

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia 1589/2025 de 9 de diciembre de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 5855/2023****SUMARIO:**

Comprobación de valores. La comprobación de valores en el procedimiento de gestión. Impugnación de la comprobación de valores. Comprobaciones de valor firmes y consentidas.

El criterio sentado en la sentencia recurrida, en lo relativo a la determinación del valor comprobado a efectos de fijar la base imponible del ITP, al margen de que no profundiza acerca de las consecuencias de la jurisprudencia sobre la aplicación del art. 57.1.b) LGT, es correcto al fundamentarse en la improcedencia de que un mismo bien, adquirido en régimen de comunidad, pueda arrojar magnitudes diferentes para los dos compradores, razón por la cual el recurso de casación articulado por la Administración autonómica andaluza debe ser desestimado. Considera el Tribunal que aun cuando la aplicación del art. 134.5 LGT no parece posible de un modo directo, sí que revela, de un modo claro, que no cabe establecer bases imponibles dispares, en este caso determinación del valor real de un mismo bien, con diferencias entre las dos partes indivisas. No es admisible que, a efectos del ITP, medio bien tenga un valor real, que actúa como base imponible del impuesto, y el otro medio bien -adquiridos en el mismo acto, pues la compraventa fue la misma- tenga un valor diferente. En tal caso, los principios de capacidad económica y de justicia tributaria padecen de un modo frontal y directo en este caso. El resultado final que resalta la sentencia impugnada es fruto de una omisión imputable de modo directo a la Administración andaluza, debido a la grave falta de notificación del acuerdo de comprobación de valores que se entendió solo con uno de los contribuyentes. Por ello el Tribunal establece que si bien el art. 134.5 LGT únicamente resulta aplicable, de forma directa, en los procedimientos de gestión, inspección o revisión, respecto de obligados tributarios concurrentes en el mismo hecho imponible, el principio que incorpora debe ser interpretado en el sentido de que el ordenamiento jurídico no admite como válido y procedente que un mismo bien, adquirido en un mismo acto por dos comuneros, arroje valores económicos distintos para los diferentes adquirentes, contribuyentes por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, a los efectos de la determinación de la base imponible. Desde un punto de vista teleológico, el principio que emana del mencionado artículo 134.5 LGT puede invocarse respecto de comprobaciones de valor que hubieran sido consentidas, cuando con posterioridad se inicia un procedimiento de gestión o inspección relativo al mismo hecho imponible en que la propia Administración, incluso de oficio, puede corregir esa diferencia de valor y, con ello, la desigualdad de trato a ambos contribuyentes.

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

MARIA DOLORES RIVERA FRADE

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1.589/2025**

Síguenos en...

Fecha de sentencia: 09/12/2025
Tipo de procedimiento: R. CASACION
Número del procedimiento: 5855/2023
Fallo/Acuerdo:
Fecha de Votación y Fallo: 02/12/2025
Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís
Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD SEC.2
Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos
Transcrito por:
Nota:
R. CASACION núm.: 5855/2023
Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís
Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1589/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

D.^a María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 9 de diciembre de 2025.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **5855/2023**, interpuesto por la **JUNTA DE ANDALUCÍA** representada y defendida por el Letrado de sus servicios jurídicos, contra la sentencia de 19 de mayo de 2023, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de Sevilla, en el recurso nº 783/2020. Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de **LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**. 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 19 de mayo de 2023, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que debemos estimar y estimamos parcialmente el presente recurso deducido contra la resolución recogida en el primer Fundamento de Derecho, por no ser conforme al ordenamiento jurídico, anulándola y dejándola sin efecto en lo relativo exclusivamente a la base imponible contemplada respecto del Sr. Rodrigo, que debe ser idéntica a la referida a la Sra. Adolfina, esto es, 36. 000 euros .Sin imposición de las costas [...]"

SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, el Letrado de la Junta de Andalucía presentó escrito de preparación de recurso de casación el 11 de julio de 2023.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifica como infringido el apartado quinto del artículo 134 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 12 de julio de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El Letrado de la Junta, en la citada representación, ha comparecido como recurrente, el 1 de septiembre de 2023, y el Abogado del Estado, como recurrido, lo ha hecho el 10 de septiembre de 2023, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

Síguenos en...

La Sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 29 de mayo de 2024, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si el artículo 134.5 LGT únicamente resulta aplicable durante la pendencia de procedimientos de gestión, inspección o revisión, respecto de obligados tributarios concurrentes en el mismo hecho imponible o, por el contrario, también puede invocarse respecto de comprobaciones de valor firmes y consentidas, cuando con posterioridad se inicia un procedimiento de gestión o inspección relativo al mismo hecho imponible y para otro sujeto pasivo [...]"

2. El Letrado de la Junta de Andalucía, interpuso recurso de casación en escrito de 18 de julio de 2024, en el que se solicita lo siguiente:

"[...] Por lo tanto, pretende esta parte que el Tribunal Supremo al que nos dirigimos case y anule la Sentencia de 19 de mayo de 2023, conforme a la interpretación defendida, y que como consecuencia de lo anterior decrete la íntegra desestimación del recurso contencioso administrativo y de la demanda, confirmando la Resolución recurrida [...]"

CUARTO.-Escrito del Abogado del Estado en el recurso de casación.

El Abogado del Estado presentó escrito el 8 de octubre de 2024, en que manifiesta que, dentro del plazo concedido y previa autorización, manifiesta que se abstiene de formular oposición.

QUINTO.-Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 2 de diciembre de 2025, 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 artículo 134.5 LGT únicamente resulta aplicable durante la pendencia de procedimientos de gestión, inspección o revisión, respecto de obligados tributarios concurrentes en el mismo hecho imponible o, por el contrario, también puede invocarse respecto de comprobaciones de valor firmes y consentidas, cuando con posterioridad se inicia un procedimiento de gestión o inspección relativo al mismo hecho imponible y para otro sujeto pasivo.

En el recurso de instancia se impugnaron los acuerdos del TEAR de Andalucía de 24 de septiembre de 2020, parcialmente estimatorios de las reclamaciones que los actores habían deducido frente a liquidaciones del impuesto sobre transmisiones patrimoniales -ITP- y sanciones, practicadas por la Oficina Liquidadora de Priego de Córdoba. La estimación parcial que acordó el TEAR consistió en la anulación de la sanción.

La sentencia de instancia, aquí impugnada, estimó en parte el recurso contencioso-administrativo, ya que se debatían dos motivos de anulación:

a) El primero, que queda fuera del recurso de casación porque, habiendo sido confirmado, no se ha discutido por los destinatarios de la liquidación -que no son parte ahora-, se refería a la aplicación a los recurrentes del tipo de gravamen reducido. En efecto, el motivo se refería a la aplicación a la compraventa de una vivienda que adquirieron los actores, al 50%, el 27 de febrero de 2015, del tipo reducido del 3,5 % previsto en el párrafo primero del artículo 24 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, aplicable al caso.

De acuerdo con este precepto:

"...en la modalidad de TPO del ITPAJD se aplicará el tipo de gravamen reducido del 3,5% en la transmisión de inmuebles cuyo valor real no supere 130.000 euros, cuando se destinen a vivienda habitual del adquirente y éste sea menor de 35 años..."

De esos requisitos para disfrutar del tipo reducido -3,5 en vez del general del 8 por 100, no se discuten los relativos al límite del valor real del inmueble y la edad de los adquirentes, sino únicamente controvertido el consistente en que el destino del inmueble comprado lo fuer para vivienda habitual.

