



Roj: **STS 2180/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:2180**

Id Cendoj: **28079130022018100155**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **05/06/2018**

Nº de Recurso: **2867/2017**

Nº de Resolución: **943/2018**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JESUS CUDERO BLAS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPREMO

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 943/2018**

Fecha de sentencia: 05/06/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **2867/2017**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 16/05/2018

Voto Particular

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

Procedencia: T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.2

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: Emgg

Nota:

R. CASACION núm.: **2867/2017**

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

**TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 943/2018**

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado



D. Angel Aguallo Aviles

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 5 de junio de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **2867/2017** interpuesto por la **JUNTA DE COMUNIDADES DE CASTILLA-LA MANCHA**, representada y defendida por la letrada de sus servicios jurídicos, contra la sentencia de 9 de marzo de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Segunda- del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, pronunciada en el recurso núm. 90/2016 , sobre liquidación provisional del impuesto sobre transmisiones patrimoniales -ITP-.

Han comparecido como partes recurridas el Abogado del Estado, en nombre y representación de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**; y la procuradora doña María Teresa Aguado Simarro, en el de **DON Emiliano** .

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. En este recurso de casación se impugna la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha, de 9 de marzo de 2017 , que estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Emiliano contra la resolución de 12 de noviembre de 2015, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Castilla-La Mancha, que había desestimado la reclamación deducida contra la resolución de 11 de junio de 2012, del liquidador de la Oficina Liquidadora de Illescas (Toledo), de la Consejería de Economía y Hacienda de Castilla-La Mancha. En ésta se practicó liquidación provisional derivada de expediente de comprobación de valores del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, fijando una cuota diferencial de 3.271,52 euros, derivada del valor comprobado de 121.729,51 euros frente al declarado de 75.000 euros, en relación con la adquisición, en escritura pública de compraventa, de una vivienda y sus anejos en Seseña (Toledo).

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

a) Mediante escritura pública de compraventa otorgada el 16 de marzo de 2012, adquirió don Emiliano y otra más una vivienda y sus anejos, en el municipio de Seseña (Toledo) por un precio de 75.000 euros, a la entidad mercantil Altamira Santander Real Estate, S.A. La Administración autonómica efectuó comprobación de valores de la que resultó, para tales inmuebles, el de 121.729,51 euros, conforme al método que prevé el art. 57.1.b) de la Ley General Tributaria -LGT -, lo que llevó a cabo aplicando un índice multiplicador sobre el valor que figura en el registro oficial de carácter fiscal, concretamente el valor catastral del inmueble. Notificada la valoración y la liquidación subsiguiente, el Sr. Emiliano formuló frente a ésta reclamación ante el TEAR de Castilla-La Mancha, que la desestimó en el citado acuerdo de 12 de noviembre de 2015.

b) La Sala de instancia dictó sentencia de 9 de marzo de 2017 , estimatoria del recurso jurisdiccional entablado, y anuló la liquidación impugnada. La sentencia razona lo siguiente, en relación con la motivación de la liquidación recurrida (FJ 2º):

"[...] SEGUNDO.- En relación con la insuficiente motivación de la liquidación provisional impugnada, se alega en la demanda que según el art. 134.3 de la LGT , las propuestas de valoración deben ser motivadas o, lo que es lo mismo, deben contener los elementos y hechos que justifiquen el aumento de la base imponible. Por su parte, la jurisprudencia señala que la valoración realizada por la Administración debe enumerar los elementos de juicio y cálculo que han sido tenidos en cuenta para la obtención del valor comprobado. En el caso que nos ocupa, la Administración se ha limitado a partir de unos valores catastrales tras la aplicación a los mismos de los coeficientes multiplicadores publicados por la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, sin hacer una comprobación real de cuál pueda ser el precio o valor de la vivienda partiendo de criterios tales como el valor de mercado, el valor de zona, el estado real de la vivienda, de la urbanización donde la misma se encuentra radicada, etc., lo que causa una evidente indefensión al administrado que por no conocer los criterios tenidos en cuenta por la Administración o ser estos notoriamente insuficientes, deben suponer la anulación del expediente administrativo de comprobación de valores.



Entendemos que dichas alegaciones han de ser desestimadas por cuanto, como ya ha dicho esta Sala en reiteradas ocasiones, la Administración aplica un método legalmente previsto, y explica al interesado, aunque de forma sucinta, la forma en que lo obtuvo, pues en el trámite de alegaciones indicó que la comprobación de valores se hacía por el valor comprobado por referencia a los valores catastrales a la fecha de devengo del impuesto, con aplicación de los coeficientes multiplicadores oficialmente publicados por la Consejería de Economía y Hacienda, según lo dispuesto en el art. 57.1 b) de la Ley 58/2003, General Tributaria".

Abordada tal cuestión, la sentencia *a quo* examina la validez de la liquidación en cuanto al fondo mismo de la valoración en que descansa, señalando que la parte recurrente ha acreditado que mediante la aplicación de un método diferente al empleado por la Administración se alcanza no sólo un avalúo notablemente inferior al determinado por ésta, sino que se ajusta en mayor medida al valor real del inmueble objeto de la transmisión dominical. Así lo razona en el F.J. 3º, tras reseñar el artículo 57.1 LGT :

