



Roj: **STS 3182/2017** - ECLI: **ES:TS:2017:3182**

Id Cendoj: **28079130022017100318**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **19/07/2017**

Nº de Recurso: **2584/2016**

Nº de Resolución: **1331/2017**

Procedimiento: **CONTENCIOSO - APELACION**

Ponente: **EMILIO FRIAS PONCE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **SENTENCIA**

En Madrid, a 19 de julio de 2017

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación para unificación de doctrina número 2584/2016, interpuesto por don Alfredo , representado por la procuradora doña Elisa Alcantarilla Martín y dirigido por el letrado don Pedro Monzón Piñeiro, contra la sentencia de 11 de febrero de 2016, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso contencioso-administrativo núm. 75/2014 , relativo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, modalidad sucesiones, habiendo comparecido como partes recurridas la Administración General del Estado y la Comunidad de Madrid, defendidas por sus representantes legales.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.**- La sentencia impugnada estimó en parte el recurso contencioso administrativo interpuesto por don Alfredo , contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 22 de noviembre de 2013, por la que se desestima la reclamación promovida contra la liquidación practicada por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, modalidad sucesiones, por un importe de 308.527,64 €, declarando que la citada resolución se encuentra ajustada a derecho, a excepción del particular relativo a la liquidación por la adquisición de la finca sita en la CALLE011 NUM021 de Madrid respecto de la que deberá estarse al valor declarado y, en consecuencia, anulando la liquidación únicamente en relación con dicho extremo.

La Sala parte de los siguientes hechos, extraídos del expediente administrativo y de las alegaciones de las partes:

<<a) El 27 diciembre 2006 falleció don Hugo con el que convivía more uxorio el hoy recurrente, don Alfredo que resultó ser heredero testamentario del primero.

b) Los herederos suscriben acuerdo particional que es elevado a público y presentado ante la Administración tributaria. Con relación a este documento dicha administración practicó liquidación provisional por importe de 343.306,74 € que fue recurrida ante el TEAR de Madrid por el demandante, dictando este Tribunal administrativo resolución el 9 diciembre 2010, estimando la reclamación económico-administrativa por falta de la adecuada motivación de la valoración.

c) El 31 octubre 2013 se practica nueva liquidación provisional, esta vez, por importe de 308.527,64 € que asimismo es objeto de reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid que dicta resolución el 22 noviembre 2013 desestimando la misma.

d) Contra dicho acuerdo del TEAR formula recurso jurisdiccional que se resuelve por medio de la presente sentencia.>>



**SEGUNDO.-** Contra la referida sentencia la representación de don Alfredo interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina, por entender que la doctrina que sienta la Sala, aceptando la valoración de los inmuebles llevada a cabo siguiendo el método de comparación de testigos, contradice la jurisprudencia de esta Sala, en particular, la sentencia de 21 de noviembre de 2015 ( cas. 3369/2014 ), así como el pronunciamiento del propio Tribunal Superior de Justicia de 23 de febrero de 2016 , rec. 69/2014, que afecta a otro de los herederos de la misma herencia.

Suplicó sentencia estimatoria del recurso declarando que el fallo debe ser estimatorio en lugar de estimatorio en parte.

**TERCERO.-** Las partes recurridas se opusieron al recurso, solicitando la desestimación del recurso, con imposición de costas a la parte contraria.

**CUARTO.-** Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 11 de julio de 2017, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Es objeto del presente recurso de casación para unificación de doctrina la sentencia de 11 de febrero de 2016, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid , que confirmó la nueva comprobación de valores realizada de los inmuebles incluidos en la herencia de don Hugo , salvo en relación con la finca de la CALLE011 número NUM021 de Madrid, al tratarse de un local comercial sito en el sótano, habiéndose utilizado como fincas comparables viviendas.

Conviene recordar que la demanda, aparte del inmueble de Romualdo NUM021 , alude a la valoración dada a las plazas de garaje NUM022 , NUM023 y NUM024 de la c/ DIRECCION000 NUM025 , NUM026 y a las viviendas sitas en la DIRECCION000 NUM027 , NUM028 y AVENIDA000 NUM029 , NUM030 , que fue cuestionada, al haberse utilizado, respecto de las plazas de garaje 6 testigos, 5 de ellos en la misma dirección y parking, el de la AVENIDA000 NUM031 , sin que se hubiera tenido en cuenta la planta en que se situaban, al existir tres plantas de sótano destinadas a garaje, ni el tamaño de las plazas ni su facilidad de acceso; y en el caso de los restantes inmuebles los testigos empleados son los mismos que se utilizan para alcanzar la valoración del NUM026 de la CALLE011 NUM021 , esto es, 5 viviendas con superficies de 91 m<sup>2</sup>, 89 m<sup>2</sup>, 129 m<sup>2</sup>, 124 m<sup>2</sup> y 179 m<sup>2</sup>, sin que conste datos sobre su estado de conservación, habiéndose aplicado al inmueble de la DIRECCION000 NUM027 . NUM028 un coeficiente por "superficie" desconociéndose su origen y forma de aplicación.