b) En cuanto al segundo punto de discusión, sobre la autoliquidación practicada, se efectuó una comprobación de valores. El Sr. Rodrigo, uno de los adquirentes y sujetos pasivos, mostró

conformidad con el valor comprobado por la Administración (47.910,79 euros, frente a los 36.000 euros declarados). El Sr. Rodrigo no impugnó tal valor comprobado, que, sin embargo, extrañamente, no se notificó a la Sra. Adolfinia, que no había sido objeto de comprobación alguna. c) Pasados casi cuatro años desde la compra de la vivienda, la misma Oficina liquidadora antes mencionada inició de oficio, ahora frente a cada uno de los dos adquirentes, un procedimiento de comprobación limitada, dirigido esta vez a verificar la aplicación del tipo reducido del 3,5 %, girándoles las propuestas de liquidación por el impuesto liquidado y comprobado -ITP-, sobre la mitad del valor previamente comprobado (23.955,39 euros) y al tipo general del 8 %, por no entender justificado que la vivienda hubiera constituido su residencia habitual en los plazos del art. 54 del RIRPF (12 meses para su ocupación y tres años para continuar residiendo en la misma) toda vez que los domicilios fiscales de ambos figuraban ante la AEAT en lugares distintos al de esta vivienda, lo que fue notificado al aquí reclamante el 21/2/2019. Los interesados presentaron sendas alegaciones el 27 de febrero de 2019 aportando la documentación que estimaron conveniente para demostrar su residencia en la vivienda... Este procedimiento finalizó con liquidación provisional, para cada sujeto pasivo, al tipo general del impuesto del 8 % notificada al interesado el 28 de marzo siguiente.

Dado que la Sra. Adolfinia había alegado, además, que no le fue notificada en su momento la liquidación correspondiente a la comprobación del valor del inmueble, lo que le causaba indefensión, la Administración disminuyó, en la liquidación, su base imponible a la mitad del valor declarado (18.000 euros), manteniendo el tipo general del 8%. El 24 de abril de 2019, ambos adquirentes presentaron recurso de reposición, desestimado en los respectivos acuerdos.

El obligado recibe este acuerdo el 24 de mayo de 2019 e impugnó su liquidación a través de reclamación económico-administrativa, en tanto la reclamación de D.^a Adolfinia fue objeto de otra reclamación paralela.

SEGUNDO.-Alegaciones de la Administración recurrente.

8. Frente a la sentencia parcialmente estimatoria, el escrito de interposición del recurso de casación por la Junta de Andalucía pone el acento en el acto firme y consentido, en los siguientes términos:

"ÚNICA.- SOBRE LA INFRACCIÓN POR LA SENTENCIA DE INSTANCIA DEL ARTÍCULO 134.5 DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA .

1. Exposición razonada sobre por qué han sido infringidas las normas o la jurisprudencia identificadas como tales en el escrito de preparación (artículo 92.3 a) de la LJCA).

La Sentencia de 19 de mayo de 2023 que recurrimos en casación considera que, aunque uno de los dos obligados tributarios había dejado firme y consentida la comprobación de valor notificada al mismo, la posterior estimación de la pretensión relativa al valor comprobado respecto del otro obligado tributario, en el marco de un procedimiento de comprobación limitada, lleva a que se aplique a ambos la misma base imponible, de acuerdo con el artículo 134.5 LGT , evitando así una dualidad de bases imponibles respecto de la adquisición de un mismo inmueble. Recordemos que la resolución administrativa fundaba esta diferencia de bases imponibles en que, respecto del obligado al que se había notificado la comprobación de valor, la liquidación había devenido consentida y firme, por lo que quedaba vinculado por su contenido.

Por el contrario, la Sala considera prevalente el artículo 134.5 LGT , y entiende que, si con posterioridad se iniciaron sendos procedimientos de comprobación limitada respecto de otros aspectos de la obligación tributaria, nada impedía a la Administración aplicar a ambos obligados tributarios la misma base imponible, pues a su entender, no había liquidación firme respecto del Sr. Rodrigo (al cual sí se le había notificado la liquidación derivada de la comprobación de valor, sin que el mismo interpusiera recurso contra dicha resolución).

