

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090379

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 870/2023, de 27 de junio de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7667/2021

### SUMARIO:

**Comprobación de valores. Métodos de comprobación. Registros oficiales de carácter fiscal.** No estamos en el presente asunto, ante un mero defecto formal, causante de una imaginaria indefensión que no se ha identificado y, por ende, ante la necesidad de retroacción de actuaciones, repetición innecesaria que no se orienta a restañar la posición de indefensión, sino a favorecer y premiar a la Administración incumplidora. Lo que el TEAR ordena -y al TSJ de Extremadura no le parece incorrecto- es que se otorgue a la Administración gestora la oportunidad de corregir su infracción y hacerlo ahora bien, esto es, siguiendo una jurisprudencia que burló, y no limitarse esta vez a la aplicación automática del art. 57.1.b) LGT - consistente en la aplicación de un coeficiente prestablecido con carácter general para cada municipio como índice multiplicador del valor catastral- sino singularizar, en relación con el bien inmueble objeto de valoración, el valor real de tal inmueble, que es la base imponible del impuesto. Esa labor de tener presente el bien concreto que se tasa con los presupuestos del art. 57.1.b) LGT no se detiene en un mero problema de motivación. Con el mandato de retroacción (que supone, de una parte, que hay un defecto formal y, de otra, que es causante de indefensión, porque en caso contrario sería irrelevante retroceder absurdamente en el procedimiento) el efecto que se provoca es una completa y total desnaturalización, por el TEAR y por la Sala sentenciadora, de nuestra jurisprudencia, sustituida por su pura inobservancia. Extraña, ante la evidencia, la posición procesal de las Administraciones recurridas. Es cierto que en nuestra doctrina se habla de motivación, pero en un sentido distinto al que utiliza el TEAR de Extremadura para permitir esa retroacción, en el seno del mismo procedimiento: nuestra repetida y abundante jurisprudencia, en su mayoría creada mucho antes de dictarse la sentencia impugnada, lo que afirma reiteradamente es que para enervar la valoración económica que consta en la declaración del impuesto por el contribuyente -que la ley, en el art. 108.4 LGT, presume cierta, por referencia al precio del negocio jurídico traslativo que determina el gravamen-, la Administración debe explicar cuáles son las razones por las que cree que ese valor no es el real. La motivación se refiere a los motivos por los que considera el órgano que corrige el valor declarado que el precio pactado en la transmisión patrimonial onerosa no es cierto o no es real. La aplicación de módulos sobre el valor catastral tampoco conduce per se, a la determinación certera e individualizada de ese valor real, lo que significa que la Junta de Extremadura incumplió gravemente su deber de valorar de modo singular el bien transmitido en compraventa, en su liquidación -más de un año posterior a nuestras SSTs de 23 de mayo de 2018, recurso n.º 4202/2017 (NFJ070594) y recurso n.º 1880/2017 (NFJ070817), que han sido abiertamente ignoradas por el órgano gestor, por el TEAR y por la Sala-. La parte recurrente, en su reclamación, no se consideró indefensa ni pidió la retroacción para reparar defecto alguno de forma, sino que, invocando nuestras sentencias, sostuvo que la actuación de la Administración no cumplía ni remotamente las exigencias ordenadas por este Tribunal, que requerían complementar el medio de comprobación del art. 57.1.b) LGT -inidóneo, por sí mismo, para determinar el valor real de los bienes- con una valoración metodológicamente correcta. El método autorizado en dicho artículo no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien inmueble de cuya estimación se trata, para la valoración en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente, en su aplicación, con la realización de una actividad estrictamente comprobadora, relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo. No cabe presumir el desacuerdo del precio declarado en la escritura pública. La Administración no goza de presunción *iuris tantum* de que el valor real coincide con el establecido de forma abstracta en normas reglamentarias. El abierto incumplimiento de esa actividad comprobadora por parte del órgano gestor determina la existencia de un defecto sustantivo que impide la determinación del valor real corrector del declarado, por lo que no se limita a un simple defecto formal y, solo por tal razón, al margen de que hubiera o no indefensión, es improcedente ordenar la retroacción de actuaciones -art. 239.3 LGT-, pues no se está en el caso de que la resolución haya apreciado defectos formales que hubieran disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, pues éste no se hizo eco de tal artificiosa indefensión. En el empleo del método del artículo 57.1.b) de la LGT, acorde con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos tributos en los que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real -como sucede en el presente caso- la inobservancia absoluta del deber de complementar la aplicación mecánica del coeficiente multiplicador del valor catastral con la realización de una actividad estrictamente comprobadora relacionada con el inmueble singular que se somete a avalúo constituye una infracción material, en tanto no determinante del expresado

