

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079665

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LAS ISLAS BALEARES

Sentencia 394/2020, de 7 de septiembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 317/2018

#### SUMARIO:

**Comprobación de valores. Dictamen de peritos de la Administración. Registros oficiales de carácter fiscal.** En la valoración objeto de liquidación se han tenido en cuenta las aludidas Instrucciones, que publican los valores mínimos considerados por la Administración actuante para los inmuebles a comprobar en el año en que se haya producido la compraventa. En el presente caso se trata de la compraventa de un solar, de modo que solamente debe valorarse el suelo. El perito de la Administración aplica los criterios contenidos en las referidas instrucciones anuales y se determina el valor comprobado atendiendo al valor del suelo mediante la ponderación por el expresado coeficiente multiplicador por el valor catastral del suelo. En el presente caso se evidencia que, en principio, resulta innecesario el reconocimiento personal del bien inmueble a valorar por el perito de la Administración, pues no se trata de un bien inmueble singular sino de un solar, del que se pueden obtener todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas. La representación de la parte actora solicita en su demanda la anulación de la resolución económico-administrativa impugnada, aduciendo que en la liquidación tributaria practicada se atendió a la aplicación de fórmulas estereotipadas, basadas en la multiplicación del valor catastral del inmueble por un coeficiente, sin que esta operación aritmética permita obtener el valor real de la finca, como se demostró ya en sede administrativa mediante la aportación de varias ofertas de venta de solares similares en la misma zona, así como por el informe pericial aportado con la demanda, elaborado por un arquitecto, el cual visitó personalmente el inmueble y efectuó una tasación conforme a las circunstancias singulares del solar, las condiciones de crisis económica y atendiendo al método valorativo «por comparación», concluyendo que el valor de compraventa declarado como base imponible, 155.000 euros, atiende al precio de mercado [Vid., STS de 3 de junio de 2020, recurso n.º 1916/2019 (NFJ078078)]. Sin embargo, al haberse demostrado por parte de los obligados tributarios que el valor real del solar adquirido en el año 2013 era igual al valor por ellos indicado en su declaración tributaria, la liquidación provisional girada por la administración autonómica no resultó conforme a Derecho, al aplicarse unos métodos publicitados cuyo resultado ha quedado desvirtuado a través de las ofertas aportadas ya en sede administrativa por los actores, concretamente mediante las alegaciones formuladas contra la propuesta liquidatoria, y posteriormente a través del informe pericial adjuntado con el escrito de demanda.

#### PRECEPTOS:

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

#### PONENTE:

*Doña Alicia Esther Ortuño Rodríguez.*

#### T.S.J.ILLES BALEARS SALA CON/ADPALMA DE MALLORCA

SENTENCIA: 00394/2020

PLAÇA DES MERCAT, 12

Teléfono: 971 71 26 32 Fax: 971 22 72 19

Correo electrónico: [tsj.contencioso.palmademallorca@justicia.es](mailto:tsj.contencioso.palmademallorca@justicia.es)

N.I.G: 07040 33 3 2018 0000311

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000317 /2018 /

Sobre HACIENDA AUTONOMICA

De Darío, Piedad

Abogado: OTTO JOSE CAMESELLE MONTIS, OTTO JOSE CAMESELLE MONTIS

Procurador: MIGUEL SOCIAS ROSSELLO, MIGUEL SOCIAS ROSSELLO

Contra TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL, AGENCIA TRIBUTARIA DE LAS ISLAS BALEARES AGENCIA TRIBUTARIA DE LAS ISLAS BALEARES

Abogado: ABOGADO DEL ESTADO, LETRADO DE LA COMUNIDAD

### **SENTENCIA**

En Palma de Mallorca, a siete de septiembre de dos mil veinte.

ILMOS SRS.

PRESIDENTE

D. Gabriel Fiol Gomila.

MAGISTRADOS

D. Fernando Socías Fuster.

D<sup>a</sup> Alicia Esther Ortuño Rodríguez.

Vistos por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears los autos nº 317/2018, dimanantes del recurso contencioso administrativo seguido a instancias de D. Darío Y D<sup>a</sup> Piedad, representados por el Procurador D. MIGUEL SOCÍAS ROSELLÓ y asistidos del Letrado D. OTTO JOSÉ CAMESELLE MONTIS, y como demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO (Tribunal Económico-Administrativo Regional de les Illes Balears), representada y asistida por el ABOGADO DEL ESTADO, y por LA ADMINISTRACIÓN DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LES ILLES BALEARS (CAIB), representada y defendida por el ABOGADO DE LA CAIB.

Constituye el objeto del recurso la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional en Illes Balears, de fecha 27 de febrero de 2018, por medio de la cual se desestimó la reclamación económico-administrativa nº NUM000, formulada por los Sres. Darío y Piedad contra el acuerdo dictado por el Director de la Agencia Tributaria de les Illes Balears (ATIB) el 27 de marzo de 2014, mediante la cual se practicaba la liquidación provisional por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, ITP), desestimando la propuesta de liquidación derivada de un expediente de comprobación de valores, fijando un importe a ingresar de 7.060,67 euros (6.814 euros de cuota tributaria restante y 246,43 euros de intereses de demora).

La cuantía se ha fijado en 7.060,67 euros.

El procedimiento ha seguido los trámites del ordinario.

Ha sido Magistrada Ponente la Ilma. Sra. D<sup>a</sup>. Alicia Esther Ortuño Rodríguez, quien expresa el parecer de la Sala.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero.**

Interpuesto el recurso contencioso-administrativo el 12 de junio de 2018, se le dio traslado procesal adecuado, ordenándose reclamar el expediente administrativo.

**Segundo.**

Recibido el expediente administrativo, se puso de manifiesto el mismo en Secretaría a la parte recurrente para que formulara su demanda, lo que así hizo en el plazo legal, alegando los hechos y fundamentos de derecho que tuvo por conveniente, suplicando a la Sala que se dictase sentencia estimatoria del mismo, por ser contrario al ordenamiento jurídico el acto administrativo impugnado.

**Tercero.**

Conferido traslado del escrito de la demanda a la representación de la Administración demandada y codemandada para que contestaran, así lo hicieron en tiempo y forma, oponiéndose a la misma y suplicando que se dictara sentencia confirmatoria del acuerdo recurrido.

**Cuarto.**

Habiéndose acordado el recibimiento del proceso a prueba, practicándose las diligencias previamente declaradas pertinentes, y efectuado el trámite para formular conclusiones escritas, se ordenó traer los autos a la vista, con citación de las partes para sentencia. Se ha señalado para la votación y fallo del recurso el día 4 de septiembre de 2020.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

En el encabezamiento hemos mencionado cuál es el acto administrativo impugnado, concretamente la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional en Illes Balears (TEARB), de fecha 27 de febrero de 2018, por medio de la cual se desestimó la reclamación económico-administrativa nº NUM000, formulada por los Sres. Darío y Piedad contra el acuerdo dictado por el Director de la Agencia Tributaria de les Illes Balears (ATIB) el 27 de marzo de 2014, mediante la cual se practicaba la liquidación provisional por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas), desestimando la propuesta de liquidación derivada de un expediente de comprobación de valores, fijando un importe a ingresar de 7.060,67 euros (6.814 euros de cuota tributaria restante y 246,43 euros de intereses de demora).

