquidación, surtiendo efectos jurídicos frente al sujeto pasivo, y, además, que dichos actos hayan sido anulados por los Tribunales por apreciar el mismo o similar defecto. La respuesta a esta cuestión es, que un acto de liquidación anulado por motivos formales puede y debe ser repetido por la Administración pero siempre que no reincida en el mismo error que determinó su anulación, exige que el error cometido -en este caso el déficit de motivación de la comprobación de valor- surta efectos jurídicos frente al obligado tributario, es decir, que se incorpore a un acto administrativo, que ese acto sea anulado en vía administrativa -ya sea con ocasión de la interposición de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa- o en vía jurisdiccional, por apreciar la existencia de ese error o defecto y, finalmente, que la Administración dicte nueva resolución sobre el mismo asunto incurriendo en el mismo defecto. Es necesario, en suma, que haya dos actos administrativos sobre un mismo asunto que incidan en el mismo error para que quede vedada a la Administración la posibilidad de practicar una tercera valoración. **Criterio 3 de 3)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 57, 102, 103 y 134.

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 30 y 46.

RD 1065/2007 (Rgto. de Gestión e Inspección Tributaria), art. 160.

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS DEL DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA DE LA DIPUTACIÓN GENERAL DE ARAGÓN**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Joaquín Costa, 18, 50001-Zaragoza, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, de 29 de abril de 2015, recaída en la reclamación nº 50/2511/2012, relativa a liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1. El 17 de abril de 2007 se formalizó escritura pública por la que una entidad mercantil adquirió por compraventa dos fincas por un precio total de 3.034.530 euros.

En la propia escritura consta que la transmisión está sujeta al IVA y se deja constancia de la repercusión de la correspondiente cuota de IVA devengado a la parte adquirente.

El 11 de mayo de 2007 la entidad compradora presenta autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) en la que declara sujeto el otorgamiento de la escritura de compraventa citada al concepto "Actos Jurídicos Documentados", consignando una base imponible de 3.034.530 euros, un tipo de gravamen del 1 por ciento y una cuota tributaria de 30.345,30 euros, que ingresa en dicha fecha.

2. Iniciado un procedimiento de inspección respecto a la entidad compradora, el único motivo de la regularización propuesta en el acta de disconformidad incoada, consistió en el incremento de la base imponible declarada como consecuencia del valor real obtenido para las fincas en la comprobación de valores llevada a cabo mediante dictamen de perito de la Administración.

A la vista de las alegaciones formuladas por la interesada, el Inspector Jefe dictó acuerdo ordenando completar las actuaciones al apreciar un defecto de motivación en el dictamen de valoración.

Emitido nuevo dictamen por perito de la Administración que sustituyó y dejó sin efecto el anterior, se asignó un valor real comprobado a las fincas de 2.652.111,66 euros y 1.827.051,60 euros. Dicha valoración se incorporó a una nueva acta de disconformidad extendida en sustitución de la anulada que fue confirmada en su integridad en el acuerdo de liquidación dictado el 2 de abril de 2012 y del que resultó una deuda tributaria a ingresar de 18.428,47 euros.

4. Frente a esta liquidación se interpuso la reclamación económico-administrativa nº 50/2511/2012 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón (TEAR, en adelante), que el 26 de febrero de 2016 dictó resolución estimatoria al considerar que la valoración del perito no estaba suficientemente motivada, anulando la liquidación. El TEAR argumenta su fallo en los términos siguientes [1]:

TERCERO: La comprobación de valores que nos ocupa se sustenta en un dictamen de perito emitido el 22 de febrero de 2012 por arquitecta técnica del Servicio de Valoraciones Inmobiliarias de la D.G.A., que sustituye al dictamen también emitido por perito el 11 de marzo de 2011, en el que se advirtieron defectos de motivación por incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 160.3, apartado c) del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio ("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").

(...)

Cuestiona la reclamante la suficiencia de la motivación de la valoración alegando la utilización de fórmulas ininteligibles y la existencia de errores.

La exigencia de motivación de las comprobaciones de valores resulta de los artículos 103.3 de la Ley General Tributaria ("Los actos de comprobación de valor (...) serán motivados con referencia sucinta a los hechos y

fundamentos de derecho”) y 134.3 (“Si el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado por el obligado tributario, aquélla, al tiempo de notificar la propuesta de regularización, comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados”; así como del artículo 160.3, apartado c) del Reglamento, anteriormente transcrito.

La valoración del suelo se realiza en el segundo dictamen a partir de un "valor unitario" o "módulo unitario básico" de 1.210 €/m² construido (valor de repercusión residencial), que se dice obtenido del "estudio y análisis de una serie de muestras obtenidas de escrituras públicas, relativas a la transmisión de bienes inmuebles acabados, situados en zonas de características similares, en el mismo año de valoración o contiguos al de la fecha del hecho imponible", y por el método residual, que consiste en calcular el valor del suelo por diferencia a partir de los valores de venta de la edificación, deduciendo beneficios de la promoción y coste material de ejecución. Incorporado a la valoración se adjunta una Tabla en la que se detallan los datos básicos de las doce muestras, con indicación de la fecha de la transmisión (años 2007 y 2008), la situación de los inmuebles, su uso, tipología y calidad de construcción, calculándose el valor de repercusión de cada una de ellas por el método residual, teniéndose en cuenta para determinar el coste de ejecución material de la construcción, el "módulo básico" establecido por la ordenanza nº 10 del Ayuntamiento de Zaragoza a los efectos del ICIO del año 2007, que se fija en 408,23 €/m² construido, que es corregido en función de la tipología de cada inmueble, y que es multiplicado por los coeficientes "g" (gastos y beneficios en la construcción) y "e" (antigüedad de la edificación).

El valor residual resultante se corrige con la aplicación de tres coeficientes "a" (accesibilidad), "h" (ubicación) y "d" (dimensiones), y finalmente con la aplicación de un coeficiente "n" de normalización. Así obtenidos los valores de repercusión del suelo de todos los inmuebles que conforman la muestra, el valor unitario final resultan de la media aritmética de todos ellos.