valor real. No constituye tal infracción, pues, un defecto meramente formal que habilite la posibilidad de retroacción de actuaciones para efectuar una nueva comprobación respetuosa con el art. 57.1.b) LGT, según ha sido reiteradamente interpretado por este Tribunal Supremo. La indefensión determinante de la posible retroacción de actuaciones está supeditada a la existencia probada y razonada de infracciones meramente formales, causantes de indefensión al administrado y alegadas por éste como concurrentes en el procedimiento revisor. El Tribunal ratifica confirma y mantiene, expresamente, nuestra jurisprudencia contenida en las SSTs de 23 de mayo de 2018, recurso n.º 4202/2017 (NFJ070594) y recurso n.º 1880/2017 (NFJ070817), [Vid., ATS de 6 de julio de 2022, recurso n.º 7667/2021 (NFJ086941) y STSJ de Extremadura de 30 de septiembre de 2021, recurso n.º 90/2021 (NFJ084488) que se casa y anula].

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 57, 103 y 108.  
RD 1065/2007 (RGAT), art. 160.

**PONENTE:**

*Don Francisco José Navarro Sanchís.*

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 870/2023

Fecha de sentencia: 27/06/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7667/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/06/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.EXTREMADURA SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7667/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 870/2023

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 27 de junio de 2023.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 7667/2021, interpuesto por el procurador don Carlos Murillo Jiménez, en nombre y representación de la entidad mercantil EUROLID 97, S.L., contra la sentencia nº 431/2021, de 30 de septiembre, dictada por la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en el recurso nº 90/2021. Han comparecido como recurridos la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO y la JUNTA DE EXTREMADURA, representadas y defendidas, respectivamente, por el Abogado del Estado y por el Letrado de su servicio jurídico.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**Primero.** *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 30 de septiembre de 2021, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales D. Carlos Murillo Jiménez formula recurso contencioso-administrativo, en representación y defensa de EUROLID 97, S.L., contra la Resolución de 21 de diciembre de 2021 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura, por la que se estima parcialmente la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación provisional girada por la Dirección General de tributos de la Junta de Extremadura en concepto de impuesto de actos jurídicos documentados, confirmando la misma y con expresa imposición de costas a la parte actora [...]"

**Segundo.** *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el procurador Sr. Murillo Jiménez, en la mencionada representación, presentó escrito de 8 de noviembre de 2021, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas:

2.1. Los artículos 9.3 y 24.1 de la Constitución Española (CE).

2.2. Los artículos 57.1.b) y 239.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 9 de noviembre de 2021, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El procurador Sr. Murillo Jiménez, en la citada representación, ha comparecido como recurrente el 25 de noviembre de 2021; y el Abogado del Estado y el Letrado de la Junta de Extremadura, ambos como recurridos, lo han hecho el 29 y 22 de noviembre de 2021, respectivamente, dentro todos ellos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

**Tercero. Interposición y admisión del recurso de casación.**

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 6 de julio de 2022, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si el empleo del método del artículo 57.1.b) de la LGT para la valoración de bienes inmuebles en aquellos tributos en los que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real y en los que tal método no se ha complementado con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se somete a avalúo, constituye exclusivamente un vicio formal que habilita la retroacción de actuaciones para la realización de una nueva comprobación, o un vicio material que impediría tal retroacción [...]"

2. El procurador don Carlos Murillo Jiménez, en nombre de la entidad recurrente, interpuso recurso de casación en escrito de 16 de septiembre de 2022, en el que se solicita de esta Sala lo siguiente :

"[...] En virtud de lo expuesto en los apartados precedentes y, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 87. Bis, apartado 2), en relación con el artículo 93.1, ambos de la LJCA , la recurrente solicita respetuosamente a la Sala:

De acuerdo con la cuestión que presenta interés casacional, apreciada en el Auto de admisión de la Sala, determine que el empleo del método del artículo 57.1.b) de la LGT para la valoración de bienes inmuebles en aquellos tributos en los que la base imponible viene determinada por el valor real y en los que tal método no se ha complementado con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se somete a avalúo, constituye un vicio material que no permite acordar la retroacción de actuaciones a los efectos de posibilitar su subsanación.