A fin de resolver las cuestiones controvertidas, debemos destacar los siguientes datos de hecho que resultan relevantes:

1) En fecha 6 de junio de 2013 se otorgó escritura pública de compraventa autorizada por el notario D Víctor Alonso Cuevillas Fortuny, número 1.326 de su protocolo, a favor de D. Darío y Da Piedad, sobre determinado inmueble que en la misma se describía como parcela de terreno en Marratxí, en CALLE000 nº NUM001, por un precio de 155.000,00 euros. Dicho documento se presentó en 4 de julio de 2013 junto con la correspondiente autoliquidación, modelo 600 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), de acuerdo con los valores declarados, al tipo del 8,00 %, resultando una cuota de 12.400 euros.

2) A consecuencia de documentación presentada, la ATIB comunicó al sujeto pasivo una propuesta de liquidación provisional del ITPyAJD, de fecha 6 de febrero de 2014, derivada de expediente de comprobación de valores instruido mediante informe del perito de la Administración, en el que se apreció un valor tributario superior al declarado, concretamente de 240.178 euros, propuesta que fue notificada el 5 de marzo de 2014.

3) Frente a esta propuesta de liquidación se formularon alegaciones por los interesados el día 17 de marzo de 2014. El 27 de marzo del mismo año, el Director ATIB dictó acuerdo de liquidación provisional, mediante el cual se desestimaron las peticiones del sujeto pasivo, confirmando la propuesta remitida, de conformidad con una nueva valoración del perito de la Administración, con adición de intereses de demora.

4) El 12 de junio de 2014 se interpuso reclamación económico-administrativa, con entrada en el TEARB el 8 de agosto siguiente, en la cual se invocaba que los informes periciales que ha de servir de base a la comprobación de valores deben ser fundados, lo que equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta y no meras generalizaciones o referencias genéricas; la comprobación debe ser individualizada. Resulta necesario el reconocimiento directo y personal del inmueble.

5) El TEARB dictó resolución en 27 de febrero de 2018, en la cual decidió desestimar la reclamación NUM002, confirmando la liquidación provisional practicada, consignando los siguientes razonamientos:

"QUINTO.- En el presente caso, de acuerdo con los datos identificativos y descriptivos del inmueble contenidos en la escritura presentada a liquidación se formula el correspondiente informe de valoración. En dicho informe se señala «COMPRAVENTA SOLAR 2.050 M2 que se halla situado en la isla de Mallorca, término municipal de MARRATXI, emplazamiento en CALLE000, NUM001; SUELO, referencia catastral: NUM003

En la valoración objeto de liquidación se han tenido en cuenta las aludidas Instrucciones, que publican los valores mínimos considerados por la Administración actuante para los inmuebles a comprobar en los distintos años en que se haya producido la operación, en este caso COMPRAVENTA.

En el presente caso se trata de la compraventa de un solar, de modo que solamente debe valorarse el suelo. El perito de la Administración aplica los criterios contenidos en las referidas instrucciones anuales. Así la Instrucción anual, en este caso la Instrucción 1/2013, de 7 de marzo que señala:

«VALOR DEL SUELO: El valor del suelo será el que figure a tales efectos como valor catastral (VCS) en el recibo del Impuesto de Bienes Inmuebles del ejercicio correspondiente a la fecha del devengo del hecho imponible que se declare multiplicado por el coeficiente 2. Es decir: valor del suelo = valor catastral del suelo x 2.

Este valor se deduce del coeficiente de relación al mercado (RM), creado por Resolución de 15 de enero de 1993, del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria (BOE de 27 de enero de 1993), para establecer la relación entre los valores catastrales y los valores de mercado, y que se fijó en el 0,5 en la Orden de 14 de octubre de 1998 (BOE de 20 de octubre de 1998) y ha sido mantenido por las Ordenes de 18 de diciembre de 2000 (BOE de 27 de diciembre de 2000) y de 26 de abril de 2005 (BOE de 5 de mayo de 2005). En aquellos supuestos en los que el último recibo disponible corresponda al año anterior al del devengo del hecho imponible, el valor catastral que se deduzca de dicho recibo será objeto de actualización en los términos que, en su caso, establezca la Ley de Presupuestos Generales del Estado en relación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles del ejercicio que se trate».

En el mismo sentido se expresan, igualmente, las Instrucciones, 2/2011, de 26 de octubre, del Director de la Agencia Tributaria de las Illes Balears y la 1/2012, de 19 de abril.

En el presente caso, en la valoración emitida por el perito de la Administración actuante, se precisa que «El valor catastral del suelo es de 120.089,00 Eur, de lo que se desprende que el valor comprobado del solar es de (V. Catastral x 2) 240.178,00 Eur.». De este modo se determina el valor comprobado atendiendo al valor del suelo mediante la ponderación por el expresado coeficiente multiplicador por el valor catastral del suelo.

En consecuencia, el perito de la Administración ha optado, por adecuar su actuación a las pautas y criterios de valoración de la Instrucción 1/2002 y siguientes (en concreto en el presente caso la Instrucción 1/2013), por lo que resulta, en principio, suficientemente motivada la comprobación de valores, conforme se exige en los artículos 102 y 134 de la Ley 58/2003 General Tributaria, de modo que el sujeto pasivo está en condiciones de oponer, si así lo considera, la tasación pericial contradictoria, que es el procedimiento adecuado para dirimir cuestiones relativas a la disconformidad con la valoración derivada de un expediente de comprobación de valores, sin que tenga que verse obligada la Administración a aceptar el valor declarado.

Sobre la procedente aplicación de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral del suelo (coeficiente 2,00) para determinar el valor comprobado, debe señalarse que la valoración por referencia al valor catastral tiene su soporte en la propia Ley 58/2003 General Tributaria en la que en su artículo 57 se establece entre los medios de comprobación la «Estimación por referencia los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal» ( art.57 1.b), y los precios medios en el mercado ( art. 57.1.c) además del Dictamen de peritos ( art. 57.1 .e), sustituyendo la redacción de la antigua Ley 230/1963 General Tributaria que en su artículo 52.1 como medios de comprobación preveía, entre otros, la «estimación por los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal», por lo que no sólo no cabe apreciar que la norma impida la ponderación de dichos valores catastrales por coeficientes, sino que, por el contrario, prevé su aplicación expresamente.

Cabe añadir que dicho precepto fue modificado posteriormente a través de la Ley 36/2006 que aclara y así prevé expresamente que «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».

Por tanto, la propia Ley General Tributaria, modificada por la Ley 36/2006, establece la posibilidad, a los efectos de la comprobación de valores, de aplicar un coeficiente multiplicador sobre la valoración que figure en un registro oficial de carácter fiscal que, tratándose de bienes muebles, será el Catastro Inmobiliario.

Sexto.

El reclamante plantea la cuestión relativa a la necesidad de la visita del perito evaluador, llevando a cabo una inspección ocular y examen del inmueble sobre su realidad física que en el presente caso no se ha llevado a cabo, lo que, a su juicio, determina la falta de motivación de la valoración.

En relación con la necesidad o no de realizar una inspección ocular o visita por parte del perito de la Administración al inmueble a valorar, la jurisprudencia se ha pronunciado de manera distinta en un sentido y en otro.  
(...)

