

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085582

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 28 de febrero de 2022

Sala 4.^a

R.G. 4981/2020

SUMARIO:

Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Resolución. Efectos. Retroacción de actuaciones. *Principio de prioridad lógica de las cuestiones formales: abstención de pronunciamiento sobre cuestiones de fondo.* Los órganos económico-administrativos deben limitar su actuación revisora a verificar la legalidad de la comprobación de valores, es decir, deben velar por el cumplimiento de los requisitos formales, sin que por tanto puedan entrar a conocer de lo acertado de las valoraciones emitidas por los técnicos, pues supondría suplantar sus criterios por los de unos órganos carentes de competencia para ello, de ahí que sólo proceda entrar a conocer de la observancia o no de los requisitos procedimentales y en especial la motivación de las valoraciones que permitan a los contribuyentes conocer el cálculo llevado a cabo por la Administración que les permita rebatir los mismos evitando indefensión.

Así, debe partirse del principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos, sobre las cuestiones de fondo, de forma que, cuando un órgano de revisión anula un acto administrativo impugnado por estimar existente un defecto formal que invalida el acto, el principio citado impide formular declaraciones de derechos y obligaciones relativas a las cuestiones de fondo. Lo contrario -entrar a conocer de la cuestión de fondo que plantea el acto impugnado-, además de suponer una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos gestores, supondría crear una situación de indefensión del obligado tributario o interesado, con vulneración del ordenamiento, ya que cuando se practicase nueva liquidación -por retroacción de las actuaciones corrigiendo los defectos observados o por iniciar un nuevo procedimiento de liquidación en su caso al impedir los defectos puestos de manifiesto la retroacción-, y el interesado impugnase el nuevo acuerdo, podría negársele arbitrariamente la posibilidad de impugnar la cuestión de fondo, pues la oficina gestora podría reproducir su pronunciamiento de fondo anterior. Anulado el acto administrativo y la liquidación en él contenida por la existencia de vicios en el procedimiento, carece de competencia el órgano económico-administrativo para pronunciarse sobre la cuestión de fondo, y las declaraciones efectuadas en este sentido invaden la vía de gestión.

En resumen, cuando un órgano económico-administrativo aprecia en el acto impugnado, falta de motivación que impide al Tribunal pronunciarse sobre la conformidad a Derecho del mismo y anula el acto por dicho motivo, ordenando que sea sustituido por otro debidamente motivado, debe abstenerse de realizar pronunciamientos sobre las cuestiones de fondo, en respeto al principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos y para evitar incurrir en una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos encargados de la aplicación de los tributos. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 57 y 239.

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 9 y 18.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

El día 22/09/2020 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 25/05/2020 contra resolución desestimatoria de fecha 28/02/2020 dictada por T.E.A.R. de Asturias en el expediente de reclamación 33/01108/2017 Y ACU por el que se confirma la liquidación relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dictado ACTA A02 N° ...2 por la Consejería de Hacienda y Sector Público del Principado de Asturias y acuerdo sancionador derivado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En dicha resolución se exponen los siguientes Antecedentes de Hecho sobre los que no hay controversia:

1.- Las recurrentes fueron objeto de sendos procedimientos inspectores de comprobación e investigación correspondiente al concepto Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación al fallecimiento de D. Cpp (cónyuge y padre de las recurrentes) el día 4 de abril de 2012. Dicho procedimiento se inicia con la notificación, en fecha 4 de marzo de 2016, (respecto de D^a. Btx -hija del causante-) y el 20 de enero de 2016 (respecto de D^a. Axy -cónyuge del causante-), de las correspondientes comunicaciones de inicio de actuaciones inspectoras.

En fecha, 26 de octubre de 2016, se comunica a las interesadas la puesta de manifiesto del expediente y la apertura del trámite de audiencia previo a la propuesta de liquidación. En fecha 11 de noviembre de 2016, se presentan las alegaciones, las cuales aparecen referidas en las páginas 3 y 4 de los acuerdos de liquidación.

En fecha, 30 de noviembre de 2016, se incoan sendas Actas de inspección, tramitadas en disconformidad, con números A02-...1 (relativa a D^a Axy) y A02-...2 (relativa a D^a Btx). Con la notificación de estas últimas se comunicaba la apertura de un plazo de 15 días para que pudiesen formular las alegaciones que estimasen oportunas. En fecha 22 de diciembre de 2016 las interesadas presentan escritos de alegaciones, las cuales aparecen referidas en las páginas 5 y 6 de los acuerdos de liquidación.