De conformidad con la previsión contenida en el artículo 93.1 LJCA , con estimación del presente recurso de casación, anule la Sentencia impugnada y, en consecuencia, la Resolución del Tribunal Económico Administrativo del Extremadura de fecha 21 de diciembre de 2020, confirmando la nulidad de la Liquidación y dejando sin efecto la retroacción de actuaciones acordada por el Órgano Económico-Administrativo. Todo ello con imposición de las costas a la parte recurrida [...]"

**Cuarto. Oposición al recurso de casación.**

1) El Abogado del Estado, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito el 2 de noviembre de 2022, donde solicita:

"[...] solicitamos a esa Sala, en primer lugar, que, en interpretación de los preceptos mencionados en el auto de admisión y demás que considere aplicable determine que:

- El empleo del método del artículo 57.1.b) de la LGT para la valoración de bienes inmuebles en aquellos tributos en los que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real y en los que tal método no se ha complementado con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se somete a avalúo, constituye exclusivamente un vicio formal que habilita la retroacción de actuaciones para la realización de una nueva comprobación, pudiendo, en el caso de considerarse un vicio material impeditivo de la retroacción,, iniciarse, en todo caso, un nuevo procedimiento de comprobación mientras no haya prescrito la acción administrativa.

- Sobre esa base, desestime el recurso formulado, confirmando la sentencia de instancia y, por ende, la resolución del TEAREx impugnada [...]"

2) Por su parte, el Letrado de la Junta de Extremadura presentó escrito de 4 de noviembre de 2022, en el que solicita de esta Sala acuerde desestimar íntegramente el recurso de casación y confirmar íntegramente la sentencia recurrida, con imposición de costas a la parte recurrente y demás que proceda.

**Quinto. Vista pública y deliberación.**

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública -artículo 92. quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 20 de junio de 2023, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **Primero.** Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si el empleo del método del artículo 57.1.b) de la LGT para la valoración de bienes inmuebles en aquellos tributos en los que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real -como lo es el que se ha liquidado en este asunto- y en los que tal método no se ha complementado con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se somete a avalúo, constituye exclusivamente un vicio formal que habilita la retroacción de actuaciones para la realización de una nueva comprobación o un vicio material que impediría tal retroacción.

**Segundo.** Los hechos relevantes que refleja el acuerdo del TEAR de Extremadura que ordena la retroacción de actuaciones y el marco jurídico aplicable al asunto.

El citado auto de admisión, de 6 de julio de 2022, reproduce los hechos ocurridos en el procedimiento de comprobación seguido, en tanto constituyen el presupuesto de nuestro enjuiciamiento:

"[...] SEGUNDO. Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación, los siguientes:

1º. El 4 de septiembre de 2019, la Junta de Extremadura dictó, tras tramitar procedimiento de comprobación de valores, liquidación provisional a Eurolid 97, S.L. en concepto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la que se incrementó, por el método de valoración del artículo 57.1.b) de la LGT, el valor declarado del inmueble comprobado.

2º. Contra la liquidación, la mercantil interpuso reclamación, estimada en parte por la resolución de 21 de diciembre de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Regional ["TEAR"] de Extremadura. En la citada resolución, el TEAR se pronunció en los siguientes términos:

"QUINTO.- En el caso que ahora nos ocupa, la Administración autonómica gira la liquidación sobre el valor comprobado mediante su estimación por referencia al valor catastral multiplicado por el coeficiente 2,12, aprobado por la Junta de Extremadura para el año 2019 y el municipio de Cáceres en la Orden de 26 de diciembre de 2018, sin que conste en el expediente remitido que en el curso del procedimiento seguido por la Administración este método de valoración se haya complementado con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble evaluado.

Y ello porque, a juicio de este Tribunal, la mera transcripción en el informe de valoración del Anexo I de la Orden de 26 diciembre de 2018, dedicado a la metodología empleada para la obtención de los coeficientes multiplicadores establecidos en el Anexo II, así como de las sentencias del Tribunal Supremo y del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura citadas, en modo alguno suple " una verdadera comprobación singular, motivada y basada en la observación directa e inmediata del bien comprobado".