En el presente caso se evidencia que, en principio, resulta innecesario el reconocimiento personal del bien inmueble a valorar por el perito de la Administración, pues no se trata de un bien inmueble singular sino de un solar, del que se pueden obtener todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas.

Por todo lo expuesto procede desestimar la presente reclamación, confirmando las actuaciones impugnadas".

6) Contra el citado acto económico- administrativo se formuló el presente recurso contencioso-administrativo, constituyendo su objeto.

## Segundo.

La representación de la parte actora solicita en su demanda la anulación de la resolución económico-administrativa impugnada, aduciendo que en la liquidación tributaria practicada se atendió a la aplicación de fórmulas estereotipadas, basadas en la multiplicación del valor catastral del inmueble por un coeficiente, sin que esta operación aritmética permita obtener el valor real de la finca, como se demostró ya en sede administrativa mediante la aportación de varias ofertas de venta de solares similares en la misma zona, así como por el informe pericial aportado con la demanda, elaborado por el Arquitecto D. Belarmino, el cual visitó personalmente el inmueble y efectuó una tasación conforme a las circunstancias singulares del solar, las condiciones de crisis económica y atendiendo al método valorativo "por comparación", concluyendo que el valor de compraventa declarado como base imponible, 155.000 euros, atiende al precio de mercado, con referencia a la Sentencia del Tribunal Supremo nº 943/2018, de 5 de junio de 2018 o de 5 .

La representación de la Administración del Estado, con cita de la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018, solicita que se dicte una Sentencia conforme a Derecho.

La Administración de la Comunidad Autónoma interesa que se desestime la demanda, sobre la base de que la doctrina jurisprudencial mencionada de adverso no estaba vigente cuando se efectuaron las comprobaciones tributaria y se emitió la liquidación bendecida con una demora de cuatro años por el TEARB, con referencia a Sentencias de esta Sala donde se consideraba conforme a Derecho la valoración realizada conforme a métodos de valoración publicitados y basados en estudios previos, así como las tasaciones realizadas sin necesidad de previa visita por el técnico de la Administración.

## Tercero.

Esta Sala no puede ni debe sino aplicar la doctrina jurisprudencial emanada del Tribunal Supremo, al analizar supuestos similares en los que el valor real de un inmueble debe ser tenido en cuenta por la Administración Tributaria a los efectos de fijar la base imponible de un determinado impuesto, el alcance que debe otorgarse a las valoraciones efectuadas mediante fórmulas publicitadas, titular de la carga de la demostración del valor real, necesidad de la tasación pericial contradictoria, entre otros extremos, tal y como se indica en la reciente Sentencia del Alto Tribunal nº 654/2010, de 3 de junio, con referencia a otras anteriores, entre ellas las Sentencias del Tribunal Supremo de 23 de mayo y 5 de junio de 2018.

La propia representación de la Administración del Estado ha solicitado la aplicación de esta doctrina jurisprudencial por esta Sala, sin formular una oposición contra la demanda. El Fundamento de Derecho Primero de la Sentencia nº 654/2020 establece que:

"PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación. Remisión a las sentencias de 23 de mayo de 2018, dictadas en los recursos de casación núms. 1880/2017 y 4202/2017 , seguidas, entre otras, por las sentencias de 5 de junio de 2018, dictadas en los recursos de casación núms. 1881/2017 y 2867/2017 , y por la sentencia de 13 junio de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 2232/2017 .

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la sentencia dictada por la Sala de esta jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía es conforme o no con el ordenamiento jurídico o si incurre en algunas de las infracciones legales que la parte recurrente le reprocha, respecto a la cuestión que el auto de admisión suscita, relacionada con la utilización en este singular asunto del método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano, consistente en la aplicación de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado a aquél ( art. 57.1.b) LGT ).

Ello entraña la necesidad de dar respuesta a las cruciales preguntas de si para comprobar el valor declarado a efectos del ITP puede la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al contribuyente a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real; así como el alcance de la tasación pericial contradictoria como medio de desvirtuar el valor basado en el empleo del mencionado coeficiente -y, en esencia, si tal iniciativa es una facultad o una carga- y si es el único medio posible de enervar la tasación administrativa; y, finalmente, atendidas las peculiaridades del caso, en presencia de las circunstancias de lugar y tiempo concurrentes en el mercado localizado en que tuvo lugar la adquisición, si el precio satisfecho bajo tal coyuntura puede considerarse como precio medio de mercado.



Pues bien, idéntica cuestión a la que ahora abordamos ha sido resuelta por esta misma Sala y Sección, en las sentencias de 23 de mayo de 2018, dictadas en los recursos de casación núms. 1880/2017 y 4202/2017, en las sentencias de 5 de junio de 2018, dictadas en los recursos de casación núms. 1881/2017 y 2867/2017, y en la sentencia de 13 de junio de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 2232/2017, entre otras. De manera que los razonamientos que se exponen a continuación son, por elementales en exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, mutatis mutandis, reproducción de los incluidos en aquellas sentencias, en las que -insistimos- se abordan idénticas cuestiones fácticas y jurídicas a las que aquí se plantean.

Afirmamos en las sentencias de 23 de mayo de 2018, entre otras cosas, lo siguiente:

" TERCERO.- Consideraciones a la primera cuestión, sobre si la Administración tributaria puede invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado no se corresponde con el valor real.

3.1. Consideraciones generales sobre el medio de comprobación elegido.

La primera cuestión sobre la que interroga el auto de admisión es "[...] determinar si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar de 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".

a) Es fundamental la cuestión concerniente al método de valoración consistente en la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral [ art. 57.1.b) de la LGT ] y su idoneidad, en términos generales, para determinar el valor de los inmuebles en los impuestos cuya base imponible se define en la ley por el valor real. Adoptamos como punto de partida de estas reflexiones las contenidas en el voto particular formulado a las dos sentencias de esta misma Sala y Sección de 6 de abril de 2017, antes reseñadas.

b) A tal respecto, el medio de comprobación previsto en el artículo 57.1.b) de la LGT, permite la "[...] estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal", la cual, a su vez "[...] podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente" siendo así que, cuando el objeto de avalúo son bienes inmuebles, se prevé en la norma que "... 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) 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.

d) La pregunta esencial que debemos hacer, como punto de partida, es si este medio comprobador - excepcionalmente privilegiado para la Administración y, por ende, limitativo de derechos y garantías para el contribuyente- es adecuado para todos los impuestos o sólo lo es cuando se trata de justipreciar los bienes a efectos de algunos de ellos, no de otros. Piénsese en que la valoración de inmuebles puede efectuarse en una multiplicidad de casos (IRPF, Sociedades -para determinar las ganancias patrimoniales o a otros efectos, como corregir los precios en operaciones vinculadas-; Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana; Impuesto sobre Bienes Inmuebles, etc.). No en todos ellos debe atenderse, por razón de la configuración legal de cada tributo, a los mismos valores o vertientes de la capacidad económica. Ha de estarse a la naturaleza del bien y, principalmente, al hecho imponible y a la determinación legal de la base imponible.

e) Por ello mismo, no es casual ni de una importancia menor que en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales que aquí nos ocupa se trate de establecer el valor real del bien o derecho transmitido (arts 10.1 y 46 del TRLITP).