Para valorar los terrenos transmitidos, el valor de repercusión obtenido de las muestras se multiplica por la superficie edificable de cada terreno (2.930,65 m² finca 1, y 2.013,28 m² finca 2), deduciéndose los costes de urbanización (que según la escritura afectan a la finca 1, por importe de 9.937,62 €), resultando así unos valores para la finca 1 de 3.536.148,88 € y de 2.436.068,80 €, a los que se aplica un coeficiente de seguridad del 75% que viene determinado porque "Los precios unitarios de bienes inmuebles, tienen una dispersión, causada en parte por la diversidad de los conceptos que intervienen directamente en la ejecución del inmueble y en parte por la acción de las variables en cierto modo ajenas al coste normal de producción del inmueble, como por ejemplo: una posible apreciación económica ficticia (originada por una falta puntual de cualquiera de los elementos que conforman el valor del producto inmobiliario), o la acción de factores tangenciales, como la existencia o no de intermediarios", obteniéndose finalmente el valor real de cada solar: 2.652.111,66 € para la finca 1, y 1.827.051,60 € para la finca 2.

CUARTO: A la vista de lo expuesto podemos apreciar que el perito de la Administración (arquitecta técnica) alude en su informe a unos precios de venta de inmuebles (viviendas unifamiliares) en Utebo que dice obtenidos de un estudio de mercado, de los que extrae un valor unitario medio de venta del suelo (valor de repercusión normalizado medio) de 1.210,37 €/m², a partir de los valores unitarios de repercusión de los diferentes inmuebles obtenidos por el método residual, es decir, por diferencias a partir del valor de las edificaciones construidas. **Pero lo cierto es que no figuran los criterios objetivos con los que se ha seleccionado los testigos de la muestra, es decir, qué operaciones, de entre las que se pudieran considerar análogas, se han seleccionado, cuáles se han descartado y por qué. Tampoco se incorporan los documentos que reflejen las operaciones que constituyen la muestra.**

Asimismo, sobre el valor de la finca obtenido en el proceso valorativo el perito aplica un coeficiente que denomina de seguridad, que justifica por razones estadísticas, pero sin indicar a partir de qué fuente ha obtenido el coeficiente de ponderación aplicado.

La falta de constancia en las actuaciones administrativas de las fuentes de datos y coeficientes antedichas impide al reclamante verificar si dichos datos y coeficientes han sido correctamente aplicados. **Por tanto, debe considerarse insuficientemente motivada la valoración** por incumplimiento de los requisitos establecidos reglamentariamente en cuanto a la expresión concreta de la fuente de procedencia del módulo unitario básico aplicado y de todas las circunstancias relevantes para la determinación del valor comprobado, **lo que conllevaría su anulación y reposición de actuaciones para que fuera dictada una nueva valoración debidamente motivada.**

Pero en este caso, la anulación de la valoración por defecto de motivación tiene una especial trascendencia, pues no hay que olvidar que es la segunda valoración que realiza la Administración y por ello resultaría de aplicación la doctrina del Tribunal Supremo sentada en sus resoluciones de 9 de mayo de 2003 (EDJ

30320), 7 de octubre de 2000 (EDJ 34022) y 19 de septiembre de 2009 (recurso 533/04), también recogida por el Tribunal Económico-Administrativo Central en sus resoluciones de 2 de diciembre de 2009 (R.G. 3495/08) y de 23 de abril de 2003, en la que se dispone que, con relación a la posibilidad de que la Administración realice una nueva valoración cuando resulta anulada una anterior por defectos de motivación, el derecho de aquélla a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores, no tiene carácter ilimitado, pues está sometido en primer lugar a la prescripción, es decir, puede volver a practicarse siempre que no se haya producido dicha extinción de derechos y, en segundo lugar, a la cosa juzgada, es decir, si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida del derecho a la comprobación y en ambos casos (prescripción y reincidencia), la Administración habría de pasar por la valoración formulada en su día por el contribuyente

En consecuencia, procede anular de forma definitiva la valoración y la liquidación impugnada por la reclamante, sin posibilidad de efectuar nueva comprobación.

Segundo:

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del Director General de Tributos del Departamento de Hacienda y Administración Pública de la Diputación General de Aragón.

El Director recurrente cuestiona los siguientes criterios de la resolución del TEAR:

1) Que las razones que esgrime el TEAR en su Fundamento de Derecho cuarto sean argumentos bastantes para considerar que el dictamen pericial de valoración esté insuficientemente motivado y deba ser anulado.

2) Que para considerar que ha habido dos valoraciones que impidan a la Administración realizar una tercera basta con que se hayan realizado dos dictámenes de valoración durante el procedimiento de inspección, aunque uno de ellos haya sido anulado antes de incorporarse al acto de liquidación, sin que haya llegado a tener consecuencias jurídicas para el obligado tributario.

En relación con la primera de las cuestiones controvertidas, la concerniente a la motivación del dictamen pericial de valoración, el Director formula, en síntesis, las siguientes alegaciones:

- No se ha producido una insuficiente motivación en la valoración realizada por el perito de la Administración y, en cualquier caso, las carencias que aprecia la resolución del TEAR no están siendo señaladas como tales por otros Tribunales Económico-Administrativos del Estado en resoluciones que vienen siendo confirmadas por los correspondientes Tribunales Superiores de Justicia, por lo que con resoluciones como la aquí recurrida no sólo se vulnera el principio de unidad de doctrina (al aplicar diferentes criterios que los aplicados por otros Tribunales) sino que también se constriñe, hasta el punto de hacerlo casi inaplicable en la práctica, el derecho y aún el deber de la Administración autonómica de comprobar el valor real de los bienes y derechos por el medio que considere más conveniente, en este caso acudiendo al dictamen de peritos de la propia Administración.

- La motivación, como exigencia formal de los actos administrativos, afecta como regla general a la eficacia de los mismos, determinando su anulabilidad en aquellos casos en los que el defecto es de tal entidad que causa la indefensión del interesado; indefensión que manifiestamente no se aprecia en el presente caso, pues el obligado tributario ha podido articular su defensa con pleno conocimiento de las razones y criterios que ha tenido la Administración para establecer el valor real de las fincas transmitidas y practicar la liquidación correspondiente.