En fecha, 7 de junio de 2017, el Jefe del Área de Inspección dicta acuerdos de liquidación (notificados el día 15). Las regularizaciones practicadas han venido motivadas por las siguientes circunstancias:

Los cónyuges D. Cpp y D^a Axy eran titulares de un total de 748 participaciones de la entidad "XZ SL" (en adelante XZ), por lo que al causante le correspondían 374 participaciones y no las 464 que fueron declaradas. La citada entidad se dedicaba a la actividad de arrendamiento de inmuebles.

En relación a las participaciones antes referidas, la interesada se aplicó una reducción del 95 por 100 en aplicación del artículo 20.2.c) la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante LISyD). La Inspección concluye que no procede la aplicación de la citada reducción, toda vez que "se incumpliría el requisito previsto en este último artículo (artículo 4.ocho de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio) relativo a que la entidad participada realice una actividad económica conforme a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Con todo, en el hipotético caso de que resultase aplicable la reducción, la misma no podría ser aplicada en la parte que proporcionalmente corresponde al inmueble sito en la DIRECCIÓN_1 de MUNICIPIO_1 (con un valor comprobado de 814.706,23 euros) que constituía el domicilio particular del causante y su cónyuge.

Junto a lo anterior, se ha comprobado el valor de los distintos inmuebles incorporados al activo de la entidad XZ (artículo 57.1.e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -en adelante LGT-: "La valoración se ha realizado partiendo del último balance aprobado por la sociedad y sustituyendo en el mismo el valor de los bienes del inmovilizado material según informes realizados por técnicos con titulación adecuada, dando por correctos los valores de las demás partidas del balance. Se halla así el patrimonio neto contable (activo real - pasivo exigible) que dividido entre el número total de participaciones sociales que conforman el capital social de la entidad da el valor teórico de la participación".

Por último, en relación a la póliza de seguro número ...02 de ... SA ..., figuran como beneficiarias ambas herederas, y no solamente la cónyuge viuda (tal y como se declaró).

Las rectificaciones anteriores llevan aparejado la modificación de la cuantía del "ajuar doméstico" (3 por 100 sobre el caudal relicto).

2.- Por su parte, previa tramitación de los correspondientes procedimientos sancionadores, con fecha 12 de diciembre de 2017 (notificados el día 15) por el Jefe del Área de Inspección se dicta sendos Acuerdos de "Resolución de Infracción tributaria" por los que se imponían a las obligadas tributarias una sanción a cada una de ellas por importes de 123.353,21 euros (D^a Btx) y 6.180,47 euros (D^a Axy), por la comisión de sendas infracciones tributarias tipificadas en el artículo 191 de la LGT.

Segundo.

Contra el acuerdo anterior, se interpusieron reclamaciones económico-administrativas ante T.E.A.R. de Asturias 33/01108/2017 Y ACU mediante escrito presentados el 13/07/2017.

Con fecha de 28/02/2020 fue dictada resolución por la que se desestimaron las reclamaciones presentadas confirmando la liquidación y sanción. En lo que aquí importa la citada resolución dice estar motivada suficientemente las valoraciones efectuadas, en concreto.

Visto el citado informe, entiende este Tribunal, que el dictamen del perito motiva y fundamenta suficientemente su valoración al especificar las fuentes de donde se obtiene, las circunstancias concretas de los inmuebles a considerar, y módulos unitarios básicos, conteniendo el informe técnico los criterios aplicados y cálculos para su obtención, informe que incluye croquis de ubicación en la cartografía catastral e imagen aérea y gráfica catastral, valoración que puede ser enjuiciada en cuanto al fondo por perito técnico con adecuada titulación profesional. Debe este Tribunal confirmar el criterio del perito en cuanto a que no se ha suministrado ningún elemento adicional que permita considerar inadecuada la valoración técnica realizada, en la medida en que todos los aspectos en los que ahora se insiste han sido efectivamente recogidos en el informe pericial de la Administración.

Ciertamente que las interesadas pueden discrepar del fondo y resultado de la valoración, pero, como señala el Tribunal Central, la solución no es acudir a los Tribunales Económico-Administrativos que no pueden pronunciarse sobre el acierto o desacierto de las peritaciones en cuanto al fondo por cuanto se trata de juicios emitidos sobre materia extrajurídica, sino solicitar la Tasación Pericial Contradictoria (TPC) prevista en el art. 135 de la LGT.