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) de la 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 núm. 224/2009 , 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.

f) Como recuerda el Tribunal Constitucional, la expresión del valor real impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias ( STC 194/2000 ). Dice así la mencionada sentencia:

"[...] Ciertamente, la Ley General Tributaria (art. 52 ) establece unos "medios" con arreglo a los cuales la Administración tributaria podrá comprobar el "valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible", medios de comprobación a los que, conforme al art. 46.2 Real Decreto Legislativo 1/1993 , habrá de sujetarse en todo caso cuando, a los efectos del ITP, pretenda cuantificar el valor real de los bienes o derechos transmitidos. Y también es cierto que tanto la referencia al "valor real" -por muy indeterminados que resulten los vocablos "valor" y "real"- cuanto la existencia de estos medios tasados de comprobación para determinarlo, permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda o, lo que es igual que, en detrimento de la reserva de ley recogida en el art. 133.1 C.E ., le esté permitiendo cuantificar, sin límite alguno, un elemento esencial del tributo. Estamos aquí, como en otros supuestos [ STC 233/1999, de 16 de diciembre , FJ 19 a)], ante una fórmula -el "valor real"- que impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias".

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) de la 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 confluir 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: i) singularizado; ii) motivado; y iii) fruto de un examen del inmueble, normalmente mediante visita al lugar [véanse, por todas, las sentencias de 29 de marzo de 2012 (rec. cas. para unificación de doctrina núm. 34/2010 ); d e 18 de junio de 2012 (rec. cas. núm. 224/2009 ); y de 26 de marzo de 2014 (rec. cas. núm. 3191/2011 )].

i) Que la reseñada sea una doctrina concebida en principio para concretar los requisitos y condiciones de la prueba de peritos de la Administración no debe constituir un obstáculo serio para su proyección sobre cualquier valoración correctora que afectase a bienes inmuebles, cuando menos en el ámbito del impuesto que examinamos. De lo contrario, quedaría en manos de aquélla la decisión sobre qué grado de cumplimiento de la jurisprudencia está dispuesta a aceptar, pues nuestra doctrina, aun referida a la prueba de peritos, por ser ésta la empleada en los asuntos en ella examinados, puede trasladarse sin violencia conceptual a cualquier medio de comprobación, en la medida en que con él se aspire a la obtención de dicho valor real.

3.2. La orden autonómica aplicada por la Junta de Comunidades de Castilla La Mancha para efectuar la sedicente comprobación de valores anulada en la sentencia que se recurre en casación.

a) La orden de 26 de diciembre de 2011, de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad castellano- manchega, por la que se aprueban las normas para la aplicación de los medios de valoración previstos en el artículo 57 de la LGT a los bienes inmuebles de naturaleza urbana en el ámbito de los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, para el año 2012 (en adelante, la orden de 2012) en que se fundamenta la rectificación del valor declarado, se ha dictado en aplicación del medio autorizado en el artículo 57.1.b) de la LGT .

b) Su designio, común al que parece han adoptado generalizadamente otras comunidades autónomas, se orienta a la satisfacción de objetivos que no son inválidos constitucionalmente en sí mismos considerados, incluso resultan encomiables, pero que pueden devenir ilegítimos según sean su articulación positiva y su aplicación práctica, aspecto éste del que la sentencia no nos da suficiente cuenta, a nuestro juicio, pues no se ha detenido a analizar en profundidad los términos propios de la orden autonómica o el grado mayor o menor de concreción o detalle de los elementos que configuran los coeficientes que la orden insta. Tales propósitos, a los que aludían

las dos sentencias de este Tribunal Supremo de 6 de abril de 2017, son los de conferir un mayor grado de certeza a las relaciones y negocios, fuente de seguridad jurídica; y evitar consecuentemente la alta litigiosidad que venían ocasionando las impugnaciones de comprobaciones de valores inmotivadas o indeterminadas, basadas en criterios que a menudo no eran objeto de verificación o examen singular, normalmente mediante visita al lugar por parte de un funcionario de la Administración fiscal.

c) Los expresados buenos deseos es dudoso que puedan ser constitucionalmente legítimos cuando en su plasmación jurídica vienen a sustituir un sistema de comprobación individual, ad casum, por parte de funcionario experto y neutral, que la jurisprudencia exigía que fuera singular, motivada y basada en la observación directa de los bienes, por otro método de establecimiento universal e indistinto de valores para todo el municipio, desatento a las singularidades de tales bienes y que renuncia de antemano a ofrecer al interesado las razones determinantes de su decisión, en tanto prescinde de la referencia precisa a su caso concreto.

d) Tales deficiencias y claudicaciones, en la medida en que conscientemente se apartan del valor real, ya que reflejan criterios puramente generales, sin distinción alguna, sobre todos los inmuebles de una misma localidad, van directamente unidas al hecho de que sea una disposición general, un reglamento, la que atraiga para sí la pretendida función de comprobar, de singularizar y, por ende, de motivar, algo que su índole abstracta, su vocación general, le impide afrontar de forma adecuada y justa.

Como se indicó en el voto particular emitido frente a ambas sentencias mencionadas, es digna de elogio la aspiración de evitar o disminuir la litigiosidad, pero no a toda costa, pues parece que la preocupación que late en órdenes autonómicas de esta clase es la de enervar los efectos adversos de una jurisprudencia constante que reclamaba a la Administración fiscal dar cuenta razonada de las valoraciones acometidas, tratando de soslayarse con este nuevo método que se mantenga el control judicial de las comprobaciones de valores por el sencillo método de suprimirlas, ya que dudosamente puede admitirse que la aplicación a los inmuebles transmitidos de los coeficientes generales y únicos previstos en la orden suponga, en sentido propio y genuino, una comprobación en el sentido de los artículos 57 y 135 de la LGT.

e) En resumidas cuentas, para liquidar el impuesto, 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 de la LGT ), pues pese a la dicción legal, no se ejercita realmente la facultad de comprobar los valores cuando se desconfió del valor declarado por el contribuyente - acertado o no, veraz o falso, pero referido desde luego a un bien singular y concreto- y en su lugar se sustituye dicho valor por otro de superior cuantía, basado en fórmulas abstractas hasta lo cabalístico -de las que la orden de 2012 no da debida cuenta, ni tampoco lo hace la de 9 de agosto de 2007 (DOCM de 21 de agosto siguiente) a la que la anterior se remite, en la que la metodología empleada es puramente general y retórica- sistema que se impone a fortiori como expresión buscada de la norma como único valor real, sin otra motivación del valor económico que el reflejo numérico correspondiente, simplemente desglosado por municipios.

f) Por otra parte, el enjuiciamiento casacional de este asunto impone una consideración particular sobre los aspectos comentados: de un lado, si el medio elegido por el reglamento - con carácter preferente, según en la propia orden se impone, aun sin previa habilitación normativa de rango suficiente, sobre los demás medios-, que establece coeficientes únicos e inamovibles sobre el valor catastral para todo el municipio, es apto para el hallazgo, de un modo global y abstracto, del valor real de los bienes o derechos transmitidos o de los que sean objeto de actos o negocios jurídicos, que es la base imponible del impuesto (arts. 10.1 y 30 del TRLIPTP); de otro lado, si cabe efectuar una valoración positiva, no ya de esta concreta orden como fuente legitimadora del acto administrativo comprobador impugnado en la instancia, sino del sistema mismo que, con inspiración en el artículo 57.1.b) de la LGT, han adoptado varias comunidades autónomas, máxime cuando, entre otras razones, su utilidad y eficacia quedan condicionadas a la rigurosa observancia de las previsiones que impone el 158.1 del Real Decreto 1065/2007, Reglamento de gestión e inspección tributaria, de que "[...] la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de tiempo de validez hayan sido objeto de aprobación y publicación por la Administración tributaria que los vaya a aplicar".