- En efecto, no puede decirse, en este caso, que la valoración se haya realizado atendiendo a genéricos estudios de mercado o sin especificar su procedencia, sino que se ha fundamentado en el estudio por comparación de una serie de muestras homogéneas (testigos) que constan perfectamente identificadas en el informe pericial, de cuyo pormenorizado estudio extrae el perito un módulo unitario básico, que llama "valor de repercusión inicial del suelo", a partir del cual construye la valoración de las fincas transmitidas.

- La resolución del TEAR sustenta su decisión en que no figuran en el dictamen los criterios de selección de las muestras, esto es, cuáles de entre las que podrían considerarse análogas han sido escogidas y cuáles han sido descartadas y por qué. Sin embargo, tales criterios sí constan mencionados en el informe cuando señala que: *"Para la determinación individualizada del valor de repercusión inicial del suelo, se ha realizado el estudio y análisis de una serie de muestras obtenidas de Escrituras Públicas, relativas a la transmisión de bienes inmuebles acabados,*

situados en zonas de características similares, en el mismo año de valoración o contiguos al de la fecha del hecho imponible". Con arreglo a esos criterios el perito seleccionó como muestras o testigos un total de 12 transacciones, que identificó suficientemente a los efectos que nos ocupan (hasta donde le permite hacerlo el principio de confidencialidad de los datos tributarios). Lo que no figura en el dictamen es una relación de transacciones analizadas y desechadas como testigos por el perito. No se niega que esa información, de existir, no fuese de alguna utilidad para el sujeto pasivo a la hora de examinar la valoración y decidir si la acepta o la impugna, pero lo que no puede admitirse es que se atribuya tal trascendencia a la misma que su falta llegue a provocar la anulación de la valoración, pues lo relevante es que se identifiquen debidamente las transacciones utilizadas como testigos, a fin de que el interesado pueda juzgar su mayor o menor idoneidad para el estudio y, si fuera el caso, impugnar alguna o todas las muestras consideradas, y esa información sí que consta en el dictamen emitido. En cualquier caso, no tenemos noticia de que ningún Tribunal Económico-Administrativo o Contencioso-Administrativo esté exigiendo que en los dictámenes de los peritos de la Administración se detallen las posibles muestras analizadas y desechadas y la justificación en cada caso de su exclusión. Por tanto, con esta exigencia el TEAR somete a los dictámenes emitidos por los peritos de la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de Aragón a un grado de exigencia en su contenido que no se aplica frente a otras Administraciones territoriales, rompiendo con ello el principio de unidad de doctrina y vulnerando el principio constitucional de la equidad en la aplicación de los tributos, al establecer diferencias territoriales en los criterios de admisión de los dictámenes de valoración confeccionados por peritos de la Administración.

- La resolución del TEAR fundamenta también su decisión de apreciar una insuficiente motivación de la valoración en el hecho de no haberse incorporado al dictamen los *"documentos que reflejen las operaciones que constituyen la muestra"*, es decir, las escrituras públicas en las que consten las correspondientes transacciones tomadas como muestras. Esta cuestión ya ha sido analizada y resuelta en sentido contrario al expresado por el TEAR en las resoluciones del TEAR de Madrid de 19 de octubre de 2012 y de 28 de junio de 2013, confirmadas por las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 30 de abril de 2015. Nuevamente aquí hemos de invocar los principios de unidad de doctrina y de equidad a fin de no establecer un diferente nivel de exigencia documental a los dictámenes de valoración emitidos por los peritos de una u otra Administración. En este sentido, si bien es cierto que la incorporación a los dictámenes de una copia de las escrituras públicas de las transacciones tomadas como testigos facilitaría al sujeto pasivo el análisis y el contraste de la valoración, no puede decirse que su omisión conlleve irremediablemente la falta de motivación de los dictámenes, pues cualquier irregularidad de este carácter debe valorarse siempre desde el prisma de la eventual indefensión que provoca o puede provocar al contribuyente, y en este caso concreto, al tratarse de escrituras públicas de las que se ofrecen datos más que suficientes para su localización en el Registro de la Propiedad, no puede decirse que se produzca tal indefensión.

- El tercer motivo por el que la resolución del TEAR considera insuficientemente motivada la valoración obedece a la aplicación que hace el perito al final de su dictamen de una minoración del 25% del valor obtenido. El TEAR considera que al no quedar acreditada en el dictamen la fuente de procedencia de este coeficiente corrector se está privando al contribuyente de la posibilidad de verificar si dicho coeficiente ha sido correctamente aplicado, provocándole indefensión. Como regla general, la aplicación de coeficientes correctores para contemplar las singularidades en su valoración que presentan determinados inmuebles (por ejemplo, locales de poco atractivo comercial, sótanos, viviendas interiores...) requiere justificar su fuente de procedencia, para que el obligado tributario pueda contrastar que se le aplica correctamente la ponderación. Pero el coeficiente al que ahora nos referimos, que se denomina en el dictamen "coeficiente de seguridad", responde a un planteamiento distinto. Su justificación aparece nítida en la parte final del dictamen. Su aplicación obedece a que los técnicos del Servicio de Valoraciones han comprobado que en la inmensa mayoría de las transacciones inmobiliarias analizadas los valores están comprendidos entre un "umbral mínimo", que viene dado por el 75% del valor real alcanzado y ese valor real, provisionalmente obtenido, optando por aplicar aquel valor mínimo por razones de seguridad, es decir, por prudencia valorativa. Nos encontramos, por tanto, ante un coeficiente que no busca corregir la valoración de un bien concreto por sus características singulares, sino de un coeficiente que por razones de prudencia valorativa se aplica de forma generalizada por el perito en todos sus dictámenes. La aplicación de criterios de prudencia valorativa se viene aceptando sin objeciones por la mayoría de Tribunales Económico-Administrativos; así, por ejemplo, en las resoluciones del TEAR de Madrid de 13 de julio de 2012 –confirmada por la sentencia del TSJ de Madrid de 29 de enero de 2015 (rec. 828/2012)- y de 29 de junio de 2012 -confirmada por la sentencia del TSJ de Madrid de 27 de marzo de 2015 (rec. 727/2012)- entre otras muchas. A nuestro modo de ver, no hay una diferencia sustancial entre la fijación de un umbral mínimo de valoración (caso de las resoluciones citadas) con el caso que nos ocupa.