Como dijimos en nuestro escrito de preparación del recurso de casación, consideramos que la aplicación del artículo 134.5 LGT requiere que por los obligados tributarios del mismo hecho imponible se interpongan los recursos correspondientes, en el marco de los cuales se hará la aplicación del apartado quinto, de cara a uniformar la aplicación de los valores que resulten de la estimación de dichos recursos o tasaciones periciales contradictorias, so pena no solo de infringir el tenor literal y sistemático del precepto, sino también la fundamental seguridad jurídica aparejada a la preclusión de plazos para interponer recursos y a la firmeza de los actos y resoluciones no recurridos.

Planteados así los términos de nuestra casación, procedemos a exponer cómo ha resultado infringido el artículo 134.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria .

El artículo 134 LGT no es una norma tributaria sustantiva, sino que regula el procedimiento de comprobación de valores y las incidencias que pueden devenir en el mismo.

Ciertamente, si tramitado el procedimiento de comprobación de valores, se promueve tasación pericial contradictoria o recurso por los obligados tributarios, el apartado quinto del precepto impone una aplicación uniforme de valores a fin de evitar diferencias injustificadas, pero ello hay que entender que está condicionado siempre a que los interesados hayan promovido los recursos oportunos en tiempo y forma, como resulta de una interpretación sistemática de dicho precepto en relación con el régimen general de impugnación antes expuesto, constituido por los artículos 213 y 222 a 249 LGT, que reflejan la imperatividad de deducir reclamación económico-administrativa y, contra su desestimación o contra la del recurso de alzada correspondiente, interponer el oportuno recurso contencioso-administrativo.

Véase que el apartado quinto prevé la aplicación del valor a los restantes obligados tributarios "teniendo en consideración lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado anterior", conforme al cual "Cuando en un procedimiento posterior el valor comprobado se aplique a otros obligados tributarios, estos podrán promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria".

De esta remisión se deduce que la aplicación uniforme de valores está supeditada a los recursos o tasaciones promovidos por otros obligados tributarios, lo que ha de ponerse en relación con las normas generales de eficacia y firmeza de los actos administrativos.

Por lo tanto, si siendo dos o más obligados tributarios respecto de un mismo hecho imponible, uno de ellos no promueve la tasación pericial contradictoria o no interpone los recursos preceptivos, no resulta aplicable dicho artículo 134.5 LGT.

En el caso de autos, se habían dictado sendas liquidaciones de comprobación de valor a ambos obligados tributarios.

Uno de ellos, el Sr. Rodrigo, aunque recibió la notificación, decidió no promover tasación ni interponer recurso alguno, deviniendo firme la liquidación.

La segunda obligada, la Sra. Adolfinia, no recibió la notificación de dicha liquidación, de ahí que efectuase las alegaciones correspondientes en el momento en que tiene conocimiento de dicha comprobación de valor, ya con posterioridad, al incoarse procedimiento de comprobación limitada, estimándose sus alegaciones relativas a este punto.

Respecto del Sr. Rodrigo, el hecho de que, con posterioridad, se incoe un procedimiento de comprobación limitada, referido a otros elementos de la obligación tributaria no comprobados con anterioridad (como era la aplicabilidad de un tipo beneficiado fiscalmente), no implica reabrir los plazos para recurrir y pretender la aplicación de otras bases imponibles, las cuales ya hayan devenido firmes y consentidas para el que reclama.

En este sentido, aunque la Sala manifiesta que, respecto del Sr. Rodrigo, no mediaba liquidación firme, sí existía dicha liquidación, pues no se niega que se le notificase liquidación tributaria derivada de la comprobación de valores, frente a la cual ni se promovió tasación pericial contradictoria, ni se interpuso recurso alguno.

Distinto es que la misma no fuese definitiva, sino provisional, y que, por tanto, pudiera iniciarse un ulterior procedimiento de comprobación limitada o de inspección, tal y como recoge el artículo 101 LGT, que diferencia en este sentido entre liquidaciones provisionales y definitivas (distinción efectuada a efectos de poder iniciar procedimientos administrativos de comprobación o inspección), no debiendo confundirse con liquidaciones firmes y no firmes (sean definitivas o provisionales).

