

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ071396

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 20 de septiembre de 2018

Vocalía 9.<sup>a</sup>

R.G. 5176/2015

**SUMARIO:**

**Comprobación de valores. La comprobación de valores en el procedimiento de gestión. Métodos de comprobación. Otros medios.** *Registros oficiales de carácter fiscal. Método de estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes. Impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real.* En el caso que se analiza, el Tribunal Central, anula la comprobación de valor y la liquidación resultante en virtud de la doctrina jurisprudencial más reciente sobre esta cuestión, plasmada en la STS, de 23 de mayo de 2018, recurso nº 1880/2017 (NFJ070817), en la que el Tribunal Supremo, corrigiendo su criterio anterior, declara que el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes -el previsto en el art. 57.1.b) de la Ley 58/2003 (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 que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, como es el caso del Impuesto sobre Sucesiones, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo; entiende el Tribunal Supremo que, en modo alguno, puede considerarse que la aplicación de dicho método dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no, por lo que si se pretende rectificar el valor declarado por un contribuyente resulta necesario que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real -y no parece que la aplicación directa del método de estimación por referencia al valor catastral cumpla dicha premisa-. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 57 y 93.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso de alzada que pende ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, promovido por D<sup>a</sup>. Ix..., con domicilio a efectos notificaciones en ... (CÁDIZ), ..., contra Resolución del Tribunal Económico – Regional de Andalucía, de 30 de enero de 2015, por la que se acuerda desestimar la reclamación (RG 11/3540/2013) previamente interpuesta contra acuerdo liquidatorio por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por importe de 163.513,23 € dictado por la Gerencia Provincial en Cádiz de la Agencia Tributaria de Andalucía

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.-**

D. Jx... fallece el 24 de diciembre de 2008 habiendo otorgado testamento en el que legaba a su esposa, D<sup>a</sup>. Lx..., el usufructo vitalicio de todos sus bienes e instituía herederos universales por partes iguales a sus hijos D<sup>a</sup>. Ix..., D<sup>a</sup>. Nx... y D. Mx... .

Éstos, en su condición de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado con dicho óbito, presentan, el 24 de septiembre de 2009 las correspondientes autoliquidaciones ante la Oficina Liquidadora de Chiclana de la Frontera (Cádiz) aplicando, como nota más destacable, una reducción en relación a determinados bienes incluidos en la herencia, de acuerdo con lo previsto en la normativa del tributo para los bienes afectos a actividades empresariales o profesionales del causante.

### Segundo.-

Tras una serie de requerimientos dirigidos a los herederos, el 15 de mayo de 2013 D<sup>a</sup>. Ix... recibe la notificación del acuerdo de inicio de un procedimiento de comprobación limitada al objeto de verificar y, en su caso, regularizar su situación en relación al tributo y los hechos descritos.

Tras la formulación de la correspondiente propuesta de liquidación y habiendo presentado la sujeto pasivo las alegaciones que estimó convenientes, el 31 de julio de 2013 el Gerente Provincial en Cádiz de la Agencia Tributaria de Andalucía dicta acuerdo liquidatorio por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a su cargo, fijando una cuantía a ingresar de 163.513,23 € incluyendo recargo por extemporaneidad de la autoliquidación y los intereses de demora calculados.

La notificación del acuerdo consta efectuada el 7 de agosto de 2013.

### Tercero.-

El 6 de septiembre de 2013 la obligada tributaria interpone, contra dicho acuerdo, reclamación económico – administrativa ante el Tribunal Regional de Andalucía alegando, dentro del trámite oportuno, la nulidad plena de las actuaciones habida cuenta de la falta de competencia absoluta del organismo actuante habida cuenta de los efectos derivados de la nulidad, decretada judicialmente, del Decreto 324/2009 que aprobaba el Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía.

Asimismo, se alude a la caducidad del procedimiento de aplicación de los tributos del que ha resultado la regularización, a la falta de motivación del mismo y de la comprobación de valores de bienes en que se basa y, subsidiariamente, a la procedencia de la reducción aplicada en las autoliquidaciones, que ha sido excluida por la Oficina Gestora en la regularización, defendiendo que se cumplieran todos los requisitos y condiciones establecidos para acceder a dicho beneficio fiscal.

### Cuarto.-

El 30 de enero de 2015 el Tribunal Regional de Andalucía acuerda desestimar la reclamación interpuesta confirmando la regularización practicada.