Apelamos nuevamente a los principios de unidad de doctrina y de equidad para reclamar una unidad de criterio en la vía económico-administrativa respecto de unos y otros dictámenes también en este punto.

En relación con la segunda de las cuestiones debatidas, relativa a si han de considerarse agotadas las dos posibilidades de valorar de la Administración cuando sólo una valoración ha dado lugar a la práctica de una liquidación, el Director formula las siguientes alegaciones:

- No se comparte el criterio del TEAR, pues la aplicación de la doctrina jurisprudencial que se ha dado en llamar del “doble tiro”, por virtud de la cual un acto de liquidación anulado por motivos formales puede y debe ser repetido por la Administración pero siempre que no reincida en el mismo error que determinó su anulación, exige que el error cometido (en este caso el déficit de motivación de la comprobación de valor) surta efectos jurídicos frente al obligado tributario, es decir, que se incorpore a un acto administrativo, que ese acto sea anulado por los Tribunales por apreciar la existencia de ese error o defecto y, finalmente, que la Administración dicte nueva resolución con el mismo asunto incurriendo en el mismo defecto. Es necesario, en suma, que haya dos actos administrativos sobre un mismo asunto que incidan en el mismo error, lo que no acontece en el presente caso en el que, si bien es cierto que se realizaron dos dictámenes de valoración sobre los mismos inmuebles en el procedimiento de inspección, sólo uno de ellos (el segundo) sirvió de base para dictar el correspondiente acto de liquidación, debiendo considerarse el anteriormente emitido y luego anulado como un mero “acto de trámite” o “preliminar” que finamente no surtió ningún tipo de efectos jurídicos frente al interesado, por lo que no puede hablarse de la existencia de dos actos administrativos anulados por el mismo motivo. Como consecuencia de ello, el TEAR debió reconocer el derecho y aún el deber de la Administración de practicar una nueva comprobación de valores y, en su caso, dictar un nuevo acto de liquidación. Este es el criterio que, por lo demás, viene manteniendo al respecto el TSJ de Aragón en tres sentencias dictadas el 23 de marzo de 2016 (rec. 15/2015, 16/2015, 77/2015 y 79/2015) y en otra sentencia de 6 de abril de 2016 (rec. 17/2015). Como quiera que esta doctrina no constituye jurisprudencia ni vincula al TEAR, solicitamos que sea acogida por el Tribunal Económico-Administrativo Central y la establezca como propia en unificación de criterio.

El Director recurrente termina solicitando de este Tribunal Central la unificación de criterio en los siguientes sentidos:

1º) Declarando que para considerar suficientemente motivada una valoración no se requiere incluir en el informe de valoración la relación pormenorizada de testigos o muestras analizadas que han sido rechazadas, con expresión de los motivos de su exclusión en cada caso; y tampoco es necesario la aportación al informe de una copia de los documentos que reflejen las operaciones tomadas como muestras, si tales documentos consisten en escrituras públicas, pues la falta de esa información o documentos no provoca indefensión del sujeto pasivo.

2º) Declarando que para considerar que una Administración ha realizado dos valoraciones y que, por ello, en aplicación de la llamada doctrina del “doble tiro”, no le es factible una tercera, se requiere que aquellas valoraciones hayan sido incorporadas a los correspondientes actos de liquidación, surtiendo efectos jurídicos frente al sujeto pasivo, y, además, que dichos actos hayan sido anulados por los Tribunales por apreciar el mismo defecto.

Tercero:

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no realizó alegaciones en el plazo concedido a tal fin.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo:

Son tres las cuestiones controvertidas en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio:

1) Determinar si 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 se requiere incluir en el informe la relación pormenorizada de testigos o muestras analizadas que han sido rechazadas, con expresión de los motivos de su exclusión en cada caso.

2) Determinar si 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 necesario la aportación al informe de una copia de los documentos que reflejen las operaciones tomadas como muestras, si tales documentos consisten en escrituras públicas.

3) Determinar si para considerar que una Administración ha realizado dos valoraciones y, por ello, tiene vedada por la jurisprudencia practicar una tercera, se requiere que aquellas valoraciones hayan sido incorporadas a los correspondientes actos de liquidación, surtiendo efectos jurídicos frente al sujeto pasivo, y, además, que dichos actos hayan sido anulados por los Tribunales por apreciar el mismo defecto.

Tercero:

El artículo 30 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJD), concerniente a la base imponible del impuesto, en su modalidad de actos jurídicos documentados, de los documentos notariales, dispone en su apartado primero:

Artículo 30. Constitución:

*1. En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, **sin perjuicio de la comprobación administrativa** (...)*

Por su parte, el artículo 46 del TRLITPAJD, relativo a la comprobación de valores, establece en su apartado primero que *“La Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado”*, añadiendo en su apartado segundo que *“La comprobación se llevará a cabo por los medios establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria”*. La remisión al artículo 52 de la Ley 230/1963 hay que entenderla hecha hoy al artículo 57 de la vigente Ley 58/2003, General Tributaria.

En cuanto a los medios de comprobación de valores dispone el artículo 57 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) lo siguiente:

Artículo 57. Comprobación de valores

“1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.

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

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

c) Precios medios en el mercado.

- d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- e) Dictamen de peritos de la Administración.
- f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.
- g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.
- h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.
- i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.

2. La tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo.

3. Las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado 1 de este artículo.

4. La comprobación de valores deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los artículos 134 y 135 de esta Ley, cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento, o cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento de los regulados en el título III, como una actuación concreta del mismo, y en todo caso será aplicable lo dispuesto en dichos artículos salvo el apartado 1 del artículo 134 de esta Ley.”

En aplicación, por tanto, del artículo 46 del TRLITPAJD la Administración puede en todo caso comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado, gozando para hacerlo de absoluta discrecionalidad en la elección del medio de comprobación de valores que en cada caso juzgue más idóneo, siempre que sea de los previstos en el actual artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuarto:

La exigencia de motivación de la valoración administrativa se recoge en los artículos 102.1 y 2.c), 103.3 y 134.3 de la LGT, y en el 160.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Gestión e Inspección (RGGI).