Pues bien, tan ineluctable exigencia normativa sólo se cumple aquí de un modo aparente hasta la ficción, pues 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, pues falta la expresión de una sola razón que permita comprender que en 2007 el coeficiente para Seseña fuera el 6,31 y cambiara a 1,88 en el año 2012, variación tan copernicana que habría merecido una mínima explicación a los ciudadanos, ausente en ambas órdenes autonómicas y en su acto de aplicación en la liquidación.

g) Esto es, que según la conclusión a que arribaron las dos sentencias de 6 de abril de 2017, de cuyo criterio ahora nos apartamos, 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



legítima el citado art. 57 de la 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.

h) La doctrina del Tribunal Supremo plasmada en las dos sentencias de 2017 arriba citadas no sólo arrumba años de jurisprudencia aquilatada caso a caso, en interés de los derechos y garantías del contribuyente, sino que tenía vocación de constituirse en el nuevo paradigma o referencia para cualquier actividad similar que emprendieran, por vía reglamentaria, otras comunidades autónomas, por razón de la cual la legitimidad de la orden, en esencia, no se subordina tanto a su contenido, o a su nivel de detalle, o del hallazgo más o menos acertado del valor real al que se debe orientar en el impuesto que nos ocupa, sino que más bien dependería de la habilitación contenida para esta modalidad supuestamente comprobadora en el artículo 57.1.b) de la LGT .

Ello es así porque en el fundamento de tales sentencias está insita la idea central de que ahora el valor real puede fijarse de manera distinta, de este modo global y estimativo, por aproximación, sobre la base de presunciones que aspiran a ser en el fondo iuris et de iure (como expondremos en el fundamento jurídico cuarto), de suerte que no sólo sería discrecional la elección del método de comprobación, sino también lo sería la forma jurídica de desarrollarlo y plasmarlo en el establecimiento de coeficientes únicos y, por ende, en la liquidación correctora.

3.3. Que se eleve de rango la norma en que reside la comprobación, lejos de solucionar los problemas de ésta, los agrava, pues un reglamento no puede, por su propia naturaleza, ni comprobar ni motivar.

a) El artículo 57.1.b) de la LGT no prefigura la forma jurídica en que ha de desarrollarse la comprobación que en él se autoriza, ni menos aún la clase de impuestos a los que va dirigida. No impone, pues, que el empleo de coeficientes se deba plasmar precisamente en disposiciones generales -salvedad hecha del deber de publicar la metodología, los coeficientes resultantes y el periodo de validez, que no requiere per se la forma reglamentaria-. Una vez se opta por la adopción de ésta, ningún precepto superior exige tampoco que la disposición no sólo se limite a contener los elementos objetivos, pero generales, para la determinación del valor real -los coeficientes-, sino que agote o culmine, con el puro reflejo mecánico, automático e indiscriminado de los coeficientes en ella recogidos, toda tarea comprobadora. En otras palabras, que la comprobación consista en esa mera operación aritmética, considerada globalmente.

Es de advertir, conforme a lo prevenido en el artículo 134.1 de la LGT , que tales valores publicados -no sólo los coeficientes- sirven también a otro propósito distinto, el de dispensar de la comprobación de valores a quien los utilice, aun cuando sea posible que tales valores oficiales superen el valor declarado, incluso el valor real, de ser éste más elevado. Además, la utilización de una fórmula reglamentaria no significa que el coeficiente adoptado deba ser automáticamente transferido a la liquidación, con renuncia a toda posible actividad complementaria que pudiera matizar o enderezar la automaticidad del valor programado, mediante la introducción de factores de corrección que atiendan a las singularidades del inmueble sometido a comprobación.

Así, la dicción legal del artículo 57.1.b) de la 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 diabólica probatio a quien pretendiera refutarlos en el proceso.

c) En cualquier caso, la presunción de validez de la orden autonómica o de los coeficientes recogidos en ella no permiten situar a la Administración recurrente en una posición procesal de predominio en el seno del litigio judicial en que se dilucida la validez del acto de liquidación que constituye la plasmación de dicha orden, con sacrificio del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y, dentro de ella, a la igualdad de armas entre las partes y al derecho a valerse de toda clase de pruebas legítimas.

d) En particular, en esta sede casacional, con menos fuerza aún que en la instancia rigen tales presunciones, ni en sentido sustantivo ni en el procesal. Tenemos aquí una sentencia judicial que ha declarado, tras efectuar una apreciación ponderada de las pruebas practicadas, según las reglas de la sana crítica, que el valor declarado por el interesado se ajusta al valor real o, al menos, lo hace en mayor medida que el resultante de aplicar el coeficiente abstracto del 1,88, por tratarse de Seseña la localidad donde se localiza el inmueble.

En otras palabras, al margen de lo que ya hemos advertido, con insistencia, sobre el hecho de que el objeto de esta casación se ha visto enturbiado muy severamente por consideraciones relativas a la valoración de la prueba, lo que sí puede establecerse, como corolario de todo lo expuesto y como fundamento para dar respuesta a la primera pregunta, es 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. Sobre esta idea volveremos más adelante.

3.4. La presunción de que gozan las autoliquidaciones tributarias.

a) Según lo dispuesto en el artículo 108.4 de la LGT , relativo a las presunciones en materia tributaria: "[...] 4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario".

b) Si bien, en una primera aproximación, el sentido de tal presunción legal podría ser, según su tenor literal, el de que tales datos y elementos no puedan ser desmentidos o rectificadas por los obligados tributarios en aquello en que les sean perjudiciales -lo cual se desenvolvería en ámbito del principio de buena fe y en el la vinculación a los actos propios como manifestación de éste-, no cabe desdeñar que tales autoliquidaciones contengan también una verdad presuntiva de lo que en ellas se declara o afirma, incluso en lo favorable, en tanto no podemos desconocer que, en un sistema fiscal como el nuestro que descansa ampliamente en la autoliquidación como forma preponderante de gestión, sólo reconociendo tal valor de presunción, respaldado por la ley, un acto puramente privado puede desplegar sus efectos en el seno de una relación jurídico fiscal de Derecho público sin que intervenga para ello, de un modo formal y explícito, la Administración. Esto es, una autoliquidación que contenga un ingreso se equipara en sus efectos, por la ley tributaria, a un acto de ejercicio de potestad en que se obtuviera el mismo resultado, lo que sucede cuando lo declarado por el obligado a ello no se comprueba, investiga o revisa.

c) Tal principio entronca, por tanto, con el contenido en el artículo 101 de la propia LGT , que se rubrica las liquidaciones tributarias: concepto y clases , a cuyo tenor, en su apartado 1, párrafo segundo, se dispone que "La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento, proposición normativa que evidencie, contrario sensu , que la Administración puede no comprobar, puede dar por bueno lo declarado o autoliquidado.

3.5. En conclusión de todo lo anterior, sólo justificando razones para la comprobación es posible desencadenar ésta, sin que baste con una presunción inmotivada de desacierto de la asignación del valor.