De admitirse la aplicación del artículo 134.5 LGT llevada a cabo por la Sala, ello daría lugar a que resultase irrelevante la firmeza de los actos administrativos, en la medida en que sean objeto de comprobación otros elementos de la obligación tributaria en un ulterior procedimiento.

Esta interpretación lleva a una ampliación artificial de los plazos para recurrir en vía administrativa y judicial, que viene a contradecir el tenor y sistemática del mismo precepto, el cual, como ya se ha expuesto, condiciona su aplicación a que se promueva "su impugnación o la tasación pericial contradictoria", de acuerdo con la remisión al apartado dos de ese mismo artículo.

Es más, en el caso de autos se pretende la aplicación del artículo 134.5 LGT a raíz de la posterior estimación de la pretensión a la segunda obligada tributaria, en el marco del procedimiento de comprobación limitada.

Sin embargo, podríamos plantearnos, siguiendo la tesis postulada por la demandante y acogida por la Sala de instancia, qué habría ocurrido si sólo se hubiese tramitado un procedimiento de comprobación de valores, y sólo lo hubiese recurrido uno de los obligados tributarios, y el otro hubiese dejado firme la liquidación.

Siguiendo el criterio fijado en instancia, la estimación de la reclamación del otro obligado tributario obligaría, por mor del artículo 134.5 LGT, a aplicar al otro obligado no recurrente la misma base imponible, a pesar de no haber recurrido.

No obstante, en este caso, saltaría aún más a la vista que esa pretensión no tendría acogida, por la reiterada firmeza de la liquidación. Por lo tanto, lo mismo ocurre si, con posterioridad, se incoa un procedimiento de comprobación limitada en el que se examinan otros elementos de la obligación tributaria, el cual no da lugar a reabrir los plazos administrativos de recursos.

Véase que este es el criterio seguido en otras figuras del ordenamiento jurídico, como ocurre con los supuestos de extensión de efectos previstos en el artículo 110 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativo, el cual precisamente sólo resulta aplicable, además de en materia de personal y de unidad de mercado, a la materia tributaria.

Según dicho precepto, resulta imperativo reconocer la situación jurídica individualizada fijada en una sentencia firme a otros interesados que se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo (artículo 110.1.a) LJCA). Podríamos decir que de manera idéntica al artículo 134.5 LGT .

Sin embargo, como límite a dicha aplicación, el apartado quinto del precepto establece que:

"5. El incidente se desestimará, en todo caso, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Si existiera cosa juzgada.

b) Cuando la doctrina determinante del fallo cuya extensión se postule fuere contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo o a la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia en el recurso a que se refiere el artículo 99.

c) Si para el interesado se hubiere dictado resolución que, habiendo causado estado en vía administrativa, fuere consentida y firme por no haber promovido recurso contencioso-administrativo".

TERCERO.-Consideraciones de la Sala.

1.El art. 134.5 de la Ley General Tributaria -LGT-, dentro del artículo referido a la práctica de la comprobación de valores, señala lo siguiente:

"5. Si de la impugnación o de la tasación pericial contradictoria promovida por un obligado tributario resultase un valor distinto, dicho valor será aplicable a los restantes obligados tributarios a los que fuese de aplicación dicho valor en relación con la Administración tributaria actuante, teniendo en consideración lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado anterior".

2.Tal precepto debe ser interpretado teleológicamente, en el sentido de que contiene la idea básica de que el ordenamiento jurídico no consiente que existan comprobaciones de valores que arrojen cantidades distintas para los diversos obligados tributarios. En este caso, además, se trata de dos personas que adquieren conjuntamente, *pro indiviso*, un único bien inmueble. El Sr. Rodrigo fue sometido a comprobación del valor y consintió su resultado, como hemos visto. Sin embargo, resulta extraño que la Junta de Andalucía no advirtiese, como era su deber y podía hacerlo, que había dos propietarios, adquirentes, sujetos pasivos del impuesto controvertido, en relación con un bien único.