De modo que la valoración se ha realizado por perito con titulación adecuada e idónea a la naturaleza del bien a valorar, y en su informe indica los criterios y metodología de valoración, indicando las fuentes de donde obtiene los módulos a aplicar, conteniendo, a juicio de este Tribunal, la necesaria y suficiente motivación de la valoración, permitiendo conocer a la interesado, con la necesaria certeza y exactitud, los criterios técnicos aplicados, garantizando la justa actuación de los órganos administrativos de gestión llamados a tenerlos en consideración para que el avalúo pueda ser luego analizado y fiscalizado.

Respecto a la necesaria inspección física o visita del inmueble alegada por las interesadas, hay que decir que no resulta imprescindible para que la Administración pueda fijar el valor del bien transmitido, pues en la mayoría de los casos se cuenta con medios y datos suficientes para realizar una tasación adecuada, y sólo en contadas ocasiones, cuando concurren especiales características o complejidad, resultará necesaria la personación del técnico en el inmueble; la visita personal del funcionario técnico, si bien puede ser conveniente en determinados casos, no está prevista con carácter preceptivo e inexcusable en ninguna norma legal o reglamentaria. De acuerdo con el artículo 160.2 del RGAT únicamente es obligatorio el reconocimiento del bien valorado por el perito cuando se trate de "bienes singulares o de aquellos de los que no pueda obtenerse todas las circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas", lo que no concurre en el presente caso.

Por lo expuesto, encontrando el expediente de comprobación de valores correctamente tramitado y sin que quepa oponer reparos a la valoración practicada por falta de la correspondiente fundamentación, debe ser mantenido en su integridad.

Dicha resolución fue notificada el 06/04/2020

Tercero.

Con fecha de 25/05/2020 se interpuso contra resolución desestimatoria de fecha 28/02/2020 dictada por el T.E.A.R. de Asturias en el expediente de reclamación 33/01108/2017 Y ACU el presente recurso de alzada en el que la recurrente expone falta de motivación de la valoración efectuada y otras cuestiones de fondo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Adecuación a derecho de las liquidación y sanción practicadas.

Tercero.

La base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado con ocasión de una transmisión "mortis causa" está constituida, de acuerdo con el artículo 9.a) Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD) por "el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal, el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles".

Es facultad de la Administración Tributaria competente para la regularización y así lo señala el artículo 18 LISD proceder a comprobar dicho valor real empleando, para ello, cualquiera de los métodos recogidos en el artículo 57 LGT, esto es, cualquiera de los siguientes:

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

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

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

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

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

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

Según se ha declarado reiteradamente por este Tribunal Central, los órganos económico administrativos deben limitar su actuación revisora a verificar la legalidad de la comprobación de valores, es decir, deben velar por el cumplimiento de los requisitos formales, sin que por tanto puedan entrar a conocer de lo acertado de las valoraciones emitidas por los Técnicos, pues supondría suplantar sus criterios por los de unos Órganos carentes de competencia para ello, de ahí que sólo proceda entrar a conocer de la observancia o no de los requisitos procedimentales y en especial la motivación de las valoraciones que permitan a los contribuyentes conocer el cálculo llevado a cabo por la Administración que les permita rebatir los mismos evitando indefensión.

Cuarto.

En el presente caso, las valoración efectuada se realizó al amparo de dictamen de peritos, conforme a la LGT y a la normativa autonómica de aplicación.