Pues bien, la Sala frente a la alegación de la parte de inexistencia de una individualización concreta y pormenorizada de cada uno de los inmuebles tenidos en cuenta, en cuanto se describen de una forma genérica que puede ser utilizada para cualquier tipo de inmuebles, acepta el dictamen del perito de la Administración, argumentando de la siguiente forma en el Fundamento Quinto

« En los referidos dictámenes se aprecia que después de hacer mención a los antecedentes y de identificar completamente las fincas cuya valoración se pretende, se describen las características municipales que afectan a la valoración del inmueble, se describe su entorno y se deja constancia de los condicionantes urbanísticos del inmueble a efectos de su valoración. Se mencionan los equipamientos urbanísticos con que cuenta la zona, se aportan planos catastrales de ubicación de la parcela, se tiene en cuenta las comunicaciones existentes en las proximidades de la misma para concluir con los criterios y métodos de valoración.

La valoración se lleva a cabo siguiendo el Método de Comparación teniéndose en cuenta la valoración efectuada en otras siete transmisiones de parcela similares en superficie, adecuación funcional y económica. Los dictámenes recogen a continuación diversos testigos identificados por el número de expediente, devengo del impuesto, situación de la finca con determinación de la calle y número de policía, los metros cuadrados de superficie, el valor declarado, el valor del metro cuadrado, el coeficiente de actualización y el valor del metro cuadrado en el año de la transmisión.

Se tiene en cuenta el valor base de la zona, que es el elemento principal a que se atiene el dictamen. Dicho valor se obtiene de la media declarada por los contribuyentes a que se refieren los testigos antes citados aplicándoles un coeficiente de actualización, en su caso. Ese valor base de la zona se multiplica por los metros cuadrados del inmueble y se obtiene el valor de la misma que es el que se tiene en cuenta para fijar la base imponible impuesto. En la documentación que aparece en el aparece el índice de precios al consumo.

A la vista de lo expuesto esta Sala de Justicia entiende que se podrá aceptar o discrepar de la valoración efectuada por la Administración; se podrá asimismo discutir si los testigos son o no adecuados, se podrá también discrepar de la aplicación de los coeficientes tenidos en cuenta para ajustar los precios de las



transmisiones anteriores al año del devengo. Pero, a juicio de esta Sala, lo que no cabe es negar que la resolución administrativa y, en consecuencia, la liquidación tributaria complementaria contiene todas las razones necesarias para que el sujeto pasivo del impuesto conozca las operaciones llevadas a cabo por la Administración hasta llegar a la base disponible.»

Por otra parte, no acoge la inexistencia de la individualización alegada «dado que los testigos acogidos por la Administración se encuentran perfectamente identificados por su situación (calle, número, planta), su superficie, año de adquisición y precio de la misma. Es cierto que no se tienen en cuenta otras características como pudiera ser el número de piezas de que se compone cada una de las viviendas pero eso es cosa que se deriva de la publicidad registral y que ha podido ser conocida por cualquier interesado. Igualmente, en relación a la conservación de las fincas, tanto las adquiridas como las aportadas como testigos, se ha tenido en cuenta una conservación normal por lo cual, si el actor entendiera que las adquiridas por el no están conservadas de una manera ordinaria y con las calidades propias del edificio en que se encuentran, lo que daría lugar a una menor valoración de tales inmuebles, ha debido aportar prueba acreditativa de tal deficiente conservación no pudiendo limitarse a consignar la alegación sin ir acompañada de la correspondiente prueba.»