"[...] La parte actora alega que en el conjunto residencial construido sobre la parcela de terreno 23.1, 23.2 del S.A.U. "EL QUIÑÓN" de las Normas Subsidiarias del municipio de Seseña, la sociedad Altamira Santander Real Estate, S.A., en su condición de inmobiliaria del Banco Santander Central Hispano, S.A., se adjudica, entre otras, la finca objeto de transmisión. Que tanto la vivienda como el resto de los inmuebles edificados sobre la parcela de terreno antedicha, fueron construidos con anterioridad a dicha adjudicación por el promotor conocido a través de la prensa nacional como "EL POCERO", y ante el impago de las hipotecas y créditos concedidos al promotor por parte del mismo, el Banco Santander, en su condición de acreedor hipotecario, tuvo necesidad de adjudicarse el referido inmueble a través de la aludida inmobiliaria, quien, a su vez, transmitió esta vivienda al recurrente. Atendiendo a las condiciones del mercado, en el año 2012 se produjo por parte de dicha inmobiliaria una rebaja drástica de los precios de las viviendas, con la evidente necesidad y finalidad de venderlas, siendo la rebaja objeto de divulgación pública y publicidad en la propia urbanización, vendiéndose las viviendas de tres y cuatro dormitorios desde 65.000 euros. Y, a la vista de los precios notoriamente rebajados, el recurrente adquirió la vivienda en cuestión a un precio de 75.000 euros. Es decir, el Banco Santander y su inmobiliaria Altamira decidieron vender las viviendas al precio de mercado reinante, ofertando de manera pública los precios rebajados, oferta que fue aceptada por los compradores. Por tanto, no nos encontramos aquí en un supuesto en que sin la más mínima publicidad o con publicidad atenuada concurren dos sujetos a la Notaría y se transmite un inmueble por un precio que puede ser sospechoso de que coincida con el real. Aquí se está hablando de transmisión en bloque por unas condiciones señaladas de manera pública que permite deducir que el precio escritura de la vivienda coincide con el precio real percibido y abonado por la misma, precio que además coincide con los criterios de mercado. Concluye diciendo que la vivienda, que en 2007 hubiese costado de 140.000 euros en adelante, vio luego su precio rebajado a la mitad.

En la sentencia de 18 de junio de 2013 (recurso 195/2009), hemos señalado que *"Así las cosas, los medios de comprobación que se establecen en la LGT y en la Ley 17/2005 se establecen de forma no jerárquica, sino como opciones posibles todas ellas. Pues bien, entendemos que si el actor demuestra, como lo hace, que con unos métodos legales de valoración se obtendría un valor notoriamente inferior al obtenido por la Administración mediante la aplicación de otros métodos, y más próximo al declarado, en tal caso es necesario justificar por qué se aplica uno y no el otro. De manera muy particular cuando resulta que el que el método que da un resultado inferior es el que en la misma época de la comprobación se estaba regulando como de aplicación prioritaria por la Orden de 09/08/2007 de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, sobre normas para la aplicación de los medios de valoración previstos en el art. 57.1.b de la Ley General Tributaria (la Orden se aprobó el 9 de agosto, se publicó en el DOCM de 21 y entró en vigor el 22). Al margen de que la Orden fuera o no aplicable estrictamente al caso, la misma simplemente viene a reforzar la idea de que si por un determinado método se obtiene un resultado inferior y más afín al declarado por el sujeto pasivo, habrá que explicar por qué no se aplica, máxime cuando tal método era el que por las mismas fechas la Junta consideraba prioritario"*.

Esta misma Sala y Sección ha tenido ocasión de pronunciarse en relación con alegaciones similares a la de autos en sentencias como la que se acaba de mencionar. En fechas recientes nos hemos pronunciado sobre el orden de prelación de los distintos métodos de comprobación contemplados por el art. 57.1 de la LGT, lo que hemos rechazado expresamente en sentencias como las de 2 de junio (recurso 2/2015) y 11 de febrero de 2016 (recurso 465/2013).

En dicha sentencia decíamos que puede observarse que la Ley no establece ningún orden de preferencia entre métodos. El art. 17 de la Ley autonómica 17/2005, de 29 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos (ya derogada cuando se verificó el hecho imponible de autos y no aplicable al caso) interpretaba correctamente el precepto cuando decía que los métodos podrán usarse "indistintamente". Lo que importa es que se elija el método que mejor determine el "valor real", que es la base imponible del impuesto.



En consecuencia, habiéndose acreditado que la vivienda fue transmitida por la referida inmobiliaria, del Banco Santander, entendemos que el precio efectivamente pagado por el demandante era el valor de mercado en la referida urbanización, cuyos precios fueron reduciéndose en un momento de grave crisis económica y ante la falta de compradores, hasta llegar a la cifra que consta en la escritura de compraventa.

Y no habiéndose explicado por la Administración autora del acto originario impugnado por qué no se aplica dicho valor, limitándose a aplicar el método utilizado, se impone la estimación del recurso [...].

### SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La letrada de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, en la representación legal y defensa jurídica que legalmente ostenta, presentó el 28 de marzo de 2017 escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, la Administración autonómica identifica como normas infringidas el artículo 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 -TRLITP-; los artículos 57.1 y 135 de la LGT; y, el artículo 158 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 -RGAT-.

3. La Sala de instancia acordó, mediante auto de 16 de mayo de 2017, tener por preparado el recurso de casación de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha contra la mencionada sentencia de 9 de marzo de 2017.

4. La sección primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por auto de 2 de octubre de 2017, en que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en las siguientes tres cuestiones concatenadas:

*Primera. Determinar si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, para comprobar el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real.*

*Segunda. Determinar si, en caso de no estar conforme, el interesado puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho o resulta obligado a promover una tasación pericial contradictoria para desvirtuar el valor real comprobado por la Administración tributaria a través del expresado método, habida cuenta de que es el medio específicamente regulado para cuestionar el valor comprobado por la Administración tributaria en caso de discrepancia.*

*Tercera. Determinar si puede ser considerado como precio medio de mercado del inmueble urbano transmitido, que refleja su valor real, el precio satisfecho por el adquirente en una situación puntual y excepcional en el mercado local ...".*

Se añade que se identifican, en principio, como normas jurídicas que deben ser objeto de interpretación, las mismas disposiciones legales y reglamentarias que se han citado, mencionadas como tales por la Administración recurrente.

TERCERO. Interposición del recurso de casación y oposición formulada por la Abogacía del Estado y por la representación procesal del Sr. Emiliano.

1. La Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha interpuso recurso de casación mediante escrito de 28 de noviembre de 2017, que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas: a) En primer lugar, el artículo el artículo 46 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (TRLITPyAJD); b) En segundo lugar, los artículos 57.1 y 135 de la LGT; c) En tercer lugar, el artículo 158 del RGAT.