El primer artículo determina que las liquidaciones se notificarán con expresión de sus motivaciones cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho; el artículo 103.3 señala que los actos de comprobación de valor serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho. Finalmente, el artículo 134.3 alude a que en el procedimiento de comprobación de valores las propuestas de valoración han de estar debidamente motivadas.

Por su parte, el artículo 160.3 del RGGI dispone que:

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

- a) (.....).
- b) (.....).
- c) En los dictámenes de peritos se deberán expresar de forma concreta los elementos de hecho que justifican la modificación del valor declarado, así como la valoración asignada. Cuando se trate de bienes inmuebles se hará constar expresamente el módulo unitario básico aplicado, con expresión de su procedencia y modo de determinación, y todas las circunstancias relevantes, tales como superficie, antigüedad u otras, que hayan sido

tomadas en consideración para la determinación del valor comprobado, con expresión concreta de su incidencia en el valor final y la fuente de su procedencia”.

En el caso analizado en el presente recurso extraordinario la oficina gestora procedió a realizar una comprobación del valor del acto jurídico documentado en el seno de un procedimiento de inspección, utilizando como medio de comprobación el dictamen de peritos de la Administración.

Es sobradamente conocida la doctrina del Tribunal Supremo sobre la necesidad de motivación de los informes periciales de comprobación de valor realizados por la Administración. Así, por ejemplo, puede citarse a este respecto la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 2015 (Rec. nº 3369/2014), que establece:

*Esta Sala se ha pronunciado en numerosísimas sentencias acerca de los requisitos que debe cumplir un informe pericial, en materia de comprobación de valores, para considerarlo debidamente motivado; así, se ha sentado la doctrina de que los informes periciales que han de servir de base a la comprobación de valores deben ser fundados; **que la justificación de la comprobación es una garantía tributaria ineludible**; que por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la determinación de la base, no puede entenderse cumplida dicha obligación si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o sólo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven, para cualquier bien. Por el contrario **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, sólo entonces, proponer la tasación pericial contradictoria a la que también tiene derecho. Obligar al contribuyente a acudir a la referida tasación pericial, de costoso e incierto resultado, para discutir la comprobación de valores, cuando ni siquiera se conocen las razones de la valoración propuesta por la Hacienda, colocaría a los ciudadanos en una evidente situación de indefensión frente a posibles arbitrariedades o errores de los peritos de la Administración, a cuyas tasaciones no alcanza la presunción de legalidad de los actos administrativos porque las peritaciones, aunque las practique un funcionario, son dictámenes, sin que el sujeto tributario venga obligado, por su parte, a acreditar el error o la desviación posibles de la Hacienda Pública cuando no conoce una justificación bastante de aquellos nuevos valores, pues en esta materia la carga de la prueba rige igualmente tanto para los contribuyentes como para la Administración, tanto en vía administrativa como jurisdiccional.*

No se entenderá que el valor está debidamente motivado si la valoración no se refiere al momento exacto del devengo, si el perito carece de la titulación adecuada al objeto a valorar (STS de 20 de julio de 1990 (RJ 1990, 6501)) o si no existe identidad entre el objeto de la transmisión y el de la comprobación, p.ej. se transmite una casa y se valora, atendido su estado de conservación, como solar (SSTS de 11 (RJ 1996, 4271) y 19 de enero de 1996 (RJ 1996, 6269)).

*Acerca de este requisito de la debida motivación de los actos de comprobación de valores, el artículo 160.3 e) del RD 1065/2007, de 27 de julio (RCL 2007, 1658) , por el que se aprueba el Reglamento General de Gestión e Inspección (RGGI) exige, cuando el medio de comprobación elegido ha sido el dictamen de perito de la Administración, que se exprese "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[2]**"; además, es preceptivo, según el apartado 2 del mismo precepto, "el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas".*

La primera de las cuestiones a determinar en el presente recurso es si 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 se requiere incluir en el informe la relación

pormenorizada de testigos o muestras analizadas que han sido rechazadas, con expresión de los motivos de su exclusión en cada caso.

El informe pericial en el que se sustentó la liquidación impugnada ante el TEAR determinó el valor de los solares a partir del llamado método residual estático. Este método –dice el informe- se basa en determinar el valor de repercusión del suelo (valor del suelo sobre cada m2 construido según uso), partiendo del conocimiento del valor unitario de mercado del inmueble una vez edificado y descontando la suma de los valores unitarios de cada uno de los elementos o factores que conforman el producto inmobiliario (coste de la construcción, beneficios y gastos). Así, partiendo del valor unitario actual del producto acabado, se obtiene el valor de repercusión actual del suelo.

El informe parte de una serie de muestras o testigos obtenidas de escrituras públicas relativas a la transmisión de distintos bienes inmuebles acabados, 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. Se indica que los criterios de selección de las muestras y el proceso de homogeneización o normalización posterior se han basado en los conocimientos del técnico actuante.

Se han seleccionado por el perito doce muestras o testigos, señalándose para cada una los datos siguientes: fecha de la transmisión, situación (municipio, calle y portal), uso, tipología, calidad de la construcción, año de la construcción y superficie construida, según datos catastrales, valor declarado y valor unitario de venta.

Se observa que diez de las muestras son transmisiones realizadas en el mismo año que la correspondiente al inmueble a valorar y dos son transmisiones realizadas en el año siguiente. Todas las muestras corresponden a inmuebles ubicados en el mismo término municipal que el correspondiente al inmueble a valorar. La tipología de todas las muestras es la de “vivienda unifamiliar adosada” y las circunstancias urbanísticas de las fincas a valorar son las de suelo urbanizable programado con altura de edificación B + 2, encontrándose ya aprobado el proyecto de urbanización.

Pues bien, este Tribunal Central considera que lo determinante para que el informe pericial pueda considerarse debidamente motivado en lo que al método de comparación para la determinación del módulo unitario básico a partir de muestras o testigos se refiere, es que se expliciten adecuadamente los elementos integrantes de las muestras elegidas, esto es, que se identifiquen los testigos empleados y que se razonen las circunstancias por las que se consideran semejantes o comparables con el inmueble a valorar las muestras tomadas como referencia, sin que se requiera como regla general incluir en el informe pericial la relación pormenorizada de testigos o muestras analizadas que han sido rechazadas, con expresión de los motivos de su exclusión en cada caso.