Este Tribunal Central ha de considerar si existe o no motivación conforme a la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo. A efectos de determinar si un informe pericial está adecuadamente motivado, es preciso recordar que la jurisprudencia ha señalado que la valoración debe efectuarse de forma motivada por funcionario idóneo (diversas Sentencias del Tribunal Supremo como las de 2 de marzo de 1989, 20 de enero de 1990, 23 de marzo de 1991, 24 de febrero de 1994) que examine directamente la finca transmitida, teniendo en cuenta el estado de conservación y antigüedad del inmueble, ubicación, circunstancias urbanísticas concurrentes, con expresión de todos los criterios tenidos en cuenta y demás circunstancias concurrentes que puedan tener influencia actual o futura en el valor, con el fin de no causar indefensión al sujeto pasivo al privarle de medios para combatirla y de la posibilidad de conocer las razones que han llevado a la Administración a aumentar la base imponible declarada. En concreto, como ha señalado este Tribunal Central con reiteración, dicha motivación debe contener, la descripción del soporte físico, que es el bien o el derecho transmitido, en cuanto se refiere a su contenido o circunstancias físicas, y a partir de ahí exteriorizar los criterios concretos seguidos para la valoración, sin que pueda entenderse cumplida con la mera fijación de una cifra por metro cuadrado, ni con un texto estereotipado, ya que no se trata de emitir una opinión sobre lo que puede valer un bien o derecho, sino de practicar una valoración para conocer el valor real que luego ha de tener trascendencia tributaria.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 2015 (RC 3369/2014) recuerda la doctrina fijada en relación con la debida motivación de los informes periciales que han de servir de base a las comprobaciones de valores realizadas por la Administración Tributaria. En este sentido dispone:

"Las valoraciones practicadas por la Administración (además de ser emitidas por funcionario idóneo) deben ser fundadas, lo que equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta para determinar

el valor a que se refieren, pues en otro caso se produce una situación de indefensión para el sujeto pasivo que carece de medios para combatirlas.

Pues bien, el valor comprobado administrativamente estará motivado cuando la valoración efectuada sea "singular", por contraposición a "genérica" u "objetiva". No caben las valoraciones generalizadas, sino que han de determinarse las circunstancias físicas y jurídicas que individualmente concurren en el objeto de comprobación, dando así lugar a una individualización en la valoración.

La valoración de los inmuebles ha de tomar como referencia una serie de elementos individualizados del inmueble transmitido y no unos criterios genéricos que se refieren a circunstancias como antigüedad, calidad de la construcción, conservación o precio de adquisiciones similares. Para que la valoración sea eficaz la Administración ha de expresar los criterios seguidos, los datos fácticos tenidos en cuenta, los procedimientos concretos de aplicación, ponderación, actualización, extrapolación o individualización, todo ello glosado de un modo sucinto, pero suficiente, completo y adecuado para poder tomar cabal conocimiento de las operaciones realizadas por el perito de la Administración y poder verificar su corrección.

Esta Sala se ha pronunciado en numerosísimas sentencias acerca de los requisitos que debe cumplir un informe pericial, en materia de comprobación de valores, para considerarlo debidamente motivado; así, se ha sentado la doctrina de que los informes periciales que han de servir de base a la comprobación de valores deben ser fundados; que la justificación de la comprobación es una garantía tributaria ineludible; que por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la determinación de la base, no puede entenderse cumplida dicha obligación si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o sólo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven, para cualquier bien. [...]

En definitiva, cuando la Administración tributaria recurre, como método de valoración, al dictamen de perito de la Administración, si bien amparado en precios medios de mercado, los cuales proceden, a su vez, de la utilización de diversos métodos (comparación en el mercado; valores medios extraídos de estudios de mercado efectuados por la propia Administración tributaria, por citar los más comunes), debe cumplir las condiciones exigidas al informe pericial.

Y ello porque no se trata de la utilización del medio de comprobación referido en la letra e) del artículo 57.1 de la LGT (precios medios de mercado) para determinar el valor, sino que el medio seleccionado ha sido el dictamen de perito de la Administración, aunque la Administración Tributaria utilice una "simbiosis" o "hibridación" de medios valorativos. Estos servirán sólo para fundamentar el informe del perito, pero no cabe la sustitución del valor "real" a que se refiere el artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) por el que resulta de la aplicación automática de dichos medios. La calificación definitiva del método de comprobación de valores ha de ser el regulado en el artículo 57.1.e) de la LGT: dictamen de peritos de la Administración, no pudiéndose confundir el medio empleado con los elementos tenidos en consideración. [...]

Así pues, la reiterada exigencia de que las valoraciones administrativas han de estar debidamente motivadas se ha traducido, en los casos en que se emplean medios combinados de comprobación (esto es, dictamen de perito, amparado en precios medios de mercado) en el ineludible cumplimiento de ciertas condiciones. Así se exige una valoración individualizada, en contraposición a la naturaleza del precio medio, de carácter objetivo y general, por lo que se exige que el perito razone la aplicación de dichos precios medios, lo que en la mayoría de las ocasiones obligará a una inspección personal del bien a comprobar.