El fundamento del recurso descansa en la siguiente argumentación, sintéticamente expuesta:

**a) Sostiene en primer término la validez y el carácter objetivo del método de valoración a través de coeficientes multiplicadores sobre el valor catastral asignado al inmueble**, pues el artículo 57 de la LGT regula una serie de medios de comprobación de valores. Que se ofrezcan varios -indica- ya dice mucho de las complejidades a las que nos podemos enfrentar, pero también que siempre ha de primar un ideal, y es que todos estos medios caen en saco roto si con ellos no logramos comprobar el *valor real* de las cosas. Hacia



esa objetividad se mueven estos medios consagrados por el legislador, y en ellos encontramos herramientas útiles para objetivar la obligación tributaria, perfeccionadas por la jurisprudencia y por las reformas legislativas acometidas [...].

[...] El valor real de los bienes adquiridos, y no otro, es el que debe utilizarse como base imponible para el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (artículo 10.1 el TRLITPyAJD). Cita al efecto la sentencia de esta Sala nº 639/2017 de 6 de abril, pronunciada en el recurso de casación nº 888/2016, de la que extrae en favor de la tesis que sostiene, de un lado, la discrecionalidad que la ley pone en manos de la Administración para elegir el método de valoración de los que enumera el artículo 57.1 LGT, con tal que a través de su utilización se pueda lograr la obtención del valor real; de otro lado, que la mera previsión legal de que la valoración de inmuebles pueda llevarse a cabo a través de la aplicación de coeficientes sobre el valor real impide considerar que se trate de un medio improcedente.

**b) La falta de prueba contra el valor comprobado por la Administración.** La estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, aquí los que figuran en el Catastro Inmobiliario, es el medio de comprobación al que ha acudido la Administración, constituyendo éste un procedimiento de valoración perfectamente admisible en Derecho, según sostiene. Añade que la Ley de Castilla-La Mancha 21/2002, de 14 de noviembre de 2002, en su artículo 11, prevé que la valoración pueda realizarse según los valores que figuren en los registros oficiales del catastro inmobiliario y que su estimación se realice ajustando el valor catastral del bien, vigente al momento del devengo, con el coeficiente publicado por el Ministerio de Hacienda, de acuerdo con el artículo 66.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, siempre que dicho valor haya entrado en vigor en 1994 o después.

Afirma el recurso que la Administración partió del valor catastral correspondiente al inmueble adquirido por el demandante y lo ha multiplicado por el coeficiente correspondiente a Seseña (Toledo), de acuerdo con lo establecido en la *Orden de 26 de diciembre de 2011, en la que se contienen las normas para la aplicación de los medios de valoración previstos en el artículo 57 de la LGT a los bienes inmuebles de naturaleza urbana, en el ámbito de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para el año 2012* que, en su artículo 1, declara que el primer método que debe utilizar la Administración para la comprobación es el de la estimación por referencia a los valores catastrales, aprobados en la misma orden y recogidos en el anexo 1.

Así las cosas, recrimina la Administración que la recurrente no instase la tasación pericial contradictoria en la reclamación económico-administrativa. Frente a la valoración, la comprobada se limitó a sostener el carácter excesivo del valor fijado por la Administración, aduciendo un inferior valor de mercado sobre la base de genéricas alegaciones relativas a las condiciones del mercado inmobiliario que, por considerar un hecho público y notorio, estima exentas de prueba. Pero es que, posteriormente, el recurso reprocha que en vía judicial no se aportase un dictamen pericial para acreditar que el valor satisfecho en la compraventa es el que debe ser tenido por valor real.

En su opinión, no cabe combatir la valoración administrativa y sustituirla por el valor declarado en la autoliquidación. De admitirse tal tesis, la impugnación del método de valoración iría directamente dirigida contra un mandato legal, sobre el que únicamente podría proponer, en su caso, una cuestión de inconstitucionalidad, de lo que la actora se ha abstenido también de hacer (sic). Del mismo modo, si la actora estaba en desacuerdo con los coeficientes aplicados por la orden citada, podría haberlos combatido impugnando indirectamente la disposición general ( artículo 26.1 LJCA ).

En suma, destaca el recurso la ausencia de prueba del recurrido para invalidar la comprobación de valores hecha por la Administración, pero también combate la endeble prueba articulada para aplicar el medio de comprobación de los precios medios del mercado, pues las pruebas esgrimidas únicamente acreditan que lo que figura como precio en la escritura pública de compraventa es lo que se publicitaba como precio de venta y que fue pagado por don Indalecio (sic). Culmina el argumento afirmando que "... [N]o podemos admitir que la campaña publicitaria de una filial inmobiliaria de un banco para deshacerse de su stock inmobiliario sea indicativo de los precios medios de mercado en la zona. La utilización de este medio de comprobación exige unos determinados requisitos que no fueron cumplidos".

Insiste la Junta de Comunidades recurrente en poner el acento en la falta de prueba a cargo del interesado de los hechos sustentadores de su demanda, alegato que resulta difícilmente compatible con la naturaleza extraordinaria del recurso de casación, máxime cuando la valoración de la prueba efectuada por la Sala sentenciadora está excluida con carácter general de este recurso -a salvo excepcionalísimas coyunturas que aquí no suceden- y, además, cuando las cuestiones que incorpora el auto de admisión no se proyectan, ni remotamente, sobre tal cuestión de prueba y su apreciación judicial.



No obstante tales restricciones, el recurso insiste en resaltar que en la propia escritura de compraventa se hace la siguiente referencia a que "...de acuerdo con la información registral obtenida, la finca se encuentra gravada con una carga hipotecaria a favor de Banco Santander S.A., para responder de ciento treinta y un mil quinientos setenta y cuatro euros con veinte céntimos de euro (131.574,20 €) de principal y demás responsabilidades accesorias. Dicha hipoteca se encuentra cancelada económicamente, según certificado emitido por la Entidad financiera".

**c) De los precios medios del mercado.** Persistiendo en el vedado terreno de la valoración de la prueba, ensaya la Administración recurrente, por reducción al absurdo, el argumento siguiente: "...Concibamos el hipotético escenario en el que se anuncie mediante un cartel colgado en un balcón de una vivienda el precio de su venta. No solamente la identidad del vendedor y un medio de contacto, o incluso las características de la vivienda, sino el precio por el que el vendedor estaría dispuesto a desprenderse del inmueble. Pudiera parecer histriónico este ejemplo, pero este reduccionismo es el que nos plantea el presente caso. En tanto se haya anunciado el precio de venta, publicitándose incluso en un medio de comunicación, ello bastaría, según el recurrido y la sentencia impugnada, para calificar esa cifra escrita en un cartel que cuelga de un balcón, como precio de mercado [...].