El TEAR rechaza la pretensión de nulidad de las actuaciones por falta de competencia de las Coordinaciones Territoriales creadas a través del Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía anulado judicialmente puesto que *“este expediente no ha sido instruido por la Coordinación Territorial sino por la Gerencia Provincial en Cádiz de la Agencia Tributaria de Andalucía, órgano creado por el Decreto 4/2012, de 17 de enero, por el que se aprobó el Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía en sustitución del declarado nulo (...)”*.

En lo referente a la posible caducidad del procedimiento, el TEAR confirma que con fechas 7 de diciembre de 2012 y 22 de abril de 2013 se realizaron, dirigidos a la sujeto pasivo, requerimientos individualizados de obtención de información en relación a su obligación tributaria; sin embargo, según recoge la resolución ha de entenderse que tales requerimientos se realizaron *“al amparo del art. 93 de la Ley General Tributaria, requerimientos que, conforme a lo dispuesto por el art. 30 del Reglamento General de Gestión e Inspección, aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio, no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación, tal como ha ratificado el Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución de 23 de enero de 2014, dictada en unificación de criterio 00/471/2012, incluso cuando la Administración solicite la aportación y el obligado tributario aporte documentación acreditativa de la información requerida”*. Por ello, concluye el TEAR que, a la vista de la documentación incorporada al expediente, el procedimiento de comprobación limitada se inició debidamente el 15 de mayo de 2013 no habiéndose excedido de su plazo máximo de duración cuando se notificó, el 7 de agosto de 2013, la resolución con la liquidación a la obligada tributaria.

Al respecto de las alegaciones vinculadas a la falta de motivación de las comprobaciones de valor de los inmuebles incluidos en la masa hereditaria, que han servido de base para que la Gerencia Provincial haya fijado la base imponible a efectos de la práctica de la regularización, el TEAR concluye que, una vez analizado el procedimiento seguido y la metodología aplicada, *“Los valores asignados a estos inmuebles resultan, pues, de la estricta aplicación de las normas legales indicadas, por lo que el acuerdo por el que se fijan está suficientemente motivado por la referencia a las mismas, y debe, por ello, ser confirmado”*.

Finalmente, en cuanto a si resultaba procedente, o no, la reducción pretendida por la sujeto pasivo en relación a determinados bienes del causante por encontrarse afectos a la actividad económica, empresarial o profesional que venía desarrollando el causante hasta su fallecimiento, el TEAR confirma el criterio de la Oficina Gestora manteniendo su improcedencia, puesto que de los requisitos a que la normativa tributaria condiciona el acceso a dicho beneficio fiscal no se ha logrado acreditar, por la parte interesada, el cumplimiento del referido a que tal actividad económica, empresarial o profesional constituyese la principal fuente de renta del causante en el ejercicio de su fallecimiento.

#### Quinto.-

Contra dicha resolución promueve la interesada el presente recurso de alzada, ante este Tribunal Central, el 20 de marzo de 2015, sosteniendo los argumentos por los que se opuso a la regularización practicada y que han sido desestimados por el Tribunal Regional (nulidad de la liquidación por falta de competencia absoluta del órgano que la dictó; caducidad del procedimiento; falta de motivación de los acuerdos, tanto el liquidatorio como el de comprobación de valores en que se basa y procedencia de la reducción pretendida en relación a determinados bienes incluidos en la masa hereditaria). Se aporta en fecha de 12 de enero de 2018 Sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en apoyo de su pretensión.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.-

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, que son presupuesto para la admisión del presente recurso de alzada, en los términos del **artículo 241 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria** (en adelante, LGT), siendo la cuestión debatida la conformidad a Derecho de la Resolución del Tribunal Económico – Regional de Andalucía, de 30 de enero de 2015, objeto del presente recurso.

#### Segundo.-

En cuanto a las consecuencias que pudieran derivarse de la nulidad del Decreto de 2009 de creación del Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía para el expediente instruido en relación a cada heredero del causante por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la Sentencia señala que “(...) *tanto la propuesta de liquidación (...) como el acuerdo liquidatorio (...) fueron adoptados por la Gerencia Provincial en Cádiz de la Agencia Tributaria de Andalucía, y uno y otros, así como la comprobación de valor de 17 de abril de 2013, y los precedentes requerimientos de la Inspección Tributaria (...) se produjeron bajo la vigencia del nuevo Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía, aprobado por Decreto 4/2012, de 17 de enero, cuya entrada en vigor tuvo lugar el 27 de enero del mismo año.*