No basta pues manifestar que se han tenido en cuenta determinadas circunstancias, sino que ha de justificarse individualmente su apreciación, probándose la circunstancia de la que resulta la aplicación de un coeficiente corrector y no otro. [...]

Uno de los métodos que la Administración tributaria viene empleando para tratar de fundar los informes de sus peritos es el "método de comparación en el mercado", a que se refiere la Orden Eco/805/2003.

Para su aplicación debe partirse de una premisa ineludible: hallarse ante inmuebles "comparables".

Al margen de la inexistencia de un mercado inmobiliario homogéneo, lo que no puede aceptarse es la comparación entre elementos disímiles. [...]

Pues bien, en el caso que nos ocupa, en los informes de valoración incorporados al procedimiento no se justifica, en absoluto, estar ante "inmuebles comparables". No se aporta más información ni documentación sobre los testigos empleados en la comparación que la fecha y el valor de transacción, la localización del inmueble (calle y número) y la fecha de construcción del edificio.

Además, como exige el citado artículo 21, para el cálculo del valor por comparación, es imprescindible la homogeneización de los "comparables", con la aplicación de los criterios, coeficientes y/o ponderaciones que resulten adecuadas para el inmueble de que se trate. Este proceso lógico no se ha realizado."

Por último, la Sentencia del Tribunal Supremo recalca la importancia de la visita personal del perito al inmueble objeto de comprobación, estableciéndola como la norma general:

"El reconocimiento directo y personal del inmueble por el perito como garantía de acierto para la motivación de la comprobación de valores.

Resulta necesario, en la mayoría de las ocasiones, el examen personal del bien a valorar por parte del perito para entender correctamente realizado el procedimiento de peritación, salvo que por las circunstancias concurrentes resulte acreditado que no es precisa esa inspección detallada, bien entendido que esta justificación ha de basarse en datos contrastados y cuyos justificantes queden debidamente incorporados al expediente de valoración.

Este Tribunal Supremo ha exigido la inspección personal del objeto de la comprobación. En la sentencia de 29 de marzo de 2012 (casa. 34/2010), asumiendo la doctrina de la sentencia aportada de contraste, se afirma categóricamente que "...el principio general ha de ser la inspección personal del bien como garantía de acierto en la singularización de la valoración y con ello de la suficiente motivación de la resolución. Solo en casos muy concretos, y que deberán ser razonados y fundamentados, con constancia en el expediente de esa fundamentación cabrá admitir la falta de inspección personal".

Hemos destacado la necesidad de que la comprobación de valores sea, como se ha señalado, "individualizada", esto es, la necesidad de que los elementos que determinan la valoración se refieran singularmente al bien concreto valorado. A estos efectos resulta exigible el reconocimiento directo y personal del inmueble por el perito.

Esta doctrina jurisprudencial sobre la necesidad de proceder a un reconocimiento personal del bien valorado ha sido incorporada a nuestra normativa sobre el procedimiento de comprobación de valores. El artículo 160.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio) establece en su primer inciso que " En el dictamen de peritos, será necesario el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas".

En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su última jurisprudencia, que queda reflejada, entre muchas otras, en sus sentencias de 1 de marzo de 2016, (Rec. 119/2014); 5 de abril de 2016, (Rec. 389/2014); 14 de abril de 2016, (Rec. 350/2014); 28 de abril de 2018, (Rec. 657/2014); 5 de mayo de 2016, (Rec. 485/2016) y 10 de junio de 2016, (Rec. 521/2014). Concretamente, la sentencia de 5 de abril de 2016, dispuso:

"Últimamente, la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 2015 (RC 3369/2014) ha reformulado la doctrina en términos tan categóricos que ha obligado a esta Sección del Tribunal de Justicia de Madrid a modificar el criterio que hasta ahora venía manteniendo. [...]

Basta con un examen superficial del dictamen en que se basa la liquidación provisional recurrida para advertir que incurre en los defectos que destaca la mencionada sentencia.

Aparte del incumplimiento de la inspección personal del inmueble por el perito de Hacienda, este no expresa las circunstancias por las que considera semejantes los inmuebles comparados, ni cuál es el fundamento de su elección entre la muestra con la que, según dice, cuenta en los «expedientes de gestión tributaria tramitados por esta Dirección General de Tributos». Tampoco aporta las operaciones testigo, por lo que se desconoce el negocio jurídico transmisivo; no se menciona el estado de conservación de los testigos o sus calidades constructivas y, por último, se omite todo coeficiente para homogeneizarlos pese a sus diferencias de antigüedad y superficie.