[...] Por otro lado, salvo la divulgación realizada por la inmobiliaria del Banco Santander, tampoco demostró que fuese realmente el precio en el mercado, aquel por el que adquirió su vivienda. Únicamente puso de manifiesto la operación de liquidación de stock inmobiliario del banco, nada más. En la medida en que no demostró que otros sujetos de derecho hubieran transmitido o adquirido viviendas por precios similares, ajenos a la operación de la inmobiliaria Altamira, el precio de escritura no puede ser tenido como valor real del bien, y más teniendo en cuenta que la finca estaba gravada con una carga hipotecaria a favor de Banco Santander S.A., para responder de ciento treinta y un mil quinientos setenta y cuatro euros con veinte céntimos de euro (131.574,20 €)..."

El precio medio del mercado no es el que fija un vendedor para liquidar su stock inmobiliario, sino la suma de una colectividad que configura una oferta dentro del libre mercado bajo el que se rige la economía española ( artículo 38 de la Constitución ).

A tal efecto, se insiste en que "...las normas del ordenamiento jurídico y la jurisprudencia infringida son el artículo 46 del TRLITP, los artículos 57.1 y 2 y 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , y el artículo 158 del Reglamento General de las actuaciones...aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, éste último no solo en lo tocante al medio de comprobación empleado por la Administración, (apartado 1), sino también en lo relativo al medio de comprobación a través de precios medios del mercado (apartado 2).

En primer lugar, la llamativa determinación del precio medio en el mercado, contraviene lo estipulado en el apartado 2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (la cita parece aludir a su artículo 158 ) según el cual: "[C]uando en la comprobación de valores se utilice el medio de valoración consistente en precios medios de mercado, la Administración tributaria competente podrá aprobar y publicar la metodología o el sistema de cálculo utilizado para determinar dichos precios medios en función del tipo de bienes, así como los valores resultantes. En el ámbito de competencias del Estado la aprobación corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda mediante orden"...

...Por otro lado, resulta chocante la omisión del fallo sobre la validez del cálculo realizado por la Administración. Llanamente, antepone el alegado por el actor. No podemos compartir esta postura. En primer lugar porque el actor no ha demostrado que el precio de adquisición sea el precio medio en el mercado y, por ende, el valor real del bien; y porque no lo ha demostrado, en segundo lugar, no ha combatido el valor que arrojó la liquidación complementaria realizada por la Administración".

2. El Abogado del Estado, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito el 5 de febrero de 2018, en el que manifiesta que se abstiene de formular oposición.

3. La procuradora doña María Teresa Aguado Simarro, en nombre y representación de don Emiliano , emplazada también como recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición de 12 de enero de 2018, en el que suplica se dicte sentencia que desestime el recurso de casación y confirme la sentencia recurrida, con expresa imposición de las costas. Los motivos en que sustenta su defensa de la sentencia impugnada se pueden resumir así:

En primer término, refiere que la recurrente relaciona tres motivos de recurso: la plena validez del método de valoración, a través de los coeficientes multiplicadores sobre el valor catastral, utilizado por la Administración; la manifestación de que no se ha promovido por el administrado prueba (tasación) contradictoria contra dicho valor de comprobación de la Administración; y finaliza haciendo una breve exposición sobre qué debe ser considerado precio de mercado y lo que no es acorde con tal precio.

Empezando por el último motivo esgrimido de contrario, el escrito de oposición destaca que ni se aduce por la recurrida ni se acredita por la Administración que estemos ante una operación en la que la inmobiliaria filial



del Banco de Santander liquidase su stock inmobiliario. Por lo mismo, no se está ante una operación de venta derivada de la situación de liquidación de una sociedad (como ha sucedido en los últimos años en las ventas de activos por liquidación/disolución, con concurso de acreedores o no, de empresas inmobiliarias). Estamos simplemente ante una operación de venta que la inmobiliaria del banco orquesta en función de las condiciones de mercado existentes (año 2012, en plena recesión del mercado inmobiliario).

En la vía administrativa se aportaron varios artículos publicados en diversos medios de comunicación, de los que cita algunos.

Además de ello queda claro, a su juicio, que el valor reflejado en la escritura pública de venta se corresponde al precio de mercado, precio público y notorio consensuado entre partes independientes, que además, frente a lo manifestado por la Administración, responden a una multiplicidad de sujetos tanto en la parte vendedora (diferentes entidades financieras conforme a lo probado) y la parte compradora (múltiples ciudadanos que compraron las distintas viviendas cuando éstas se ajustaron a las condiciones de mercado y encima con unas beneficiosas condiciones de financiación, las que también formaban parte del precio).

Acreditado -que no hace falta, a su juicio- que el precio de mercado es un criterio tan válido como cualquiera de los reflejados en el artículo 57 LGT, los otros dos motivos invocados por la Administración caen por su propio peso, salvo lo ya indicado anteriormente de que se pretenda, como parece ser, cambiar la interpretación del referido artículo 57 en el sentido de atribuir mayor valor al criterio usado por la Administración, que es el de las valoraciones catastrales corregidas con coeficientes.

#### **CUARTO. Señalamiento para deliberación, votación y fallo.**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección consideró no necesaria la celebración de vista pública, señalándose para la deliberación, votación y fallo del recurso la audiencia del día 16 de mayo de 2018, fecha en la que se deliberó, votó y falló en asunto con el resultado que ahora se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y necesaria remisión a dos pronunciamientos anteriores de esta misma Sala.**

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, impugnada en casación por la letrada de dicha Comunidad Autónoma, es conforme a Derecho, o si, por el contrario, incurre en algunas de las infracciones legales que la Administración impugnante le reprocha, respecto a varias cuestiones conexas que el auto de admisión suscita, relacionadas todas ellas con la utilización en este singular asunto del método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano, consistente en la aplicación de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado a aquél (art. 57.1.b) LGT).