Si las autoliquidaciones, pues, comportan una carga para el administrado, favorecida legalmente por la presunción del artículo 108.4 de la LGT , la respuesta a la primera pregunta enunciada en el auto de admisión debe ser negativa, por estas razones:

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.

c) Que la aplicación de coeficientes abstractos sobre valores catastrales sea legal como método de valoración -afirmación de la que no dudamos-, tal como preconiza el recurso de casación ( artículo 57.1.b) LGT ), no significa que sea un método idóneo, por su abstracción, para establecer el valor real (artículos 10.1 y 46.1 TRLITP).

d) El empleo de la potestad reglamentaria, por medio de orden autonómica, para fijar automáticamente coeficientes únicos para todos los bienes inmuebles radicados en una localidad, no puede entrañar un plus de presunción de acierto en la comprobación, dado que a la abstracción propia de la forma en que se fijan los valores por coeficientes se añade la inherente a las normas jurídicas, que no atienden ni podrían hacerlo al caso singular (puede verse al efecto el voto particular formulado a las dos sentencias de 6 de abril de 2017, de esta Sala, recursos de casación no 888 y 1183/2016 ).

e) Puede añadirse a lo anterior que, si bien el recurso de casación no suscita tal cuestión -pues quien recurre ahora es la Administración, que reacciona frente a una sentencia que anuló la liquidación girada por razones diferentes a la falta de motivación- el acto de liquidación provisional resulta evidente que está total y absolutamente inmotivado -aunque la Sala de instancia haya mantenido lo contrario- pues ni cita la norma reguladora de los coeficientes, ni su fecha de publicación en el diario oficial, ni señala el valor catastral del inmueble ni tampoco cuál es el coeficiente sobre éste cuyo cociente expresa la base imponible, ni menos aún se menciona en la liquidación el método por el que se ha obtenido el valor del inmueble.

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

Cuarto.

Sobre la tasación pericial contradictoria y su pretendido carácter de carga para desvirtuar el valor comprobado.

La segunda interpelación contenida en el auto de admisión se refiere a la tasación pericial contradictoria y se enuncia 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".

La disconformidad del contribuyente con la tasación que ha efectuado la Administración a través del método de aplicación de coeficientes multiplicadores del valor catastral no necesita hacerse efectiva, necesariamente, a través de la tasación pericial contradictoria.

Es cierto que esta tasación ha pasado de ser una fase superior del procedimiento de comprobación, rodeada de garantías reforzadas para el contribuyente, a convertirse en una especie de medio impugnatorio sui generis.

Así, a diferencia de lo que ocurría en la LGT 1963, en que dicha tasación pericial contradictoria constituía un medio para comprobar valores [ art. 52.1.e)], en la LGT 2003 actualmente vigente es un instrumento puesto en manos del contribuyente para discutir el resultado de la comprobación de valores (art. 57.2).

Según ha precisado este Tribunal Supremo, se trata de un último derecho del contribuyente frente a la comprobación de valores, y no la única manera de combatir la tasación realizada por la Administración, que antes está obligada a cumplir con su obligación de fundar suficientemente los valores a los que ha llegado [ sentencia de 29 de marzo de 2012 (rec. cas. núm. 34/2010 )].

No es en rigor un medio de impugnación del que haya de ser informado el comprobado en la notificación del acto resultante de la comprobación [ sentencia de 5 de mayo de 2014 (rec. cas. núm. 5690/2011 )], sin perjuicio de que no resulta impertinente ni desatinado ofrecer tal posibilidad, que no la convierte en un recurso. De hecho, en la muy reciente sentencia de esta Sala que resuelve el recurso de casación núm. 38/2017 , sin prejuzgar su naturaleza de recurso administrativo, se declara que es necesario informar en la notificación al responsable solidario de la posibilidad de la tasación pericial contradictoria, cuando la liquidación primera hubiera estado precedida de una comprobación de valores.

También se ha declarado por la doctrina jurisprudencial que no cabe la tasación pericial contradictoria al margen de la comprobación de valores. Si hay una valoración administrativa que no se produce en el marco de tal específico procedimiento, lo pertinente es la impugnación de la liquidación por los cauces ordinarios [ sentencia de 14 de noviembre de 2011 (rec. cas. núm. 5230/2008 )].

Así, es doctrina de este Tribunal Supremo que, frente a una comprobación de valores los contribuyentes pueden optar ( art. 134.2 de la LGT 2003 ) por:

- a) Promover tasación pericial contradictoria.
- b) Impugnar directamente la liquidación resultante de la comprobación y cualquier cuestión que se suscite en ella.
- c) Impugnar la liquidación después de la tasación pericial y plantear tales cuestiones.

Además del carácter meramente facultativo de la tasación pericial contradictoria (en el proceso aquí seguido las pruebas valoradas por el Tribunal de instancia han sido otras), no resulta superfluo reiterar nuestra consolidada jurisprudencia según la cual, cuando la valoración administrativa no suministra elementos y datos suficientes en que sustentar aquélla para que el ciudadano las pueda comprender y poner en tela de juicio, esa tasación deviene innecesaria y perturbadora.

Por otra parte, no se puede medir la legalidad o ilegalidad de una disposición general de este carácter, por la que se fijan los parámetros que deben considerarse de forma abstracta para comprobar los valores mediante actos de aplicación, en función de la capacidad de reacción a posteriori de quien resulte disconforme con ella. Según tal opinión, que late en la postura manifestada por la Administración, quien se considere perjudicado por la aplicación a su caso particular del coeficiente único municipal siempre tiene en sus manos el remedio de la tasación pericial contradictoria, que vendría a erigirse en el único instrumento válido y eficaz para hacer valer un valor real distinto al derivado de la aplicación del coeficiente que las normas autonómicas establecen.

Varias son las razones por las que resulta problemática la aceptación de esta opción legal como preceptiva y su pretendido carácter remediador de la abstracción de los valores generales e indiferenciados que la orden prevé para cada población:

- a) En primer término, hemos de reiterar que la tasación pericial contradictoria se configura ahora ( art. 57.2 LGT ), no como un hito en el procedimiento de gestión o inspección que desemboca en una liquidación, sino como un medio impugnatorio sui generis que, además, en el impuesto que nos ocupa, se desarrolla tras la adopción de la liquidación y como alternativa al empleo del recurso de reposición o la reclamación económico- administrativa (art.

46.2, segundo párrafo, del TRLITP). En otras palabras, opera este medio frente a un acto definitivo, impugnado y rodeado de todas las presunciones y prerrogativas propias de tales actos, como las de legalidad, acierto y ejecutividad.

Ello significa, además, que se trata de una vía opcional para el interesado, cuya existencia y ejercicio efectivo es indiferente para el enjuiciamiento de una norma que será legal o ilegal, acertada o no, con independencia de los medios que el ordenamiento ofrezca para reaccionar contra sus actos de aplicación. Pero es de advertir que la tasación pericial contradictoria, en estos casos, se ve aquejada de una notable incertidumbre sobre la precisión de su objeto, que ya no sería -no podría serlo- el de contraponer una valoración singular previa mediante un informe contradictorio, sino el de revelar el desacierto, para un caso concreto, de unos coeficientes que son generales e indistintos para todos los casos posibles, hayan dado lugar o no al hecho imponible.

b) Cobra vigencia y actualidad, por otra parte, nuestra constante doctrina jurisprudencial conforme a la cual se hace virtualmente imposible acudir a una valoración objetiva de los inmuebles, a cargo de un perito neutral, cuando el interesado desconoce las razones determinantes de la liquidación que se le ha girado y del avalúo económico en que se basa, y así lo declara la sentencia de 29 de marzo de 2012, con cita de otras varias [sentencia de 3 de diciembre de 1999 (rec. cas. núm. 517/1995), FD cuarto; en el mismo sentido, entre otras, las sentencias de 24 de marzo de 2003 (rec. cas. núm. 4213/1998), FD Segundo; y de 9 de mayo de 2003 (rec. cas. núm. 6083/1998), FD Segundo].