Esto es lo que este Tribunal Central ha venido afirmando en distintas resoluciones. Así, por ejemplo, en la de 11 de abril de 2013 (RG 3527/2011), decíamos:

En este sentido, este Tribunal Central tal y como ha quedado detallado, entiende suficientemente motivado los dictámenes por el que se valoran los inmuebles referidos, toda vez que el inmueble se identifica e individualizan en cuanto a sus características físicas, se explica la metodología empleada y se señalan e identifican los testigos empleados para realizar la comparación. En consecuencia deben rechazarse las alegaciones expuestas y desestimarse la reclamación confirmando la valoración y liquidación impugnada.

También diversos Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) se han manifestado en este sentido.

Así, por ejemplo, el TSJ de Extremadura, en su sentencia de 12 de marzo de 2014 (Rec. nº 156/2014) señala [3]:

Si acudimos al dictamen pericial, podemos comprobar que se ha efectuado una valoración genérica sin especificar suficientemente de donde procede el valor unitario empleado para valorar el suelo. La comprobación recoge que se lleva a cabo a través del dictamen de peritos, toma como base el valor unitario de suelo obtenido de muestras declaradas por contribuyentes y actualizadas a la fecha del hecho imponible y fija el valor unitario en el importe de 191,99 euros metro cuadrado, señalando que este valor se obtiene de un muestreo realizado por el Servicio de Valoraciones de la Junta de Extremadura en el que se han utilizado como testigos miles de inmuebles con edificación y solares radicados en la Comunidad Autónoma de Extremadura y declarados y aceptados por los propios contribuyentes.

Esta información sobre la metodología empleada en el dictamen de peritos es insuficiente desde el momento que no se concretan los inmuebles que han servido de término de comparación y nada se dice sobre su ubicación y características de modo que pudiéramos comprobar que realmente el método de comparación

utilizado ha sido correctamente realizado. La valoración ofrece un valor unitario pero se desconoce realmente su procedencia pues la explicación ofrecida en los apartados de metodología y explicación de datos y coeficientes correctores del suelo es una explicación teórica del sistema pero sin concreción y detalle alguno que permita conocer que testigos se han utilizado. Lo mínimo es expresar la ubicación, el tipo de inmueble y el número de testigos utilizado. La referencia a la utilización como testigos de miles de inmuebles no puede admitirse ya que nada concreta en relación al bien inmueble a valorar, siendo necesario que la Administración hubiera incorporado al dictamen una referencia suficiente a los estudios de mercado en los que se basa para determinar el valor unitario en relación con bienes inmuebles de similares características y situados en una área homogénea y no en toda la Comunidad Autónoma de Extremadura. El dictamen debería haber especificado la adaptación de los estudios de mercado y del sistema de cálculo **al caso concreto**, permitiendo conocer que operaciones han sido examinadas, el tipo de bienes al que se refiere y el área homogénea utilizada.

(.....).

La comprobación de valor del bien inmueble es contraria al artículo 102.2.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y al precepto reglamentario transcrito al no detallar, justificar y ofrecer las operaciones y muestras de las que procede el valor del suelo que sirve de punto de partida para la comprobación. Estamos ante una comprobación inmotivada y muy diferente de otras realizadas por la Administración donde ha expresado de forma detallada los testigos que han permitido determinar el valor de bienes de similares características y situados en una misma área homogénea. Todo lo anterior conduce a la estimación del presente recurso contencioso-administrativo en este punto.

De las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que es determinante para que el dictamen pericial 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, pero en ningún caso se exige la necesidad de relacionar en todo caso las posibles muestras o testigos que han sido rechazadas por el perito ni el motivo de su exclusión.

Quinto:

La segunda cuestión debatida es la concerniente a si 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 aportación al informe, y por lo tanto al expediente administrativo, de una copia de los documentos que reflejen las operaciones tomadas como muestras, consistiendo tales documentos en escrituras públicas.

El Director recurrente sostiene que no es necesaria la aportación al informe de una copia de los documentos que reflejan las operaciones tomadas como muestras cuando tales documentos son escrituras públicas, pues su omisión no conlleva irremediablemente la falta de motivación del dictamen pericial ya que cualquier irregularidad de este carácter debe valorarse siempre desde el punto de vista de la indefensión que provoca al contribuyente y, en este caso concreto, al tratarse de escrituras públicas de las que se ofrecen datos más que suficientes para su localización por parte de cada contribuyente afectado en el Registro de la Propiedad, tal indefensión no se produce.

Cita en apoyo de su tesis dos sentencias del TSJ de Madrid de 30 de abril de 2015.

En el caso aquí analizado el informe pericial se apoya, para obtener el valor unitario del producto acabado a partir del cual obtendrá 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.

Es decir, el dato esencial de partida que va a permitir determinar el valor de los solares se obtiene de determinadas escrituras públicas seleccionadas como testigos por el perito.

Se han seleccionado concretamente por el perito doce muestras o testigos, señalándose para cada una los datos siguientes: fecha de la transmisión, situación (municipio, calle y portal), uso, tipología, calidad de la construcción, año de la construcción y superficie construida, según datos catastrales, valor declarado y valor unitario de venta.

Resulta incontrovertido el hecho de que no se aportaron al informe pericial ni al expediente las escrituras públicas relativas a las transmisiones tomadas como muestras o testigos.

Pues bien, 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, a juicio de este Tribunal Central, que la aportación de tales escrituras al informe y al expediente administrativo de comprobación de valores se antoja indispensable para que el valor comprobado resultante del informe pericial pueda tenerse por debidamente motivado y acreditado.

No se opone a esta conclusión, como sugiere el Director recurrente, el hecho de que el obligado tributario pudiera llegar a contrastar los datos contenidos en las escrituras públicas y consignados en el informe pericial mediante la consulta pertinente al Registro de la Propiedad.