*Por tanto, la actividad gestora referenciada, posterior a la vigencia del Decreto 324/2009 no se ve afectada por la nulidad del mismo acordada por Sentencia de 25 de febrero de 2011 de esta Sala (sede Málaga), confirmada por el Tribunal Supremo en Sentencia de 31 de mayo de 2012”.*

Mediante Decreto-Ley 2/2013, de 12 de marzo de la Junta de Andalucía, se confirmaron todos los actos administrativos dictados en materia tributaria o de ingresos de derecho público por la Agencia Tributaria de Andalucía durante la vigencia del Decreto 324/2009 así como los que fuesen consecuencia o ejecución de aquéllos, no habiendo admitido el Tribunal Constitucional la cuestión de constitucionalidad que la misma Sala y Sección del TSJ había planteado en relación a dicho Decreto-Ley Andaluz.

Por ello, se desestima el motivo aludido (la nulidad de las actuaciones por falta de competencia del organismo tributario) debiéndose confirmar la resolución del Tribunal Regional por este Tribunal Central.

#### Tercero.-

En cuanto a la pretendida caducidad de las actuaciones tributarias, y habiendo quedado acreditada la existencia de requerimientos de información dirigidos a la aquí interesada (al igual que al resto de herederos en sus respectivos expedientes), la cuestión se centra en determinar si dichas peticiones ya supusieron el inicio de los

correspondientes procedimientos de aplicación de los tributos – en cuyo caso, sí podría haberse producido la caducidad – o si, por el contrario, tal y como afirma el TEAR, se trató de requerimientos previos, tramitados al amparo de lo recogido en el **artículo 93 LGT**, que no supusieron, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.

A este respecto, examinado el expediente del procedimiento tributario este Tribunal Central confirma el planteamiento y la conclusión de la resolución del TEAR, afirmando que el procedimiento de aplicación de los tributos se inició con la notificación de la propuesta de liquidación tributaria – en el caso de todos los herederos del causante se produjo en mayo de 2013 – y culminó con la notificación de los acuerdos liquidatorios, en el mes de junio siguiente, por lo que no puede hablarse, en ningún caso, de caducidad de los procedimientos tributarios.

En relación con este punto debe señalarse que ha sido criterio de este Tribunal Central considerar que el método utilizado era resultado de la estricta aplicación de las normas legales indicadas, plenamente legales y vigentes, considerando, por ello, suficientemente motivadas las tasaciones con la referencia a las mismas siguiendo además un criterio jurisprudencial reiterado. Puede citarse la reciente Sentencia del TSJ de Andalucía, de 18 de marzo de 2016, Rec. Nº 1500/2011) en la que, ante una actuación de comprobación sustancialmente idéntica la aquí expuesta, se concluye que *“(…) se ciñe al mandato legal, cumpliendo además el requisito de motivación suficiente, en cuanto que le permite conocer las razones que justifican la valoración atribuida al inmueble, a fin de poder combatir las y promover, en su caso, la tasación pericial contradictoria”*.

Asimismo, debe destacarse que el Tribunal Supremo, en Sentencia de 17 de diciembre de 2015, por la que se desestima el Recurso de casación para la unificación de doctrina número 2293/2014 interpuesto contra Sentencia de 19 de noviembre de 2013, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, relativa a liquidación girada en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que confirmó acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, y en relación con la valoración a efectos de los tributos cedidos a esta Comunidad Autónoma, en función del coeficiente multiplicador del valor catastral en vigor a la fecha del hecho imponible, asignado al municipio de Sevilla, en aplicación de las instrucciones de la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía, según la Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía de fecha 18 de diciembre de 2008, se declaraba que *“(…) la Administración dispone de libertad para seguir uno u otro método de los recogidos en el precepto, y aquí se ha establecido el valor del inmueble aplicando un método recogido en la normativa de aplicación, y consecuentemente, de todo punto legal y ajustado a Derecho. En suma, la valoración contiene los elementos necesarios, y el contribuyente ha conocido las razones, criterios y datos de que se ha valido la Administración en su facultad comprobadora, de manera que si no existe conformidad en los mismos, puede acudir a ese específico medio de fijación del valor del bien transmitido, cual es la tasación pericial contradictoria, en la cual podrá discutir la corrección de los módulos aplicados”* *“(…) debe rechazarse rotundamente la denuncia de falta de motivación que se imputa a la Administración que, por tanto, ninguna indefensión ha provocado al recurrente; pues constan en dicha documentación debidamente explicitados los datos tenidos en cuenta para realizar la valoración relativos a la referencia catastral del inmueble, su valor catastral en el año del hecho imponible, su uso principal, y más adelante la operación practicada al amparo del artículo 23.2 (hoy artículo 37.2 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía, en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre) con el resultado que arroja y la indicación del coeficiente multiplicador utilizado con cita de la Orden que lo sustenta”*.