En consecuencia, a la vista de la jurisprudencia y doctrina citadas, hemos de anular tanto la valoración impugnada como la liquidación girada sobre el valor comprobado, sin entrar en el resto de las cuestiones planteadas, y ordenar la retroacción de las actuaciones, debiendo la Administración actuante notificar al interesado nuevas propuestas de valoración y -en su caso- liquidación, debidamente motivadas".

3º. La mercantil Eurolid 97, S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, nº 90/2021, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura.

La ratio decidendi de la sentencia sobre la cuestión controvertida se contiene en el fundamento jurídico tercero con el siguiente tenor literal:

"TERCERO.- En el presente caso, la única cuestión litigiosa es si procede acordar la retroacción de las actuaciones, como se estableció en la Resolución impugnada, a efectos de que se practique una nueva comprobación motivada o que se declare la nulidad de dicha liquidación con las correspondientes consecuencias.

La Junta de Extremadura sostiene que nos encontramos ante un vicio de anulabilidad, por lo que procede acordar dicha retroacción. Igualmente, defiende que la interpretación realizada por la entidad recurrente de la

jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre esta cuestión no es correcta, ya que en ningún caso ha concluido que se trata de un vicio de nulidad dicha falta de motivación, sino que sólo se ha afirmado que corresponde a la Administración demostrar que el valor declarado no se corresponde con el valor real. En cambio, la recurrente manifiesta que la falta de motivación es un vicio de fondo que da lugar a la nulidad de la liquidación y a tomar como válido el valor declarado por el contribuyente al no haberse probado por la Administración que el mismo no es el valor real.

A la vista de la Sentencia mentada anteriormente, de la que sólo hemos tomado la conclusión debido a la extensión de la misma en la que se recoge la jurisprudencia del Tribunal Supremo, procedería confirmar la Resolución impugnada. En este sentido, es cierto que el Tribunal Supremo no se ha pronunciado de forma expresa sobre si dicha falta de motivación es un vicio de nulidad plena, siendo una cuestión de interpretación y la presente Sala considera que la falta de motivación debe dar lugar a la retroacción de las actuaciones a efectos de que se pueda paliar dicho defecto dentro del plazo que reste y siempre que no se haya producido la prescripción.

Por todo ello, procede desestimar la presente demanda y de la consiguiente liquidación".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación [...]"

### **Tercero.** *El marco jurídico de normas aplicables al caso.*

Seguidamente, el auto de admisión reseña los preceptos legales que, en principio, constituyen el marco jurídico para la resolución del asunto.

"[...] TERCERO. Marco jurídico.

1. A estos efectos, la parte recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 239.3 de la LGT , que dispone:

"3. La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.

Con excepción del supuesto al que se refiere el párrafo anterior, los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

Salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes".

2. También debe tenerse consideración el artículo 57.1.b) de la LGT que señala:

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

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 [...]"

3. El artículo 160.3.a) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE de 5 de septiembre), dispone:

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

a) En la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal deberá especificarse el valor tomado como referencia y los parámetros, coeficientes y demás elementos de cuantificación utilizados para determinar el valor [...]."

#### **Cuarto.** *La jurisprudencia de esta Sala en interpretación del art. 57.1.b) LGT y su radical incumplimiento.*

La jurisprudencia de esta Sala y Sección contenida en las sentencias de 23 de mayo de 2018 (recursos de casación nº 1880/2017 y 4202/2017), así como las posteriores, en el mismo sentido, de 1 de octubre de 2020 (rec. 74/2018), de 15 de junio de 2015 (rec. 1551/2014), de 21 de octubre de 2015 (rec. 2271/2014) y de 22 de julio de 2021 (rec. 499/2020) ha sido claramente inobservada en la sentencia impugnada.

Esa propia jurisprudencia califica, de modo expreso, como defecto sustantivo el modo de proceder de la Administración que se limita a la mecánica aplicación de los índices o coeficientes multiplicadores -determinados a voluntad de la Administración y de origen, por lo general, desconocido pero, por lo general, únicos para cada municipio- sobre el valor catastral, sin llevar a cabo, pese a conocer la jurisprudencia, actividad comprobatoria alguna.

Por lo tanto, lo primero que habría que decir para resolver este recurso de casación es que la exigencia de este Tribunal Supremo de que la valoración de los bienes inmuebles, en aquellos impuestos que determinan su base imponible con fundamento en el valor real -equiparable al de mercado- requiere una actividad comprobadora complementaria cuya inobservancia deliberada o al menos gravemente desatenta ninguna relación guarda con la falta de motivación, aun cuando considerásemos que ésta se resuelve en un mero defecto formal.