Es cierto que las sentencias del TSJ de Madrid de 30 de abril de 2015 (Rec. nº 75/2013 y 8/2013) han afirmado la inexistencia de indefensión cuando no se incorporan las escrituras tomadas como testigos al informe pericial y al expediente administrativo. Así, ambas sentencias señalan que:

En relación con los testigos, esta Sección ha declarado en repetidas ocasiones que la no incorporación de las escrituras al expediente administrativo y al informe pericial no produce indefensión al interesado toda vez que los elementos o datos que echa de menos en el cuadro en que se recogen los testigos pueden ser conocidos por el sujeto pasivo mediante una mera consulta en el Registro de la Propiedad acerca de la superficie, precio de la compraventa, cargas, ubicación, año de la última transmisión, etc.

Pero también lo es que el propio TSJ de Madrid en sentencia de 18 de febrero de 2015 (Rec. nº 1792/2012) ha reconocido la necesidad de que al informe pericial se adjunten las fuentes de procedencia de los valores de referencia aportados por el perito. Así, dispone esta sentencia:

Por otra parte, es necesario que en el informe pericial se haga referencia a las fuentes de procedencia de los valores de referencia aportados por el perito y que se adjunten las mismas al informe para que puedan ser conocidas por el sujeto pasivo.

Sin embargo, en contra de lo que se afirma en el informe pericial, ni en ese informe, ni en el expediente administrativo, consta una copia de los testigos/muestras empleados para determinar los precios medios de la zona,(.....)

Y, asimismo, puede citarse la sentencia del TSJ de Castilla y León de 3 de diciembre de 2010 (Rec. nº 149/2009), que dispone:

En este sentido, debemos también de recordar lo razonado por esta Sala en relación a la falta de incorporación de los estudios de mercado en el expediente administrativo, señalando que toda Administración pública, y la tributaria también, debe documentar sus actuaciones por escrito (artículo 55.1 y 2.º de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre).

Por lo tanto, si la Administración Tributaria Autonómica se remite a los registros fiscales existentes o a los estudios de mercado efectuados por ella misma para con apoyo en los mismos dictar una determinada resolución, en este caso una valoración tributaria, tal actuación es válida, pero necesariamente debe aportar al expediente administrativo un certificado o testimonio documental de los datos tributarios contenidos en aquellos registros fiscales o estudios de mercado.

No es admisible que se remita al interesado a aquellos registros o estudios para la comprobación de un dato fáctico absolutamente esencial para analizar si la valoración que se discute se halla suficiente y correctamente motivada y si ha sido realizada válidamente. Sólo los hechos notorios, o los admitidos por el interesado quedan exentos de su prueba y por tanto de su aportación al expediente administrativo. **Si no existe copia documental, certificado u otro documento público u oficial que acredite la valoración fiscal o de mercado o cualquier otro dato de significación tributaria en el expediente administrativo, tenido en cuenta por la Administración y explicitado en su acto, la Administración Tributaria no está motivando correctamente su valoración.**

Esa omisión o falta de aportación probatoria supone una conducta procedimental injustificada al imponer al administrado una nueva carga como es acudir al estudio de mercado o al registro fiscal de que se trate para contrastar esos datos, lo que incluso puede llegarle a suponer un nuevo gasto en forma de tasa.

Podrá argüirse que estas últimas sentencias –a diferencia de las del TSJ de Madrid de 30 de abril de 2015– no contemplan el caso concreto aquí analizado en el que los testigos o muestras proceden de escrituras públicas, lo cual es cierto.

Sin embargo, debe señalarse que la sentencia del TSJ de Castilla y León se refiere a un supuesto en el que la valoración pericial se apoyó en estudios de mercado realizados por la propia Administración autonómica actuante que, según se indica expresamente en el informe pericial, se encuentran a disposición del interesado en las dependencias de la oficina gestora. Es decir, los estudios de mercado no están incorporados al expediente pero sí están disponibles para el interesado en las dependencias de la Administración actuante. Pues bien, en este caso, pese a que tales estudios de mercado pueden ser consultados por el interesado no ya en un registro público ajeno a la propia Administración actuante -como el Registro de la Propiedad- sino en las propias oficinas de aquélla, la sentencia considera no motivado el informe pericial que remite sin más a dicho estudios de mercado, a menos que se incorpore al expediente administrativo un certificado o testimonio documental de los datos tributarios contenidos en aquellos registros fiscales o estudios de mercado.

Además, debe señalarse también que esta posibilidad de acceder vía Registro de la Propiedad a la información contenida en las escrituras públicas, a partir de los datos concernientes a las muestras proporcionados en el informe, no permite descartar a priori y en todo caso la existencia de indefensión, toda vez que por muy identificados que estuvieran en el dictamen pericial los elementos de las muestras podría suceder que algunas de estas transacciones no hubiesen sido inscritas en el Registro de la Propiedad, con lo que en dichos casos el obligado tributario no tendría acceso a la información.

Por último, debe señalarse que el propio TSJ de Madrid ha dictado a lo largo de 2016 diversas sentencias en las que expresamente modifica el criterio que venía manteniendo a la vista de la categórica reformulación por el Tribunal Supremo de su doctrina sobre el deber de motivar los actos de comprobación de valores realizados a través del dictamen de peritos mediante sentencia de 26 de noviembre de 2015 (Rec. casación nº 3369/2014). Pueden citarse, por ejemplo, las SSTSJ de Madrid de 01/03/2016 (Rec. nº 119/2014), 14/04/2016 (Rec. nº 350/2014), 28/04/2016 (Rec. nº 657/2014), 05/05/2016 (Rec. nº 715/2014) y 10/06/2016 (Rec. nº 521/2014). En todas ellas la comprobación de valor se realizó mediante dictamen pericial que empleaba el método de comparación por testigos y en todas ellas el TSJ anuló las comprobaciones de valor por incurrir en diversos defectos de los señalados en la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 2015, entre ellos la no aportación al expediente de las operaciones tomadas como testigo.

Sexto:

Resta por analizar la última cuestión controvertida: si para considerar que una Administración ha realizado dos valoraciones y, por ello, tiene vedada por la jurisprudencia practicar una tercera, se requiere que aquellas valoraciones hayan sido incorporadas a los correspondientes actos de liquidación, surtiendo efectos jurídicos frente al sujeto pasivo, y, además, que dichos actos hayan sido anulados por los Tribunales por apreciar el mismo o similar defecto.