#### Cuarto.-

No obstante resulta necesario tener en cuenta la doctrina jurisprudencial más reciente sobre esta cuestión, plasmada en la Sentencia del Alto Tribunal de 23 de mayo de 2018 (Recurso de Casación Nº 1880/2017). En esta Sentencia, el Tribunal Supremo, corrigiendo su criterio anterior, declara que el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (el previsto en el ya aludido **artículo 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 que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, como es el caso del Impuesto sobre Sucesiones, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo; entiende el Tribunal Supremo que, en modo alguno, puede considerarse que la aplicación de dicho método dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de

los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no, por lo que si se pretende rectificar el valor declarado por un contribuyente resulta necesario que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real (y no parece que la aplicación directa del método de estimación por referencia al valor catastral cumpla dicha premisa).

Cabe destacar algunos de los razonamientos contenidos en la señalada Sentencia:

“TERCERO.- ...

### 3.1. Consideraciones generales sobre el medio de comprobación elegido.

...

c) Este medio legal de comprobación presupone, por definición, la facultad de la Administración tributaria de basar su estimación, válida y eficaz potencialmente, con el fin de rectificar las declaraciones o autoliquidaciones del contribuyente, en la incorporación de datos o magnitudes genéricas, presuntivas y, por ende, meramente hipotéticas. Además de su generalidad, pueden conducir a una verdadera ficción cuando, por el transcurso del tiempo, los valores así asignados pierdan actualidad o se desvíen notablemente de la evolución de los precios en el mercado inmobiliario.

(...)

El valor real configura un concepto jurídico indeterminado de imprecisos perfiles, como esta Sala ha subrayado en una jurisprudencia constante y uniforme, puesto que no se ampara en definición legal alguna y, permite, sea cual fuere el medio de comprobación o determinación que en cada caso se utilice, un cierto margen legítimo. El valor real no arroja - no puede hacerlo- un guarismo exacto, único y necesario, sino una franja admisible entre un máximo y un mínimo. Así sucede cuando se acepta el valor declarado por el administrado -que puede variar en unos y otros casos-; también cuando se acude al dictamen de peritos de la Administración ( art. 57.1.e) LGT ); o, en fin, si se emplean otros medios de comprobación legalmente previstos, como los precios medios de mercado o las valoraciones atribuidas a efectos de aseguramiento o hipotecarios.

Esa inexactitud a priori, consustancial a la idea de valor real y a su integración en la categoría dogmática de los conceptos jurídicos indeterminados, guarda relación directa con la que padece otra noción relativamente semejante, la de valor de mercado. Ello hasta el punto de que esta misma Sala, en jurisprudencia reiterada, identifica ese valor real con el "...precio que sería acordado en condiciones de mercado entre partes independientes..." ( sentencia, entre otras, de 18 de junio de 2012, pronunciada en el recurso de casación nº 224/2009 (ES:TS :2012:4224), para un caso de IRPF).

Siendo ello así, estamos en todo caso ante un valor que, al margen de su natural incertidumbre previa, sólo puede alcanzarse teniendo en cuenta las circunstancias singulares de la operación económica o manifestación de capacidad contributiva que se somete a tributación, así como apreciando las características propias del bien sometido a valoración, irreductibles al empleo de tablas, coeficientes o estimaciones globales.

(...)

g) En esta línea de razonamiento, una cosa es que la noción del valor real sea indeterminada en la enunciación legal, pero cuantificable sobre la base del empleo de los medios de comprobación que tipifica la ley, y otra bien distinta es que la Administración quede apoderada, por el artículo 57.1.b) LGT, para la sustitución libérrima de la determinación o comprobación del valor real por otro distinto que, en puridad, no lo es -o no necesariamente lo es-, en la medida en que se integra en una norma jurídica, una disposición de suyo abstracta, que por ello mismo se aleja de aspectos que velis nolis han de confluír en el establecimiento del valor de cada inmueble -como sucede con el estado de conservación, las mejoras incorporadas, la posición relativa del inmueble en un edificio o urbanización, etc.-

h) En resumen de lo anterior, ha dicho con constancia y reiteración la jurisprudencia de este Tribunal Supremo que el acto de determinación del valor real de los bienes inmuebles comprobados por la Administración - que, por ende, corrige o verifica los valores declarados por el interesado como precio o magnitud del negocio jurídico llevado a término- ha de ser: a) singularizado; b) motivado; y c) fruto de un examen del inmueble, normalmente mediante visita al lugar (véanse, por todas, las sentencias de 29 de marzo de 2012 -recurso de casación para unificación de doctrina nº 34/2010 -; de 18 de junio de 2012 -recurso de casación nº 224/2009 -; y de 26 de marzo de 2014 -recurso de casación nº 3191/2011 -).