Así, en nuestra sentencia de 18 de febrero de 2020 (recurso de casación nº 4920/2018) -que pudo conocer y seguir la sentencia de instancia-, la cuestión planteada en el auto de admisión dictado era la siguiente:

"[...] Determinar cuál es la forma en que debe verse cumplida la garantía de motivación de los actos administrativos que inician un procedimiento de comprobación de valores, especialmente en aquellos casos en los que se utilice, el medio de comprobación recogido en el artículo 57.1.b) de la LGT y, en particular, cuando consista en la aplicación de coeficientes multiplicadores".

Pues bien, la fundamentación jurídica de dicha sentencia, a la vista de la orientación de la pregunta que se ha transcrito, comienza diciendo, de entrada, con toda claridad:

"[...] En realidad, como seguidamente veremos, el asunto no encierra únicamente un problema de motivación de los actos de rectificación de la deuda tributaria autoliquidada, en aquellos casos en que se haya acudido al medio de comprobación establecido en el artículo 57.1.b) de la LGT, esto es, el empleo de índices o coeficientes multiplicadores del valor catastral, en caso de bienes inmuebles. Las dos sentencias de esta Sala de 23 de mayo de 2018, pronunciadas en los recursos de casación nº 1880 y 4202/2017, posteriores al auto de admisión y a los propios escritos de las partes -salvo el de oposición de la Administración autonómica, que no pudo conocer, por la gran proximidad temporal, la nueva doctrina de esta Sala expresada en ellas- resuelven el mismo problema con mayor amplitud que la determinada solamente por el alcance y efectos de la motivación y su eventual incumplimiento".

La obligada lectura de nuestra jurisprudencia revela, con toda evidencia, que la infracción en que incurre la Administración autonómica que, incumpliendo frontalmente las exigencias de nuestra doctrina, se ha limitado a la mera operación aritmética de multiplicar el valor catastral por el coeficiente, sin complemento comprobador alguno sobre el bien concreto cuyo valor real ha de determinarse -que es lo que aquí ha sucedido- trasciende con mucho el mero problema de la falta de motivación, causante de indefensión, para ser ubicado en la infracción sustantiva del art. 57.1.b) LGT, en relación con el 10 de la Ley el Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados -LITPyAJD-. Tal ilícito proceder, que burla sin justificación alguna la jurisprudencia de este Tribunal Supremo, determina, por tanto, la nulidad del acto infractor, por la concurrencia de un vicio sustancial o material, para el que resulta inadecuado ordenar, como aquí se ha hecho, la retroacción de actuaciones para que la Administración, a sabiendas de que se alejaba del modo de comprobar señalado por la doctrina de esta Sala, lo haga bien esta vez.

La sentencia arriba citada, de 18 de febrero de 2020, prosigue su razonamiento del modo siguiente:

"[...] SEGUNDO.-Doctrina jurisprudencial ya establecida por esta Sala que da respuesta a las cuestiones debatidas.

La cuestión relativa a la idoneidad jurídica del medio de valoración consistente en la utilización de coeficientes -por lo general, únicos para todo el municipio- multiplicadores del valor catastral, cuando se trata de la comprobación del valor real de adquisición de bienes a efectos del gravamen en aquellos impuestos en que la base imponible se determina en función de ese mismo valor real ( artículo 57.1.b) de la Ley General Tributaria, en relación

con los artículos 10.1 y 46 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados -LITP- ha sido, como hemos adelantado, resuelta ya repetidamente por esta Sala, a partir de las dos sentencias de 23 de mayo de 2018, seguidas posteriormente por otras varias entre las que cabe mencionar las muy recientes de 10 y 12 de febrero pasado, recaídas en los recursos de casación 5848 y 5724/2018, precisamente por tratarse de la impugnación casacional de sentencias prevenientes de la misma Sala de instancia, la de esta jurisdicción con sede en Granada.

Tal jurisprudencia resuelve el problema jurídico y fija, ratificándola, la doctrina a propósito de la improcedencia de aplicar valores genéricos, objetivos o abstractos, prescindiendo del examen individualizado de cada inmueble. De dicha doctrina se infiere sin dificultad que el problema jurídico que presenta la utilización de este método comprobador va mucho más allá, trascendiéndolo, de un problema atinente a la motivación necesaria de los actos de valoración y de la liquidación que surge de ellos, pero la encierra también como parte integrante de los vicios del acto.