3.Al efecto, el escrito de interposición del recurso deducido por la Administración andaluza pone el acento en la diferencia que existe en las situaciones de ambos recurrentes de instancia, derivada de la presencia del acto firme y consentido, porque el Sr. Rodrigo fue objeto de una comprobación de valores (sobre su mitad, y así se dice) en que se provocó un aumento de la base imponible, solo aplicable a él; mientras que la Sra. Adolfinia, adquirente también, no fue parte ni intervino en este procedimiento de comprobación de valores, por lo que se entendió que conservaba su base imponible originaria intacta (la declarada de 36.000 euros, esto es, 18.000 euros para cada cuota indivisa).

4.No es secundario, para el adecuado enjuiciamiento casacional, que se abriera luego ese procedimiento de comprobación limitada, de oficio, para comprobar y regularizar el tipo de gravamen y que, a juicio de este Tribunal Supremo, enerva todo posible efecto adverso derivado del pretendido acto firme y consentido, en los términos apreciados, pues el procedimiento dirigido a establecer la deuda tributaria continuaba, a iniciativa de la propia Administración. En tal contexto, además, bien pudo ésta corregir, incluso de oficio, esa anómala diferencia entre las bases imposables establecidas para cada uno de los dos adquirentes, respecto de un único bien, es de repetir, para evitar el contrasentido de que tributen a partir de la aplicación de un tipo sobre bases imposables diferentes respecto del mismo bien, que no puede poseer, en sí mismo, valores distintos, máxime cuando no hay partes propiamente dichas en ese proindiviso.

5.En otras palabras, consideramos que se lleva al extremo, en este caso, por la Administración autonómica, el concepto de acto firme y consentido, pues este es el que resulta irrecurrible por cualquier medio, en su calidad de acto final y definitivo; mientras que aquí no ha sido así, pues el propio procedimiento de comprobación limitada, como hemos señalado, hacía proseguir la

determinación de la base imponible, aunque su objeto se ciñera únicamente a verificar la procedencia o no del tipo de gravamen reducido, condicionado a la concurrencia de ciertas circunstancias que se ponían en tela de juicio, comprobación que era una ocasión para corregir, aun de oficio, las diferentes de valor entre los dos compradores.

6. La sentencia es correcta, desde esta perspectiva:

En su fundamento cuarto aborda la cuestión de la base imponible, en los siguientes términos, literalmente transcritos:

"Cuarto.-En lo relativo a la existencia de bases imponibles distintas para cada propietario, ello responde a que el Sr. Rodrigo, tras comprobación de valor, mostró conformidad con el determinado por la Administración (47.910,79 euros, frente a los 36.000 declarados). El Sr. Rodrigo no impugnó tal valor comprobado, que, sin embargo, no fue notificado a la Sra. Adolfina, quien en un momento posterior, en el procedimiento de comprobación limitada que es origen de las liquidaciones aquí examinadas, defecto, que en tal momento sí apreció la Administración, con lo cual, respecto de ella, la base imponible difiere de la del otro adquirente.

Siendo la base imponible uno de los elementos de la liquidación y dado que la Administración hubo de girar nuevas liquidaciones alterando el tipo impositivo (del 3,5 al 8%), respecto de los dos adquirentes, pues no había liquidación firme respecto del Sr. Rodrigo, bien pudo igualmente considerar que la base imponible debía ser la misma para ambos adquirentes y no llevar a una situación de desigualdad entre ellos provocada, además, por el empleo en la comprobación de valor que se entendió con el Sr. Rodrigo de un método tan cuestionado como el del art 57.1.b) de la LGT, al punto que el TS en diversas ocasiones, por todas STS de 23 de mayo de 2018, no ha avalado su utilización.

En este sentido, el art 134.5 LGT dispone que "si de la impugnación o de la tasación pericial contradictoria promovida por un obligado tributario resultase un valor distinto, dicho valor será aplicable a los restantes obligados tributarios a los que fuese de aplicación dicho valor en relación con la Administración tributaria actuante, teniendo en consideración lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado anterior.