Tras analizar la Sentencia la orden autonómica aplicada en el caso concreto que era objeto de estudio para efectuar la comprobación de valores de los bienes por aplicación del método de estimación por referencia a los

valores catastrales, destacando de ella que se basa en criterios generales sin distinción ni individualización alguna sobre todos los inmuebles de una misma localidad y que tiene una naturaleza abstracta y una vocación general que le impide afrontar de forma adecuada y justa la pretendida función de comprobar, de singularizar y, por ende, de motivar la valoración de un bien, se remarca que utilizando este método de comprobación la Administración “ha reemplazado con carácter general un medio de comprobación que adolecía de ciertas imperfecciones y exigía un alto coste de gestión para las comunidades autónomas, por una actividad que no puede ser considerada, ni etimológica ni jurídicamente, como un medio de comprobación ( arts. 57 y 135 LGT ), pues pese a la dicción legal, no se ejercita realmente la facultad de comprobar los valores cuando se desconfa del valor declarado por el contribuyente –acertado o no, veraz o falso, pero referido desde luego a un bien singular y concreto- y en su lugar se sustituye dicho valor por otro de superior cuantía, basado en fórmulas abstractas hasta lo cabalístico -de las que la orden (...) no da debida cuenta (...) en la que la metodología empleada es puramente general y retórica- sistema que se impone a fortiori como expresión buscada de la norma como único valor real, sin otra motivación del valor económico que el reflejo numérico correspondiente, simplemente desglosado por municipios”. Así, prosigue el Alto Tribunal concretando que “ni la metodología -que se remite a la orden de 2007 que, a su vez, despacha la cuestión con meras vaguedades y el empleo de fórmulas estadísticas que se dirigen a calcular medianas y a someter a un único índice todos los inmuebles radicados en una misma población- es mínimamente aceptable como fundamento y explicación de los valores -ni siquiera globales-, ni el periodo de tiempo ha sido acotado debidamente (...)

g) Esto es (...) no es admisible, en el seno de los impuestos cuya base imponible viene determinada por el valor real de los bienes, situar ese valor en el empleo de coeficientes generales y únicos para todo el municipio, prescindiendo por tanto de cualquier actividad de individualización -tal es por definición la tarea de comprobar que legitima el citado artículo 57 LGT - y deferir a un hipotético empleo de la tasación pericial contradictoria la resolución ex post facto de las discrepancias y objeciones del interesado al respecto.

(...)

Así, la dicción legal del artículo 57.1.b) LGT , que habla de estimación por referencia a los valores, no de aplicación de valores , permite interpretar la norma en el sentido de que tales valores puedan ser un punto de partida estimativo, con el necesario complemento, para la asignación final del valor concreto, de una verdadera comprobación singular, motivada y basada en la observación directa e inmediata del bien comprobado.

b) Sentado lo anterior, el hecho de que los coeficientes figuren en anexos de disposiciones reglamentarias, distribuidos con carácter único por poblaciones, no les confiere un plus de autenticidad o una mayor presunción de veracidad que pueda ser inmune a las demás presunciones -menos aún ante el juez-, como las que afectan a las declaraciones fiscales o autoliquidaciones, sino sólo en la medida en que su presupuesto de hecho -el ajuste de los coeficientes al valor real- sea verdaderamente cumplido y, para ello, sometido a contraste. Lo contrario sería transformar un mero mecanismo de orden técnico en que anclar la eficacia de la actividad administrativa en una presunción iuris et de iure que incorporaría una auténtica diabolica probatio a quien pretendiera refutarlos en el proceso”.