Idéntica cuestión a la que ahora abordamos -también en relación con la adquisición de un inmueble en circunstancias sustancialmente idénticas a las que ahora nos ocupan- ha sido resuelta por esta misma Sala y Sección en las recientes sentencias núms. 842/2018 y 843/2018, dictadas en ambos casos con fecha 23 de mayo de 2018 en los recursos de casación núms. 1880/2017 y 4202/2017, respectivamente, deliberados conjuntamente con el que nos ocupa y con otros procedimientos también idénticos.

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

Los razonamientos que se exponen a continuación son, por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, reproducción literal de los incluidos en aquellas sentencias en las que -insistimos- se abordan idénticas cuestiones fácticas y jurídicas a las que aquí se plantean.

#### **SEGUNDO. Algunas precisiones necesarias antes de dar respuesta a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión.**



Antes de abordar el examen del recurso de casación planteado y de aproximarnos a la respuesta que hemos de ofrecer a las interrogantes que el auto de admisión enuncia, con el designio de formar jurisprudencia en tan relevante materia, debemos primero centrar el debate casacional, depurándolo de aspectos de la impugnación en que, notoriamente, quedan desbordados los contornos procesales que le son propios, como los atinentes a la valoración de la prueba del valor real que ha llevado a cabo la Sala juzgadora. En tal condición, las cuestiones de prueba quedan *extra muros* de la fiscalización casacional -a salvo ciertas excepciones que aquí no concurren- y, con mayor razón están descartadas bajo la impronta del nuevo régimen casacional, pues a la tradicional y uniforme jurisprudencia que erradica de la casación la resultancia fáctica, se debe añadir ahora, significativamente, la carencia de interés casacional que presenta la precisión de los hechos debatidos en un asunto judicial-.

En definitiva, se trata de extraer del recurso de casación deducido por la Administración regional un contenido impugnatorio mínimo que pueda ser cohonestado y concordado con las cuestiones que nos propone el auto de admisión y que, aun dentro del terreno de la prueba de los hechos, se refieren a una materia donde el control casacional sí es posible y, conectado con la materia sobre la que versa, imprescindible: el de la interpretación de las normas jurídicas sobre el alcance de las presunciones legales en favor de la Administración (primera cuestión); régimen y contenido de la tasación pericial contradictoria (segunda cuestión) o esclarecimiento de un concepto jurídico indeterminado, el del *valor real* de los inmuebles en el impuesto exigido (tercera cuestión), en tanto conviven de modo indisoluble en la expresada noción del *valor real* aspectos fácticos con otros de evidente dimensión normativa.

Tales precisiones, que resultan imprescindibles para acotar el objeto casacional y ponerlo al servicio de la formación de doctrina jurisprudencial, son las siguientes:

1. Es cierto que esta Sala, mediante sentencias (dos) de 6 de abril de 2017, pronunciadas en los recursos de casación nº 888/16 (ES:TS:2017:1358) y 1183/20168 (ES:TS:2017:1361), ha estimado sendos recursos planteados por la Administración autonómica allí recurrente, sobre una cuestión evidentemente emparentada con la aquí controvertida, pero con la que son visibles apreciables diferencias de perspectiva y enfoque, en tanto en aquéllos dos asuntos el objeto de nuestro pronunciamiento era, abstractamente, la validez de una orden autonómica de aprobación de los coeficientes que servían de índices al valor catastral, siendo significativo que en tales recursos, a los que les era aplicable la derogada regulación del recurso de casación, no se plantease motivo alguno en relación con los artículos 10.1 y 46, así como sus concordantes, del TRLITP.

2. Por lo demás, algunas de las declaraciones que, principales o accesorias, contienen las aludidas sentencias de esta Sala, han de ser objeto de necesaria modulación, en la medida en que el recurso de casación aquí promovido les atribuye un valor prácticamente absoluto del que en realidad carecen. En particular, destaca la idea de la pretendida discrecionalidad de la Administración para seleccionar cualesquiera de los métodos de valoración enumerados en el artículo 57.1.b) de la LGT, en relación con toda clase de tributos -y para toda clase de bienes o derechos-, lo cual no es admisible en los términos y con la amplitud con que tal proposición se exterioriza en el recurso.

3. Otro de los escollos, al menos aparentes, que dificultan nuestro quehacer reside en la circunstancia de que la Administración se ha valido en este caso de una disposición reglamentaria que, con alcance general, sustituye la comprobación directa e individualizada del bien de cuya tasación se trata por algo esencialmente diferente. Al margen del problema que representa que la orden autonómica no haya sido objeto de impugnación indirecta con ocasión del recurso dirigido frente a la liquidación -que no sería, eventualmente, un obstáculo para su inaplicación, como autoriza el artículo 6 de la LOPJ - lo cierto es que las nociones esenciales para la comprensión del ejercicio de la potestad comprobadora de la Administración deben venir referidas al contenido normativo de esa orden.

En la selección del rango reglamentario se residencian, pues, todos los problemas dogmáticos que conlleva la práctica comprobadora, en tanto sus determinaciones no se limitan a ser el punto de partida de la comprobación, sino también el de llegada -pues no hay otra comprobación que la mera aplicación directa y mecánica de lo prevenido en el reglamento-, de suerte que, como vamos a desarrollar, son ahora polémicas y merecen una respuesta *ad casum* las sustanciales ideas de motivación, comprobación singular e individualizada, visita al inmueble objeto de avalúo, así como la presunción de certeza de la autoliquidación y su pugna con la antagonista presunción que surge de lo regulado en un reglamento.

4. Con todo, la dificultad mayor que el recurso de casación ofrece al desarrollo adecuado y pleno de la labor que institucionalmente nos incumbe -ya lo hemos anticipado- es la de deslindar el puro terreno de la valoración probatoria, vedado en el debate casacional, de aquél otro que sí nos corresponde afrontar, el de la vertiente normativa de la prueba del valor real y el de la idoneidad del método establecido en el artículo 57.1.b) de la





LGT para servir de comprobación de los valores en aquéllos impuestos cuya base imponible viene constituida por el valor real del bien transmitido, como es el caso del impuesto que grava las transmisiones patrimoniales.