Indica la primera de las dos recientes sentencias reseñadas lo siguiente, que transcribimos ad pedem litterae para salvaguardar el principio de unidad de doctrina, emanación del de seguridad jurídica -la reseñada en ella es la que establecemos, por ratificación, como propia de este recurso:

" SEGUNDO.- Doctrina jurisprudencial sobre las cuestiones controvertidas.

Sobre la cuestión controvertida existe una jurisprudencia consolidada, de suerte que basta para resolver la controversia suscitada con aplicar al caso debatido la doctrina que sobre la normativa aplicable ha sido creada por este Tribunal Supremo.

Al respecto son numerosas las sentencias que se han dictado, valga por todas la sentencia de 23 de mayo de 2018, rec. cas. 1880/2017 , que estableció la siguiente doctrina:

"1) El método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes ( artículo 57.1.b) LGT ) no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo.

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

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

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

Sobre la tasación pericial contradictoria se dijo en la misma sentencia lo 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".

**Tercero.** *Aplicación de la doctrina jurisprudencial que hemos establecido al caso concreto que nos ocupa.*

Obviamente , la doctrina establecida por esta Sala, en las sentencias de 23 de mayo de 2018 , reproducidas en otras muchas posteriores, sobre los límites formales y sustantivos que conlleva la aplicación del artículo 57.1.b) de la Ley General Tributaria -LGT- cuando de la valoración -o, por mejor decir, la corrección del valor declarado- se trata, de bienes inmuebles a efectos del gravamen en impuestos cuya base imponible ha de ser coincidente, por exigencia legal, con el valor real de aquéllos, como sucede con el de transmisiones patrimoniales -equivalente, como

ya hemos dicho de modo uniforme y reiterado- con el que pactarían dos sujetos de derecho independientes entre sí, esto es, como regla general, con el valor de mercado, resulta trasladable in toto al caso debatido, lo que nos lleva a estimar la pretensión casacional, declarando la doctrina jurisprudencial que se reitera, así como a declarar que la sentencia de instancia debe ser casada y anulada y, examinando el asunto desde la perspectiva del juzgador de instancia, procede la anulación de los actos administrativos de liquidación y revisión impugnados en el litigio, con la devolución de los ingresos efectuados que proceda, incrementada en los intereses de demora legalmente establecidos.

Puede añadirse, puesto que así lo insta en su suplico la parte recurrente, que aunque resulte innecesario decirlo, por obvio, no podrá ser liquidada de nuevo la deuda, dada la consustancial inidoneidad del medio de comprobación empleado para determinarla en este singular caso [...]."

A tenor de tales términos y de la imposibilidad de repetir, en favor solo de la Administración, no del reclamante, la comprobación mal hecha, lo que se opone a un elemental principio de buena administración -máxime cuando el órgano liquidador, el TEAR revisor, la Sala de instancia y los defensores respectivos de ambas Administraciones demandadas, bien pudieron evitar esta casación con solo haber leído con una mínima detención los términos de nuestra jurisprudencia- el acto revisor es nulo y la retroacción también lo es.

## **Quinto.** *Consideraciones de la Sala, de recapitulación.*

**1.-** No estamos en el presente asunto, ante un mero defecto formal, causante de una imaginaria indefensión que no se ha identificado y, por ende, ante la necesidad de retroacción de actuaciones, repetición innecesaria que no se orienta a restañar la posición de indefensión, sino a favorecer y premiar a la Administración incumplidora.

Lo que el TEAR ordena -y al TSJ de Extremadura no le parece incorrecto- es que se otorgue a la Administración gestora la oportunidad de corregir su infracción y hacerlo ahora bien, esto es, siguiendo una jurisprudencia que burló, y no limitarse esta vez a la aplicación automática del art. 57.1.b) LGT -consistente en la aplicación de un coeficiente preestablecido con carácter general para cada municipio como índice multiplicador del valor catastral- sino singularizar, en relación con el bien inmueble objeto de valoración, el valor real de tal inmueble, que es la base imponible del impuesto. Esa labor de tener presente el bien concreto que se tasa con los presupuestos del art. 57.1.b) LGT no se detiene en un mero problema de motivación.