En suma, la única información aportada sobre los testigos es la fecha y el valor de transacción, la localización del inmueble, la superficie y la fecha de construcción del edificio.

Asimismo se omite indicar a qué fuente acudió la informante para concluir que el estado de conservación del inmueble es normal por haber tenido «mantenimiento periódico» y que «los materiales y las instalaciones se hallan en un estado normal», afirmaciones que no son producto de otros datos del informe y que, por lo usual, solo son susceptibles de obtenerse por medio de la inspección directa del bien."

Quinto.

En la resolución impugnada se señala que: "Respecto a la necesaria inspección física o visita del inmueble alegada por las interesadas, hay que decir que no resulta imprescindible para que la Administración pueda fijar el valor del bien transmitido, pues en la mayoría de los casos se cuenta con medios y datos suficientes para realizar una tasación adecuada, y sólo en contadas ocasiones, cuando concurren especiales características o complejidad, resultará necesaria la personación del técnico en el inmueble; la visita personal del funcionario técnico, si bien puede ser conveniente en determinados casos, no está prevista con carácter preceptivo e inexcusable en ninguna norma legal o reglamentaria ...".

Efectivamente, tal y como demuestra el informe relativo a los inmuebles sitios en Asturias, el perito no ha realizado, en ninguna de las valoraciones efectuadas, visita al inmueble o inspección ocular del mismo. Como se

señala en el escrito de alegaciones, el propio firmante del documento en el que se contiene la valoración reconoce, en cuanto a la descripción del inmueble a valorar que "a falta de más datos, el valor se determinará partiendo de los datos que figuran en la ficha catastral aportada".

El artículo 57.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 pero el Tribunal Supremo si ha precisado que la individualización de la valoración es clave. En el presente caso no se han individualizado las valoraciones por el el perito encargado para los inmuebles sitios en Asturias, que valoró conforme a lo que dispone su informe a través del método recogido en el artículo 57.1.c) de la Ley general Tributaria, 58/2003, de 17 de diciembre, precios medios de mercado, sin haber realizado una visita al inmueble, por lo que las apreciaciones tenidas en cuenta a efectos de la valoraciones realizadas incurren en un falta de individualización de los inmuebles.

Las circunstancias del presente caso ponen de manifiesto que los informes de valoración emitidos los peritos de la Administración autonómica del Principado de Asturias no reúnen los requisitos mínimos de motivación necesarios para su validez.

Sexto.

En cuanto a los inmuebles sitios en MUNICIPIO_2, la Administración Tributaria ha elegido para realizar la comprobación de valores el método de dictamen de perito de la Administración, fundamentado en los precios medios en el mercado, obtenidos a través del denominado "método de comparación" de mercado. En el informe, se parte de un número de testigos o muestras comparables para determinar mediante una media aritmética el valor del metro cuadrado, el cual se aplica a la superficie del inmueble objeto de valoración, obteniéndose de ese modo el valor comprobado.

A juicio de este Tribunal Central, el dictamen pericial estudiado en el presente expediente carece de motivación suficiente, cometiendo varias de las deficiencias señaladas por la doctrina del Tribunal Supremo expuesta en el apartado anterior.

Lo primero que debe señalarse es que la mayor parte del contenido del informe, (planos, fotografías, cartografías, descripción de circunstancias físicas del inmueble, descripción del entorno de la población, comunicaciones y la mayor parte de los datos registrales y catastrales), carecen de incidencia en la cuantificación efectiva del valor, el cual se basa exclusivamente en los valores de las muestras escogidas (testigos). Tampoco sirve para determinar la homogeneidad o comparabilidad del inmueble valorado con los testigos escogidos, ya que no hay datos significativos de tales testigos.

En cuanto a los testigos, no se justifica el requisito de homogeneidad, es decir, que nos encontremos ante inmuebles comparables. En este sentido cabe destacar que no se explican de modo concreto las características que hacen que los testigos escogidos se puedan considerar comparables, únicamente se realizan unas consideraciones genéricas que pueden servir para cualquier valoración. No hay tampoco un examen detallado de la comprobación real de la superficie de los testigos, como tampoco se aclara si las superficies de los testigos son las reales, las registrales, las catastrales, o, simplemente las declaradas por los contribuyentes. No hay que olvidar que dicho dato incide de forma trascendental en la determinación del módulo euros/m², que es el dato sustancial del cálculo valorativo. En cuanto al resto de características de los testigos, que son relevantes para que se puedan considerar homogéneos, como tipología, uso, calidad constructiva o estado de conservación, nada se dice.