Tal labor de delimitación entre aquello que debemos excluir de nuestro análisis y aquello otro que debemos incorporar a los elementos de nuestra decisión no resulta fácil, en términos generales, y menos aún lo es en este caso, pues tanto la sentencia como los escritos rectores de la partes comparecidas en la casación, particularmente el de interposición, localizan de forma insistente el centro de gravedad de sus respectivas tesis y argumentos en una cuestión de índole esencialmente probatoria.

Por decirlo de forma resumida, la sentencia impugnada descansa en la apreciación fundamental de que el recurrente ha acreditado en el seno del proceso judicial que el valor de adquisición declarado es coincidente con el valor real del inmueble que compró, afirmación que, en su núcleo mismo, entraña una declaración de índole fáctica ante la que debemos necesariamente detenernos. Las partes comparecidas, a excepción del Abogado del Estado -que se abstuvo de formular oposición, dada la peculiaridad de su situación procesal-, insisten en el empleo de argumentos que en buena medida se refieren a la valoración de la prueba en varios de sus aspectos. Así, en el escrito de formalización del recurso se pone de relieve la falta de acreditación por el recurrente del valor real, las presunciones legales que favorecen a la Administración, los medios de prueba admisibles, la actividad probatoria desplegada y la acreditación del valor real del inmueble transmitido. Ni siquiera, en ese contexto, imputa a la sentencia arbitrariedad o irrazonabilidad en la obtención de su fallo.

Pero junto a tales aspectos de la impugnación que debemos orillar, por ser insusceptibles de reexamen en este recurso extraordinario, laten otras cuestiones problemáticas que justifican la admisión del recurso y el exigible pronunciamiento de esta Sala, en armonía con las detectadas en el auto de admisión.

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

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

La primera cuestión sobre la que interroga el auto de admisión es *"[D]eterminar si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, para comprobar el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real"*.

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

**b)** A tal respecto, el medio de comprobación previsto en el artículo 57.1.b) de la Ley General Tributaria , permite la *"...estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal"*, la cual, a su vez *"...podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente"* siendo así que, cuando el objeto de avalúo son bienes inmuebles, se prevé en la norma que *"... el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario"*.

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

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



económica. Ha de estarse a la naturaleza del bien y, principalmente, al hecho imponible y a la determinación legal de la base imponible.

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

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

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

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

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

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

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

**h)** En resumen de lo anterior, ha dicho con constancia y reiteración la jurisprudencia de este Tribunal Supremo que el acto de determinación del valor real de los bienes inmuebles comprobados por la Administración - que, por ende, corrige o verifica los valores declarados por el interesado como precio o magnitud del negocio jurídico llevado a término- ha de ser: a) singularizado; b) motivado; y c) fruto de un examen del inmueble, normalmente mediante visita al lugar (véanse, por todas, las sentencias de 29 de marzo de 2012 -recurso de



casación para unificación de doctrina nº 34/2010 -; de 18 de junio de 2012 -recurso de casación nº 224/2009 -; y de 26 de marzo de 2014 -recurso de casación nº 3191/2011 -).

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

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

a) La orden de 26 de diciembre de 2011, de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad castellano-manchega, por la que se aprueban las normas para la aplicación de los medios de valoración previstos en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria a los bienes inmuebles de naturaleza urbana en el ámbito de los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, para el año 2012 -la orden de 2012, en adelante- en que se fundamenta la rectificación del valor declarado, se ha dictado en aplicación del medio autorizado en el artículo 57.1.b) de la LGT .

b) Su designio, común al que parece han adoptado generalizadamente otras comunidades autónomas, se orienta a la satisfacción de objetivos que no son inválidos constitucionalmente en sí mismos considerados, incluso resultan encomiables, pero que pueden devenir ilegítimos según sean su articulación positiva y su aplicación práctica, aspecto éste del que la sentencia no nos da suficiente cuenta, a nuestro juicio, pues no se ha detenido a analizar en profundidad los términos propios de la orden autonómica o el grado mayor o menor de concreción o detalle de los elementos que configuran los coeficientes que la orden instaura. Tales propósitos, a los que aludían las dos sentencias de este Tribunal Supremo de 6 de abril de 2017 , son los de conferir un mayor grado de certeza a las relaciones y negocios, fuente de seguridad jurídica; y evitar consecuentemente la alta litigiosidad que venían ocasionando las impugnaciones de comprobaciones de valores inmotivadas o indeterminadas, basadas en criterios que a menudo no eran objeto de verificación o examen singular, normalmente mediante visita al lugar por parte de un funcionario de la Administración fiscal.

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

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

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

e) En resumidas cuentas, para liquidar el impuesto, la Administración ha reemplazado con carácter general un medio de comprobación que adolecía de ciertas imperfecciones y exigía un alto coste de gestión para las comunidades autónomas, por una actividad que no puede ser considerada, ni etimológica ni jurídicamente, como un medio de comprobación ( arts. 57 y 135 LGT ), pues pese a la dicción legal, no se ejercita realmente la facultad de comprobar los valores cuando se desconfa del valor declarado por el contribuyente -acertado o no, veraz o falso, pero referido desde luego a un bien singular y concreto- y en su lugar se sustituye dicho valor por otro de superior cuantía, basado en fórmulas abstractas hasta lo cabalístico -de las que la orden de



2012 no da debida cuenta, ni tampoco lo hace la de 9 de agosto de 2007 (DOCM de 21 de agosto siguiente) a la que la anterior se remite, en la que la metodología empleada es puramente general y retórica- sistema que se impone *a fortiori* como expresión buscada de la norma como único valor real, sin otra motivación del valor económico que el reflejo numérico correspondiente, simplemente desglosado por municipios.