Es notorio que si tales obstáculos estructurales para contradecir la liquidación eran manifiestos en aquellos supuestos, examinados en este Tribunal Supremo, en que el dictamen pericial aparezca inmotivado o adolezca de una motivación genérica o que prescinda de las singularidades del inmueble objeto de justiprecio, precisamente porque el afectado desconoce frente a qué reaccionar, quedando inerte frente a la Administración, con más razón aún se hará patente tal dificultad -hasta la virtual imposibilidad- cuando los actos de aplicación de la orden autonómica cuestionada sitúan el valor real en el reflejo en la liquidación de unas cifras expresivas del valor catastral, al que se aplica un índice único para todos los inmuebles del municipio, datos obtenidos por la Administración en virtud de fórmulas polinómicas que no forman parte de la publicación del texto de la orden en el diario oficial correspondiente.

c) De tal manera, el interesado, en el municipio de Seseña (Toledo) donde se ubicaba el inmueble afectado por la transmisión patrimonial, sólo puede saber que el valor de éste es el catastral multiplicado por 1,88 -dato que, además, no le es dado a conocer en el texto de la liquidación-, pero ignora las razones de tal asignación, que varía año a año, o si hubiera sido preferible o más atinado que fuera el 2,60 o el 1,46, por ejemplo, en un contexto en que todos los inmuebles del municipio afectados por la orden padecen el mismo índice multiplicador, al margen de elementos singulares, como el estado de conservación, la situación particular o la incorporación de mejoras, entre otros.

A tal respecto, llama poderosamente la atención la evolución en el tiempo de tales coeficientes que indican las órdenes aprobadas en la comunidad autónoma para 2012 y para 2007 -año cuya orden contiene los coeficientes y la metodología para su obtención- y las sustanciales variaciones experimentadas en éstos, que no podrían atribuirse en modo alguno a las fluctuaciones del mercado inmobiliario, a las que no se refiere la Administración en la motivación de ninguna de ambas disposiciones, sino que parecen obedecer al puro arbitrio de ésta, que fija a su antojo unos u otros valores, pretendiendo que en cada caso sean tenidos irrefutablemente por el valor real.

d) Con independencia de tal dificultad intrínseca, hay una razón de mayor entidad jurídica aún: tal como se configura la determinación del valor presuntivo de los inmuebles en la orden aplicada por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, que establece índices multiplicadores del valor catastral, únicos para cada municipio e inmunes a toda idea de singularidad, concreción y motivación específica, la tasación pericial contradictoria se presenta como un instrumento inútil o de utilidad muy reducida para reaccionar frente a una liquidación que se ha limitado a efectuar una pura operación aritmética, en aplicación de una disposición general que se viene a conceptualizar a sí misma, no como un instrumento de auxilio a la comprobación, sino como la comprobación misma; no como un medio dirigido a obtener el valor real, sino como expresión única e ineluctable de ese valor real. Éste deja de ser ya -en la orden autonómica que dio lugar a la liquidación invalidada por la sentencia de instancia impugnada- un elemento comprobador más de los enumerados en el artículo 57.1 de la LGT para erigirse en la única fórmula posible que encierra el valor real. Se sustituye así la búsqueda de este valor real mediante medios de comprobación -y "comprobar" es una tarea que significa, según el Diccionario de la Real Academia Española, confirmar la veracidad o exactitud de algo- por la imposición de un valor presuntivo, genérico y, por ende, ficticio, que además no comprueba en puridad cosa alguna, pues no desarrolla una actividad dirigida a verificar la exactitud o desacierto del valor (singular) declarado, sino lo remite a un valor nuevo, general, presuntivo, inexorable y fruto de la discrecionalidad.

e) Pero es que hay más aún: si el presupuesto de partida es que el valor real ya no es el asociado al mercado -el que pactarían sujetos de derecho independientes en un negocio traslativo de la titularidad de un inmueble libre de cargas- sino que sería el resultante de aplicar los coeficientes o índices multiplicadores del valor catastral, pues es en ellos donde residiría ahora tal valor intrínseco -así lo da a entender el escrito de formalización de la casación-, sin prestar atención, por tanto, a datos o consideraciones singulares referentes a los inmuebles



respecto a los cuales se realice en cada caso el hecho imponible, la tasación pericial contradictoria se mostrará un instrumento vano e inservible en tanto ya no podrá dirigirse a establecer un valor real autónomo, singular y propio del bien en cuestión, distinto al reflejado en los coeficientes, sino sólo y únicamente a desacreditar la corrección de la orden en cuanto al establecimiento de éstos. Siendo ello así, parece de difícil articulación procesal el recurso indirecto contra la orden en lo que respecta a la fijación de los coeficientes -que parece reclamar la Administración como única alternativa a la liquidación recurrida-.

f) Por lo demás, también resulta incoherente que se haga descansar en una tasación pericial por experto independiente la solución a las discrepancias o inexactitudes del nuevo sistema de valoración presuntiva, pues el sentido de tal prueba dirimente es lógicamente el de confirmar o rebatir las previas conclusiones establecidas en una comprobación o valoración anterior, pero regida por una unidad de método con ésta, ya que lo que se valora es lo mismo y la fórmula técnica y el objetivo perseguido también serían comunes. Sin embargo, la examinada regla se quiebra cuando no se fija el valor real mediante un acto administrativo de comprobación singular a cargo de una persona versada en la tasación por sus conocimientos y experiencia, sino que ese valor lo fija una disposición reglamentaria, que es abstracta e indefinida por su propia índole, pues resulta entonces problemático establecer la concordancia objetiva entre la prueba presuntiva que la norma arroja y el contenido del dictamen pericial contradictorio, en la medida en que aquélla ni es pericial ni está en un plano de igualdad y homogeneidad con la valoración singular propugnada por el interesado.

## Quinto.

Las circunstancias especiales de mercado en presencia de las cuales se determina el precio de venta.

Finalmente, la tercera cuestión suscitada en el auto de admisión nos requiere "Determinar si puede ser considerado como precio medio de mercado del inmueble urbano transmitido, que refleja su valor real, el precio satisfecho por el adquirente en una situación puntual y excepcional en el mercado local [...]".

Debemos aclarar que la parte recurrente en la instancia, aquí recurrida, a lo largo de todo el iter procesal del asunto en las sucesivas instancias, tiende a identificar el valor real del bien que adquirió ( art. 10 del TRLITP) con el medio de comprobación a que se refiere el artículo 57.1.c) de la LGT , el de precios medios en el mercado , incurriendo con ello en una confusión jurídica que conviene deshacer antes de proseguir el examen del asunto, máxime cuando la sentencia de instancia aborda correctamente el problema, al determinar que el valor declarado ante la Administración equivale al precio satisfecho en la compraventa y se corresponde, además, con el precio de mercado, pero no es el fruto del despliegue de tal medio de comprobación.