Asimismo se menciona haber tenido en cuenta un estudio de mercado relativo a inmuebles de características similares. Pero ni se expone de qué manera incide en la cuantificación del valor, ni se menciona la disponibilidad del mismo, como tampoco se justifica el cumplimiento de los criterios de homogeneidad seguidos en tal estudio, del que el informe se limita a mencionar generalidades, sin concretar la relación del mismo respecto a las muestras escogidas, las cuales, en definitiva, constituyen el elemento determinante para la cuantificación del valor obtenido por la Administración.

Tampoco resulta suficiente el número de testigos utilizados para la obtención de una muestra estadística, necesaria para la obtención de un módulo (euros/m²) que pudiera ser aplicado al inmueble en cuestión, ya que se toman datos solamente de tres inmuebles y además dos de ellos en la misma calle y en cualquier caso, de superficies muy distintas.

Tampoco se da explicación alguna sobre los criterios utilizados para haber elegido esos testigos, o, al menos una explicación de los datos comparables objetivos entre las muestras elegidas y el inmueble valorado, cuya comparabilidad simplemente se afirma por el perito, obligando al obligado tributario a realizar un esfuerzo probatorio desproporcionado para oponerse a ese valor. En todo caso, y a la vista de lo expuesto, se debe concluir que la valoración practicada adolece de la debida motivación, colocando al contribuyente en una situación de indefensión, sin posibilidad o con una dificultad casi insalvable de desvirtuar el valor así determinado, salvo mediante el ejercicio de la Tasación pericial contradictoria.

Por ello, resulta procedente acordar la anulación de dichas valoraciones y, con ello, de la liquidación practicada, así como de la sanción impuesta, disponiendo la retroacción de las actuaciones para que el órgano

competente lleve a cabo, si lo estima oportuno, una nueva valoración debidamente motivada, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 239.3 LGT.

Séptimo.

Respecto al resto de las cuestiones planteadas, considera este Tribunal Central que debe partirse del principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos, sobre las cuestiones de fondo, de forma que, cuando un órgano de revisión anula un acto administrativo impugnado por estimar existente un defecto formal que invalida el acto, el principio citado impide formular declaraciones de derechos y obligaciones relativas a las cuestiones de fondo. Lo contrario (entrar a conocer de la cuestión de fondo que plantea el acto impugnado), además de suponer una intromisión de los órganos económico-administrativos en la competencia atribuida a los órganos gestores, supondría crear una situación de indefensión del obligado tributario o interesado, con vulneración del ordenamiento, ya que cuando se practicara nueva liquidación (por retroacción de las actuaciones corrigiendo los defectos observados o por iniciar un nuevo procedimiento de liquidación en su caso al impedir los defectos puestos de manifiesto la retroacción), y el interesado impugnase el nuevo acuerdo, podría negársele arbitrariamente la posibilidad de impugnar la cuestión de fondo, pues la oficina gestora podría reproducir su pronunciamiento de fondo anterior. Anulado el acto administrativo y la liquidación en él contenida por la existencia de vicios en el procedimiento, carece de competencia el órgano económico-administrativo para pronunciarse sobre la cuestión de fondo, y las declaraciones efectuadas en este sentido invaden la vía de gestión. En el sentido que hemos expuesto se pronuncia también la Audiencia Nacional entre otras en sentencias de 18 de abril de 2002 (recurso 1095/1999) y de 25 de abril de 2013 (recurso 196/2010) o el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencias de 10 de enero de 2001 (recurso 5187/1995) y de 23 de abril de 2008 (recurso 4141/2002).

Por ello, anulada la comprobación de valor y ordenada retroacción por este Tribunal Central, el cual, en base al indicado principio debe abstenerse de pronunciarse sobre las cuestiones de fondo, es obligado anular asimismo los pronunciamientos realizados en primera instancia sobre cuestiones de fondo, pudiendo ser objeto de alegación e impugnación por las interesadas en el procedimiento retrotraído.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada, y acordando la retroacción de actuaciones, en los términos señalados en la presente resolución.

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