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

Pues bien, tan ineluctable exigencia normativa sólo se cumple aquí de un modo aparente hasta la ficción, pues ni la metodología -que se remite a la orden de 2007 que, a su vez, despacha la cuestión con meras vaguedades y el empleo de fórmulas estadísticas que se dirigen a calcular medianas y a someter a un único índice todos los inmuebles radicados en una misma población- es mínimamente aceptable como fundamento y explicación de los valores -ni siquiera globales-, ni el periodo de tiempo ha sido acotado debidamente, pues falta la expresión de una sola razón que permita comprender que en 2007 el coeficiente para Seseña fuera el 6,31 y cambiara a 1,88 en el año 2012, variación tan copernicana que habría merecido una mínima explicación a los ciudadanos, ausente en ambas órdenes autonómicas y en su acto de aplicación en la liquidación.

g) Esto es, que según la conclusión a que arribaron las dos sentencias de 6 de abril de 2017, de cuyo criterio ahora nos apartamos, no es admisible, en el seno de los impuestos cuya base imponible viene determinada por el valor real de los bienes, situar ese valor en el empleo de coeficientes generales y únicos para todo el municipio, prescindiendo por tanto de cualquier actividad de individualización -tal es por definición la tarea de comprobar que legitima el citado artículo 57 LGT - y deferir a un hipotético empleo de la tasación pericial contradictoria la resolución *ex post facto* de las discrepancias y objeciones del interesado al respecto.

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

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

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

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



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

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

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

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

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

En otras palabras, al margen de lo que ya hemos advertido, con insistencia, sobre el hecho de que el objeto de esta casación se ha visto enturbiado muy severamente por consideraciones relativas a la valoración de la prueba, lo que sí puede establecerse, como corolario de todo lo expuesto y como fundamento para dar respuesta a la primera pregunta, es que la Administración tributaria no puede invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real. Sobre esta idea volveremos más adelante.

### **3.4. La presunción de que gozan las autoliquidaciones tributarias.**

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

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

**c)** Tal principio entronca, por tanto, con el contenido en el artículo 101 de la propia LGT , que se rubrica *las liquidaciones tributarias: concepto y clases* , a cuyo tenor, en su apartado 1, párrafo segundo, se dispone que "La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados



tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento, proposición normativa que evidencia, *contrario sensu*, que la Administración puede no comprobar, puede dar por bueno lo declarado o autoliquidado.

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

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

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

b) Esa justificación no es sólo sustantiva y material, sino también formal, en tanto comporta la exigencia, en el acto de comprobación y en el de liquidación a cuyo establecimiento tiende, de motivar las razones por las que se considera que el valor declarado en una autoliquidación que la ley presume cierta no se corresponde con el valor real, sin que sea admisible que la fuente de esas razones sea la mera disparidad del valor declarado con el que resulte de los coeficientes aprobados.

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

No es en rigor un medio de impugnación del que haya de ser informado el comprobado en la notificación del acto resultante de la comprobación ( sentencia de 5 de mayo de 2014, recurso de casación nº 5690/2011 ), sin perjuicio de que no resulta impertinente ni desatinado ofrecer tal posibilidad, que no la convierte en un recurso. De hecho, en la muy reciente sentencia de esta Sala de 22 de mayo de 2018, que resuelve el recurso de casación nº 38/2017 , deliberada en la misma fecha que este asunto, sin prejuzgar su naturaleza de recurso administrativo, se declara que es necesario informar en la notificación al responsable solidario de la posibilidad de la tasación pericial contradictoria, cuando la liquidación primera hubiera estado precedida de una comprobación de valores.

También se ha declarado por la doctrina jurisprudencial que no cabe la tasación pericial contradictoria al margen de la comprobación de valores. Si hay una valoración administrativa que no se produce en el marco de tal específico procedimiento, lo pertinente es la impugnación de la liquidación por los cauces ordinarios ( sentencia de 14 de noviembre de 2011, dictada en el recurso de casación nº 5230/2008 (ES: TS : 2011:7569).

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

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

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

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

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

**a)** En primer término, hemos de reiterar que la tasación pericial contradictoria se configura ahora ( art. 57.2 LGT ), no como un hito en el procedimiento de gestión o inspección que desemboca en una liquidación, sino como un medio impugnatorio *sui generis* que, además, en el impuesto que nos ocupa, se desarrolla tras la adopción de la liquidación y como alternativa al empleo del recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa (art. 46.2, segundo párrafo, TRLITP). En otras palabras, opera este medio frente a un acto definitivo, impugnabile y rodeado de todas las presunciones y prerrogativas propias de tales actos, como las de legalidad, acierto y ejecutividad.

Ello significa, además, que se trata de una vía opcional para el interesado, cuya existencia y ejercicio efectivo es indiferente para el enjuiciamiento de una norma que será legal o ilegal, acertada o no, con independencia de los medios que el ordenamiento ofrezca para reaccionar contra sus actos de aplicación. Pero es de advertir que la tasación pericial contradictoria, en estos casos, se ve aquejada de una notable incertidumbre sobre la precisión



de su objeto, que ya no sería -no podría serlo- el de contraponer una valoración singular previa mediante un informe contradictorio, sino el de revelar el desacierto, para un caso concreto, de unos coeficientes que son generales e indistintos para todos los casos posibles, hayan dado lugar o no al hecho imponible.

**b)** Cobra vigencia y actualidad, por otra parte, nuestra constante doctrina jurisprudencial conforme a la cual se hace virtualmente imposible acudir a una valoración objetiva de los inmuebles, a cargo de un perito neutral, cuando el interesado desconoce las razones determinantes de la liquidación que se le ha girado y del avalúo económico en que se basa, y así lo declara la sentencia de 29 de marzo de 2012, con cita de otras varias [Sentencia de 3 de diciembre de 1999 (recurso de casación nº 517/1995) (ES:TS :1999:7729), FD cuarto; en el mismo sentido, entre otras, las sentencias de 24 de marzo de 2003 (recurso de casación nº 4213/1998) (ES:TS:2003:2001), FD Segundo; y de 9 de mayo de 2003 (recurso de casación nº 6083/1998) (ES:TS :2003:3161), FD Segundo].