Quiere ello decir que en el debate trabado en la instancia no pugnan estrictamente, entre sí, dos medios comprobadores de los previstos en el artículo 57.1 de la LGT , pues no se ha empleado por la Administración el consistente en la comprobación por referencia a los precios medios del mercado , que como método que es, requiere, en su vertiente procedimental, la previa publicación de los precios y los valores resultantes, tal como dispone el artículo 158.2 del RGAT, a cuyo tenor: "Cuando en la comprobación de valores se utilice el medio de valoración consistente en precios medios de mercado, la Administración tributaria competente podrá aprobar y publicar la metodología o el sistema de cálculo utilizado para determinar dichos precios medios en función del tipo de bienes, así como los valores resultantes. En el ámbito de competencias del Estado la aprobación corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda mediante orden".

Al margen de tal exigencia, el debate en la instancia ha sido otro distinto y, es de repetir una vez más, se ha concentrado en la prueba suministrada por las partes y valorada conforme a las reglas de la sana crítica por la Sala sentenciadora: que el precio de adquisición declarado en la escritura pública y en la autoliquidación se corresponde con el efectivamente satisfecho y se atiene en mayor medida al valor real de la vivienda transmitida que el derivado de la fórmula de ignorados presupuestos y orígenes empleada para su determinación por la Administración autonómica.

En tales términos, esto es, admitiendo que el esclarecimiento del valor real que posea una vivienda y sus anejos, a los efectos de establecer la base imponible del impuesto que grava su transmisión, pertenece de lleno al terreno de la prueba procesal, insusceptible por ello de revisión casacional, parece innecesaria la contestación a tal pregunta, que por lo demás cabría entenderla implícitamente respondida con las anteriores.

En cualquier caso, a mayor abundamiento y en términos puramente hipotéticos, la respuesta a la cuestión podría ser afirmativa en la medida en que el valor real es aquél que pactarían dos sujetos de derecho independientes en un contexto de mercado libre y éste está condicionado, obviamente, por circunstancias de diversa magnitud y significación y, entre otras, la severa y prolongada crisis económica padecida desde la segunda mitad de la década anterior, lo que significa que el valor real, lejos de ser inmutable, puede variar en función del carácter temporal, espacial u otros a que se refiera. Además, la llamada a circunstancias particulares de mercado, debidamente acreditadas -es de reiterar una vez más que dentro del núcleo irreductible de la valoración judicial de la prueba-reflejaría más adecuadamente la capacidad económica manifestada en el sujeto pasivo, a través del impuesto indirecto que examinamos, pues si acredita que lo que declaró se corresponde con lo que efectivamente pagó, es ahí donde reside su capacidad económica manifestada en la adquisición patrimonial objeto de gravamen.



Sí conviene aclarar que, por el natural imperativo del recurso de casación, el objeto impugnatorio de éste es la sentencia dictada por la Sala juzgadora, de suerte que resulta equivocada la afirmación del recurso acerca de que el valor estimado en función del cual procede la liquidación habría sido establecido unilateralmente por la empresa vendedora en un contexto particular de mercado, con oferta y demanda cerrada. Tal afirmación pasa por encima de la labor jurisdiccional de valorar la prueba, afrontada por la Sala de instancia, que acepta como cierto el valor declarado, no por la razón subjetiva de quien procede a su establecimiento, sino por su mayor acomodo al valor real, lo que es sustancialmente distinto.

No es secundario, a este respecto, señalar que si el valor real, por hipótesis, no corresponde a lo satisfecho por el adquirente en el negocio traslativo, aquí compraventa, sino a un precio superior derivado del empleo de fórmulas abstrusas y no explicadas, tampoco lo sería, por pura coherencia, ese valor declarado si se considera desde la perspectiva del transmitente, a fin de evitar una clara incoherencia y desigualdad entre situaciones jurídicas.

Sexto.

Contenido interpretativo de esta sentencia.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 de la LJCA , procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión.

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 de 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".

La respuesta a esa primera pregunta exige que trascendamos de los literales términos en que ha sido formulada, lo que resulta imprescindible para satisfacer el propósito legal de formar jurisprudencia sobre la aplicación del método legal de comprobación del artículo 57.1.b) de la LGT , consistente en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, aquí los que figuran en el Catastro Inmobiliario. A tal efecto, la respuesta es la siguiente:

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) de la 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.

4) La decisión del Tribunal de instancia que considera que el valor declarado por el interesado se ajusta al valor real, o lo hace en mayor medida que el establecido por la Administración, constituye una cuestión de apreciación probatoria que no puede ser revisada en el recurso de casación.

C.- Finalmente, consideramos que la respuesta a la tercera pregunta, consistente en "[...] determinar si puede ser considerado como precio medio de mercado del inmueble urbano transmitido, que refleja su valor real, el precio satisfecho por el adquirente en una situación puntual y excepcional en el mercado local", resulta innecesaria, no sólo porque esa valoración se sitúa igualmente en el terreno de la valoración probatoria, sino porque, además, debe entenderse ya contestada en las respuestas a las preguntas anteriores".

Por consiguiente, al haberse demostrado por parte de los obligados tributarios que el valor real del solar adquirido en el año 2013 era igual al valor por ellos indicado en su declaración tributaria, la liquidación provisional girada por la ATIB no resultó conforme a Derecho, al aplicarse unos métodos publicitados cuyo resultado ha quedado desvirtuado a través de las ofertas aportadas ya en sede administrativa por los actores, concretamente mediante las alegaciones formuladas contra la propuesta liquidatoria, y posteriormente a través del informe pericial adjuntado con el escrito de demanda.

Por los razonamientos expuestos, el recurso contencioso debe ser estimado.

#### **Cuarto.**

De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, al haberse estimado el recurso contencioso, procedería imponer las costas a las Administraciones demandadas de forma mancomunada, pero como quiera que esta Sala ha dictado pronunciamientos recientes en los que no aplicaba la doctrina jurisprudencial recaída sobre las valoraciones efectuadas por la Administración Tributaria partiendo de fórmulas publicitadas, este Tribunal considera que no procede realizar un especial pronunciamiento en costas.

Vistos los preceptos legales mencionados y demás de general y pertinente aplicación,

### **FALLAMOS**

**1º) SE ESTIMA** el presente recurso contencioso administrativo, al no ser conforme a derecho el acto económico-administrativo impugnado, **ANULÁNDOLO**.

**2º) Sin costas.**

Contra la presente sentencia, cabe recurso de casación a preparar ante esta Sala en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación de la presente, y para: \* el Tribunal Supremo, si el recurso pretende fundarse en infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea; \* la Sección de casación de la Sala de lo Contencioso-administrativo de este Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears, si el recurso pretende fundarse en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma de Illes Balears.

Así por esta nuestra sentencia de la que quedará testimonio en autos para su notificación, la pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.** - Leída y publicada que ha sido la anterior sentencia por el Magistrada de esta Sala Ilma. Sra. D<sup>a</sup> Alicia Esther Ortuño Rodríguez que ha sido ponente en este trámite de Audiencia Pública, doy fe. El Secretario, rubricado.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.