La respuesta acertada a esta cuestión es la que sostiene el Director recurrente, esto es, que la doctrina jurisprudencial por virtud de la cual un acto de liquidación anulado por motivos formales puede y debe ser repetido por la Administración pero siempre que no reincida en el mismo error que determinó su anulación, exige que el error cometido (en este caso el déficit de motivación de la comprobación de valor) surta efectos jurídicos frente al obligado tributario, es decir, que se incorpore a un acto administrativo, que ese acto sea anulado en vía administrativa (ya sea con ocasión de la interposición de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa) o en vía jurisdiccional, por apreciar la existencia de ese error o defecto y, finalmente, que la Administración dicte nueva resolución sobre el mismo asunto incurriendo en el mismo defecto. Es necesario, en suma, que haya dos actos administrativos sobre un mismo asunto que incidan en el mismo error para que quede vedada a la Administración la posibilidad de practicar una tercera valoración.

El Tribunal Supremo se ha manifestado sobre este asunto en numerosas sentencias.

Así, por ejemplo, en la sentencia de 29 de diciembre de 1998 (Rec. nº 4678/1993) dispuso el Alto Tribunal [4]:

Nos hallamos ante un acto administrativo de valoración de un inmueble llevada a cabo por un perito de la Administración que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 121, apartado 2 de la Ley General Tributaria (RCL 1963\2490 y NDL 15243), y de acuerdo con una doctrina jurisprudencial reiterada hasta la saciedad, debe ser motivada, expresando el modelo o criterios valorativos utilizados, y los datos precisos para que el interesado pueda discrepar si lo considera pertinente, de manera que si no se cumplen estos requisitos el interesado se halla indefenso, porque ante el vacío total de justificación no puede plantear una valoración contradictoria, de ahí que al amparo del artículo 48.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958, tal acto administrativo es anulable por indefensión, que es exactamente lo que ha mantenido la sentencia recurrida en casación.

Ahora bien, la anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados.

*En este sentido son aleccionadores los artículos 52 y 53 de la misma Ley de Procedimiento Administrativo que disponen que en el caso de nulidad de actuaciones, se dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites, cuyo contenido hubiera permanecido el mismo de no haberse realizado la infracción origen de la nulidad, y también que la Administración podrá convalidar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan, preceptos que llevan claramente a la idea de que **los actos administrativos de valoración, faltos de motivación, son anulables, pero la Administración no sólo está facultada para dictar uno nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que esta obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda.***

La sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2000 (Rec. nº 3090/1994) reproduce textualmente los párrafos transcritos de la sentencia de 29 de diciembre de 1998 y añade, además, el siguiente [5]:

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

La sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2002 (Rec. nº 7161/1996) abunda sobre la cuestión al señalar [6]:

*Ciertamente, **no puede sostenerse la posibilidad de que la Administración, indefinidamente, pueda reproducir una valoración después de haber sido anulada por causa a ella sola imputable, como ocurre en los casos de ausencia o deficiencia de motivación. Tanto en los casos en que esa anulación se haya decretado en la vía económico-administrativa como en la jurisdiccional, la retroacción de actuaciones que pueda haberse pronunciado por el órgano revisor correspondiente no puede multiplicarse poco menos que hasta que la Administración «acierte» o actúe correctamente. Si, producido el indicado pronunciamiento, la Administración volviera a adoptar una valoración inmotivada, quedaría impedida para reproducirla o rectificarla.** Así lo tiene declarado esta Sala, entre otras, en las antecitadas Sentencias de 29 de diciembre de 1998 (RJ 1999, 559) y 7 de octubre de 2000 (RJ 2000, 7877) . Sin embargo, también ha reconocido en ellas la procedencia de esa misma retroacción, como pronunciamiento complementario del de nulidad de la comprobación, «ex» arts. 52 y 53 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 (RCL 1958, 1258, 1469, 1504; RCL 1959, 585 y NDL 24708) –actuales arts. 64 y 66 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) – con la limitación acabada de constatar más la que pudiera derivar del transcurso del lapso de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación –art. 64.a) LGT–.*

En idénticos términos que esta última sentencia se manifiesta la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 2009 (Rec. nº 674/2004).

También cabe citar la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 2010 (Recurso de casación para la unificación de doctrina nº 13/2006) que establece que “...conforme a la doctrina jurisprudencial vista, la reiteración y anulación de una segunda comprobación de valores por inmotivación no conlleva simplemente la anulabilidad del acto, sino que afecta a la propia facultad de la Administración para actuar...”

Cabe señalar, por último, que en la sentencia antes citada de 7 de octubre de 2000, se hace constar que el recurrente alegó la improcedencia de una nueva valoración por considerar que sería la tercera. Pues bien, la sentencia considera que no se está en esa circunstancia porque las dos valoraciones anteriores se habían formulado sucesivamente en el mismo expediente y resultaron conjuntamente anuladas por el tribunal. Así, en efecto, dice la sentencia:

“.....aunque la parte recurrente alega que la que podría ahora producirse sería la tercera valoración, es lo cierto que las dos anteriores, a las que se refiere, fueron formuladas sucesivamente, con igual importe, en el mismo expediente y resultaron conjuntamente anuladas por el fallo de la Sala de Valladolid, en virtud del recurso contencioso-administrativo, con lo que no se produjo otra previa anulación de la comprobación, por defectuosa motivación.”

De la jurisprudencia señalada se deduce, por tanto, que para que la Administración no pueda realizar una tercera comprobación de valor es necesario que hayan sido anulados en vía administrativa (mediante resolución de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa) o jurisdiccional los actos de liquidación basados en las dos valoraciones anteriores, por la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS DEL DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA DE LA DIPUTACIÓN GENERAL DE ARAGÓN**,

ACUERDA:

ESTIMARLO EN PARTE, unificando criterio en el sentido que seguidamente se expone:

1. Es 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, pero 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.

2. 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.

3. Para que la Administración no pueda realizar una tercera comprobación de valor es 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 .

[1] La negrita es nuestra

[2] Las negritas y los subrayados son nuestros.

[3] La negrita es nuestra

[4] La negrita es nuestra

[5] La negrita es nuestra

[6] La negrita es nuestra

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.