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

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

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

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

**e)** Pero es que hay más aún: si el presupuesto de partida es que el valor real ya no es el asociado al mercado -el que pactarían sujetos de derecho independientes en un negocio traslativo de la titularidad de un inmueble libre de cargas- sino que sería el resultante de aplicar los coeficientes o índices multiplicadores del valor catastral, pues es en ellos donde residiría ahora tal valor intrínseco -así lo da a entender el escrito de formalización de la casación-, sin prestar atención, por tanto, a datos o consideraciones singulares referentes a los inmuebles respecto a los cuales se realice en cada caso el hecho imponible, la tasación pericial contradictoria se mostrará un instrumento vano e inservible en tanto ya no podrá dirigirse a establecer un valor real autónomo, singular





y propio del bien en cuestión, distinto al reflejado en los coeficientes, sino sólo y únicamente a desacreditar la corrección de la orden en cuanto al establecimiento de éstos. Siendo ello así, parece de difícil articulación procesal el recurso indirecto contra la orden en lo que respecta a la fijación de los coeficientes -que parece reclamar la Administración como única alternativa a la liquidación recurrida-.

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

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

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

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

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

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

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

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



que declaró se corresponde con lo que efectivamente pagó, es ahí donde reside su capacidad económica manifestada en la adquisición patrimonial objeto de gravamen.

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

No es secundario, en tal contexto, advertir, además, que el Sr. Emiliano intentó en juicio una prueba documental pertinente que, admitida por la Sala *a quo*, no se pudo practicar porque la AEAT destinataria del requerimiento efectuado no quiso cumplimentarlo (se refería a prueba de los transmitentes anteriores y del actual en relación con el IVA ingresado y con la base imponible de su impuesto sobre sociedades, a fin de verificar la homogeneidad del precio). Aun no habiendo sido valorada por la sentencia tan insólita negativa a responder a un requerimiento judicial, lo que resulta relevante ahora es que, si el valor real, por hipótesis, no corresponde a lo satisfecho por el adquirente en el negocio traslativo, aquí compraventa, sino a un precio superior derivado del empleo de fórmulas abstrusas y no explicadas, tampoco lo sería, por pura coherencia, ese valor declarado si se considera desde la perspectiva del transmitente, a fin de evitar una clara incoherencia y desigualdad entre situaciones jurídicas.

#### **SEXTO. Contenido interpretativo de esta sentencia.**

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

**A.** La primera cuestión consiste en *"determinar si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, para comprobar el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real"*.

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

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

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

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

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

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



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

1) La tasación pericial contradictoria no es una carga del interesado para desvirtuar las conclusiones del acto de liquidación en que se aplican los mencionados coeficientes sobre el valor catastral, sino que su utilización es meramente potestativa.

2) Para oponerse a la valoración del bien derivada de la comprobación de la Administración basada en el medio consistente en los valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes, el interesado puede valerse de cualquier medio admisible en derecho, debiendo tenerse en cuenta lo respondido en la pregunta anterior sobre la carga de la prueba.

3) En el seno del proceso judicial contra el acto de valoración o contra la liquidación derivada de aquél el interesado puede valerse de cualesquiera medios de prueba admisibles en Derecho, hayan sido o no propuestos o practicados en la obligatoria vía impugnatoria previa.

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

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

#### **SÉPTIMO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

El recurso de casación deducido por la Administración impugnante debe ser desestimado, como consecuencia necesaria de todo cuanto hemos expuesto.

La sentencia de instancia es adecuada a derecho en cuanto valora los hechos litigiosos y da prevalencia al valor declarado del inmueble por el interesado sobre el valor presuntivo derivado de la aplicación de la orden autonómica de la Administración.

En tal sentido, no hay infracción en la sentencia de los preceptos que se suponen infringidos en el escrito de interposición, ya anunciados en el de preparación: el artículo 46 del TRLITP, los artículos 57.1 y 2 y 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y el artículo 158 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, según los hemos interpretado en los fundamentos anteriores, pues tales preceptos habilitan a la Administración para utilizar determinados medios de valoración a efectos de comprobar la veracidad de la declaración del sujeto pasivo, pero no predeterminan el resultado de tal comprobación ni impiden al destinatario reaccionar frente a ella con plenitud de medios de alegación y defensa.

En particular, el artículo 46.1 del Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre el que versa este recurso, señala que:

*"1. La Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado.*

*2. La comprobación se llevará a cabo por los medios establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria."*

Dicho precepto, en su interpretación, es inseparable de lo establecido en el artículo 10 del propio Texto Refundido, que sitúa en el valor real la base imponible del impuesto, de suerte que tal comprobación sólo será posible en la medida en que el medio comprobador seleccionado por la Administración sea apto y adecuado, por su capacidad de singularizar e individualizar la tasación económica de bienes concretos, para lograr aquél valor real, lo que no sucede, para la valoración de bienes inmuebles a efectos del ITP, con el medio consistente en la estimación por referencia al valor catastral, corregido con el empleo de coeficientes o índices multiplicadores, si su aplicación consiste únicamente en la multiplicación del valor catastral por el coeficiente único para el municipio.

Ello determina, necesariamente, la declaración de no haber lugar al recurso de casación suscitado y la confirmación de la sentencia impugnada, por su adecuación al ordenamiento jurídico.

#### **OCTAVO. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas de la casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.



## FALLO

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación núm. **2867/2017**, interpuesto por la JUNTA DE COMUNIDADES DE CASTILLA-LA MANCHA contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 9 de marzo de 2017, dictada en el recurso núm. 90/2016 .

Tercero. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas

## TRIBUNAL SUPREMO

### Sala de lo Contencioso-Administrativo

#### VOTO PARTICULAR

Fecha de sentencia: 05/06/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número: **2867/2017**

Magistrado/a que formula el voto particular: Excmo. Sr. D. Nicolas Maurandi Guillen

**VOTO PARTICULAR que formula el magistrado Nicolas Maurandi Guillen a la sentencia de 5 de junio de 2018 dictada por esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en el recurso de casación núm. 1881/2017.**

Lo hago en los mismos términos del Voto Particular que he formulado en el recurso de casación núm. 1880/2017, al que me remito en su totalidad y cuyo contenido doy por reproducido.

En Madrid, a 5 de junio de 2018

Nicolas Maurandi Guillen

**PUBLICACIÓN** . Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.