**2.-** Es precisa otra consideración: con el mandato de retroacción (que supone, de una parte, que hay un defecto formal y, de otra, que es causante de indefensión, porque en caso contrario sería irrelevante retroceder absurdamente en el procedimiento) el efecto que se provoca es una completa y total desnaturalización, por el TEAR y por la Sala sentenciadora, de nuestra jurisprudencia, sustituida por su pura inobservancia. Extraña, ante la evidencia, la posición procesal de las Administraciones recurridas.

**3.-** Es cierto que en nuestra doctrina se habla de motivación, pero en un sentido distinto al que utiliza el TEAR de Extremadura para permitir esa retroacción, en el seno del mismo procedimiento: nuestra repetida y abundante jurisprudencia, en su mayoría creada mucho antes de dictarse la sentencia impugnada, lo que afirma reiteradamente es que para enervar la valoración económica que consta en la declaración del impuesto por el contribuyente -que la ley, en el art. 108.4 LGT, presume cierta, por referencia al precio del negocio jurídico traslativo que determina el gravamen-, la Administración debe explicar cuáles son las razones por las que cree que ese valor no es el real. La motivación se refiere a los motivos por los que considera el órgano que corrige el valor declarado que el precio pactado en la transmisión patrimonial onerosa no es cierto o no es real.

**4.-** Obviamente, la aplicación de módulos sobre el valor catastral tampoco conduce per se, como hemos dicho repetidamente, a la determinación certera e individualizada de ese valor real, lo que significa que la Junta de Extremadura incumplió gravemente su deber de valorar de modo singular el bien transmitido en compraventa, en su liquidación de 4 de septiembre de 2019 -más de un año posterior a nuestras sentencias de 23 de mayo de 2018, que han sido abiertamente ignoradas por el órgano gestor, por el TEAR y por la Sala-

**5.-** Hay otra consideración que es importante destacar: la parte recurrente, en su reclamación, no se consideró indefensa ni pidió la retroacción para reparar defecto alguno de forma, sino que, invocando nuestras sentencias, sostuvo que la actuación de la Administración no cumplía ni remotamente las exigencias ordenadas por éste Tribunal, que requerían complementar el medio de comprobación del art. 57.1.b) LGT -inidóneo, por sí mismo, para determinar el valor real de los bienes- con una valoración metodológicamente correcta.

## **Sexto.** *Doctrina que se establece.*

Como lógica consecuencia de cuanto hasta ahora se ha razonado y con fundamento directo en nuestra jurisprudencia precedente, interpretativa del art. 57.1.b) LGT, en relación con la determinación de la base imponible en el IPT, que consideramos ha sido desdeñada, se fija la siguiente doctrina:

1) En el empleo del método del artículo 57.1.b) de la LGT, acorde con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos tributos en los que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real -como sucede en el presente caso- la inobservancia absoluta del deber de complementar la aplicación mecánica del coeficiente multiplicador del valor catastral con la realización de una actividad estrictamente comprobadora relacionada con el inmueble singular que se somete a avalúo constituye una infracción material, en tanto no determinante del expresado valor real.

2) No constituye tal infracción, pues, un defecto meramente formal que habilite la posibilidad de retroacción de actuaciones para efectuar una nueva comprobación respetuosa con el art. 57.1.b) LGT, según ha sido reiteradamente interpretado por este Tribunal Supremo.

3) La indefensión determinante de la posible retroacción de actuaciones está supeditada a la existencia probada y razonada de infracciones meramente formales, causantes de indefensión al administrado y alegadas por éste como concurrentes en el procedimiento revisor.

4) Se ratifica, confirma y mantiene, expresamente, nuestra jurisprudencia contenida en las sentencias de 23 de mayo de 2108 (recursos de casación nº 1880/2017 y 4202/2017), y todas las demás que la siguen.

### **Séptimo. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

## **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por EUROLID 97, S.L. contra la sentencia nº 431/2021, de 30 de septiembre, de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, pronunciada en el recurso nº 90/2021, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el mencionado recurso nº 90/2021, deducido por Eurolid 97, S.L., contra la resolución de 21 de diciembre de 2021, del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura (TEAR), que estimó parcialmente la reclamación interpuesta contra la liquidación provisional girada por la Dirección General de tributos de la Junta de Extremadura en concepto de impuesto de transmisiones patrimoniales, actos ambos de liquidación y revisión que se anulan por ser disconformes con el ordenamiento jurídico.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.