La Sentencia declara en este punto que “la Administración tributaria no puede invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real” concluyendo que “sólo justificando razones para la comprobación es posible desencadenar ésta, sin que baste con una presunción inmotivada de desacuerdo de la asignación del valor”; es por ello que:

“a) La Administración tiene que justificar, antes de comprobar, que hay algo que merezca ser comprobado, esto es, verificado en su realidad o exactitud por ser dudosa su correspondencia con la realidad. En este caso, tiene que justificar por qué no acepta el valor declarado, incredulidad que, a su vez, involucra dos facetas distintas: la primera sería la de suponer que el precio declarado no corresponde con el efectivamente satisfecho, lo que daría lugar a una simulación relativa cuya existencia no puede ser, desde luego, presumida, sino objeto de la necesaria prueba a cargo de la Administración que la afirma; la segunda faceta, distinta de la anterior, consiste en admitir que el valor declarado como precio de la compraventa es el efectivamente abonado, pero no corresponde con el valor real, que es cosa distinta. En este caso, también tendría que justificar la Administración la fuente de esa falta de concordancia.

b) Esa justificación no es sólo sustantiva y material, sino también formal, en tanto comporta la exigencia, en el acto de comprobación y en el de liquidación a cuyo establecimiento tiende, de motivar las razones por las que se considera que el valor declarado en una autoliquidación que la ley presume cierta no se corresponde con el valor

real, sin que sea admisible que la fuente de esas razones sea la mera disparidad del valor declarado con el que resulte de los coeficientes aprobados.

(...)

f) En suma, el método de comprobación del artículo 57.1.b) no es adecuado para valorar los bienes inmuebles a los efectos de los impuestos cuya base imponible lo constituye legalmente su valor real".

#### **Quinto.-**

En el Fundamento Sexto de la Sentencia el Tribunal Supremo matiza el contenido interpretativo de la misma en los siguientes términos:

*"Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA , procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión....A tal efectos la respuesta es la siguiente:*

**A.-** La primera cuestión consiste en "determinar 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 a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real".

1) El método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (artículo 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 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.

2) La aplicación del método de comprobación establecido en el artículo 57.1.b) LGT no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no.

3) La aplicación de tal método para rectificar el valor declarado por el contribuyente exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real, sin que baste para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral.

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

**B.-** La segunda cuestión se formula así: "determinar si, en caso de no estar conforme, el interesado puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho o resulta obligado a promover una tasación pericial contradictoria para desvirtuar el valor real comprobado por la Administración tributaria a través del expresado método, habida cuenta de que es el medio específicamente regulado para cuestionar el valor comprobado por la Administración tributaria en caso de discrepancia".

En armonía con una reiterada y constante jurisprudencia de este Tribunal Supremo, la respuesta a tal pregunta debe ser la siguiente:

1) La tasación pericial contradictoria no es 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.

2) 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 en cuenta lo respondido en la pregunta anterior sobre la carga de la prueba.*

**3)** *En el seno del proceso judicial contra el acto de valoración o contra la liquidación derivada de aquél el interesado puede valerse de cualesquiera medios de prueba admisibles en Derecho, hayan sido o no propuestos o practicados en la obligatoria vía impugnatoria previa. (...)*". En los mismos términos se expresa la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018, Recurso de Casación Nº 4202/2017.

A la vista de la doctrina jurisprudencia expuesta, procede anular la comprobación de valor y la liquidación resultante.

#### **Sexto.-**

Cabe añadir que el principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos, sobre las cuestiones de fondo, determina que cuando un Tribunal Económico-Administrativo anula un acto por estimar existente un defecto formal que lo invalida, y decide, por ello, retrotraer las actuaciones ordenando que se dicte un nuevo acuerdo en el que se corrijan los defectos observados, el principio citado impide formular declaraciones de derechos y obligaciones relativas a las cuestiones de fondo. Lo contrario, además de poder incurrir en una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos gestores, supondría crear una situación de indefensión en el obligado tributario o interesado, con vulneración del ordenamiento, ya que cuando se dicte un nuevo acuerdo corrigiendo los defectos observados y el interesado impugnase el nuevo acuerdo, podría negársele arbitrariamente la posibilidad de impugnar las cuestiones de fondo, pues la oficina gestora podría reproducir su pronunciamiento de fondo anterior. En suma, anulado el acto administrativo por la existencia de vicios formales generadores de indefensión, como es el caso, el órgano económico-administrativo carece de competencia para pronunciarse sobre las cuestiones de fondo planteadas por el recurrente.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, visto el Recurso de Alzada promovido por **D<sup>a</sup>. Ix...**, contra Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, de 30 de enero de 2015,

#### **ACUERDA:**

**Estimarlo parcialmente.**

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.