Procede, en consecuencia, la estimación parcial del presente recurso".

7. La sentencia de instancia, en el tratamiento argumental y en su fallo, es acertada, en tanto pone el acento en la injustificada desigualdad de trato entre ambos contribuyentes, a quienes se revisa el valor declarado, a efectos de determinar la base imponible, que está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda (art. 10.1 de la Ley del Impuesto, Texto Refundido de 1993, aplicable *ratione temporis* en 2015, fecha de la adquisición mediante compraventa).

Sin embargo, la sentencia no detalla ni razona con amplitud la afirmación que de pasada realiza sobre el empleo *"en la comprobación de valor que se entendió con el Sr. Rodrigo de un método tan cuestionado como el del art. 57.1.b) de la LGT, al respecto"*, pues ese medio de comprobación, por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, no ha sido específicamente cuestionado en este asunto, por lo que lo que afirma la sentencia no puede servirnos de base para poner en duda la corrección de su aplicación en la comprobación de valores seguida, al margen de las incidencias procedimentales acaecidas.

8. Como conclusión, aun cuando la aplicación del art. 134.5 LGT no parece posible de un modo directo, sí que revela, de un modo claro, que no cabe establecer bases imponibles dispares, en este caso determinación del valor real de un mismo bien, con diferencias entre las dos partes indivisas. No es admisible que, a efectos del ITP, medio bien tenga un valor real, que actúa como base imponible del impuesto, y el otro medio bien -adquiridos en el mismo acto, pues la compraventa fue la misma- tenga un valor diferente. En tal caso, los principios de capacidad económica y de justicia tributaria padecen de un modo frontal y directo en este caso. Además, el resultado final que resalta la sentencia impugnada es fruto de una omisión imputable de modo directo a la Administración andaluza, debido a la grave falta de notificación del acuerdo de comprobación de valores que se entendió solo con el Sr. Rodrigo.

CUARTO.-Jurisprudencia que se establece.

1) Si bien el artículo 134.5 LGT únicamente resulta aplicable, de forma directa, en los procedimientos de gestión, inspección o revisión, respecto de obligados tributarios concurrentes en el mismo hecho imponible, el principio que incorpora debe ser interpretado en el sentido de que el ordenamiento jurídico no admite como válido y procedente que un mismo bien, adquirido en un mismo acto por dos comuneros, arroje valores económicos distintos para los diferentes adquirentes, contribuyentes por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, a los efectos de la determinación de la base imponible.

2) Desde un punto de vista teleológico, el principio que emana del mencionado artículo 134.5 LGT puede invocarse respecto de comprobaciones de valor que hubieran sido consentidas, cuando con posterioridad se inicia un procedimiento de gestión o inspección relativo al mismo hecho imponible en que la propia Administración, incluso de oficio, puede corregir esa diferencia de valor y, con ello, la desigualdad de trato a ambos contribuyentes.

QUINTO.-Resolución del recurso de casación a partir de la aplicación de la anterior doctrina.

El criterio sentado en la sentencia recurrida, en lo relativo a la determinación del valor comprobado a efectos de fijar la base imponible del ITP, al margen de que no profundiza acerca de las consecuencias de la jurisprudencia sobre la aplicación del art. 57.1 b) LGT, cuyas características desconocemos, es correcto al fundamentarse en la improcedencia de que un mismo bien, adquirido en régimen de comunidad, pueda arrojar magnitudes diferentes para los dos compradores, razón por la cual el recurso de casación articulado por la Administración autonómica andaluza debe ser desestimado.

SEXTO.-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 cuarto de esta sentencia.
 - 2º)No ha lugar al recurso de casación deducido por la **JUNTA DE ANDALUCÍA**,representada y asistida por el Letrado de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia de 19 de mayo de 2023, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, en el recurso nº 780/2020 y acumulado nº 783/2020.
 - 3º)No hacer imposición de las costas procesales del recurso de casación.
- 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).