Finalmente, en relación con las plazas de garaje, declara que "Este Tribunal viene sosteniendo con reiteración que lo importante para determinar el valor de las plazas de garaje es tanto ubicación dentro de un determinado barrio y la extensión superficial de las mismas, no pudiendo tenerse en cuenta la planta en que se ubican las respectivas plazas dentro del mismo garaje pues un tercer sótano pudiera pensarse que resulta más incómodo para entrar y salir del edificio pero también es cierto que tiene la ventaja de que en las plantas inferiores el tránsito de vehículos es menor que en las superiores por lo que disminuye el riesgo de sufrir daños en los vehículos aparcados. La Sala entiende que sólo podrá reducirse el precio medio del mercado en la valoración de una plaza de garaje cuando concurren circunstancias que la hagan especialmente de difícil uso (condiciones de acceso, necesidad de múltiples maniobras, etc.) o cuando por su extensión no pueda ser ocupada sino por vehículos de dos ruedas o de aquellos que, siendo de cuatro ruedas, sean de pequeño volumen. De igual manera, el valor de la plaza habrá de aumentarse cuando por sus medidas quepa más de un vehículo. En todos los demás casos, se entiende que el valor medio del metro cuadrado de la zona es aplicable a todas esas valoraciones."

**SEGUNDO.-** La recurrente aporta como contradictorias dos sentencias, concretamente la dictada por esta Sala en 26 de noviembre de 2015, que desestimó el recurso de casación interpuesto por la Comunidad de Madrid frente a la sentencia dictada, de fecha 29 de julio de 2014, que había estimado un recurso contencioso administrativo interpuesto por un heredero en relación con la liquidación practicada por el Impuesto sobre Sucesiones, por falta de motivación de los informes de valoración emitidos por la Administración, mediante dictamen de peritos, con base a estudios de mercado efectuados por la Junta de Castilla y León (por ser genéricos e indeterminados) y mediante el método de comparación de mercado en relación a los inmuebles sitos en Madrid, (por utilizar unos coeficientes o porcentajes de capitalización de rentas, en el caso de los inmuebles arrendados cuya selección y aplicación carecían de motivación alguna), y la número 177 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 23 de febrero de 2016, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Novena, procedimiento ordinario 69/2014, que se refiere a otro de los herederos de la misma herencia, el mismo causante y los mismos expedientes de comprobación de valores realizados por la administración, que son anulados por falta de motivación, por el cambio de criterio de la sección a la vista de las consideraciones y fundamentos realizados por esta Sala en la sentencia de 26 de noviembre de 2015.

Esta sentencia del Tribunal Superior de Justicia justifica el cambio de criterio de la siguiente forma:

<<Podemos avanzar ya cambio de criterio de la Sección a la vista de las consideraciones y fundamentos realizados por el TS en Sentencia de 26 de Noviembre de 2015.

Con carácter general, con ánimo de ser claros en un resumen o planteamiento genérico de la problemática existente, podemos decir que esta Sección ha entendido insuficiente la motivación de las valoraciones realizadas por la Comunidad de Madrid cuando se realizan en base a genéricas "referencias de estudios de mercado" que no constan, y que por tanto no dan adecuada base al interesado para conocer sus fundamentos y en su caso rebatirlos, y que por el contrario, con igual carácter general, sin perjuicio de las peculiaridades de cada caso, se puede decir que si habíamos venido entendiendo suficientemente motivadas las valoraciones efectuadas conforme a "testigos de operaciones homogéneas" perfectamente identificados en el expediente, reconduciendo en ellos la controversia a un problema de error en aquella motivación.

Igualmente, veníamos sosteniendo que la visita al inmueble no era imprescindible en principio para valorar adecuadamente el mismo, sin perjuicio de la alegación y prueba que pudiera hacer el recurrente en cuanto al inferior estado de conservación respecto al considerado como medio o normal de vivienda de segunda mano de una determinada fecha de construcción, o alguna otra característica que permita calificar el inmueble como



singular conforme al art 106.2 RD 1065/2007 , (lo que entendíamos no era contrario a la doctrina del TS sobre el particular según resulta de ST TS de 6,13 y 20 de Marzo de 2015).

Sin embargo, como decíamos, los fundamentos de la ST del TS que a continuación reproducimos , exigen un cambio de criterio, en cuanto rechazan el método empleado "de comparación de testigos" en forma y modo que impiden podamos entender motivado el informe de autos, en cuanto realizado conforme a idénticas pautas al examinado en aquella sentencia.

"Acerca de este requisito de la debida motivación de los actos de comprobación de valores, el artículo 160.3 e) del RD 1065/2007, de 27 de julio , por el que se aprueba el Reglamento General de Gestión e Inspección (RGGI) exige, cuando el medio de comprobación elegido ha sido el dictamen de perito de la Administración, que se exprese "de forma concreta los elementos de hecho que justifican la modificación del valor declarado, así como la valoración asignada. Cuando se trate de bienes inmuebles se hará constar expresamente el módulo unitario básico aplicado, con expresión de su procedencia y modo de determinación, y todas las circunstancias relevantes, tales como superficie, antigüedad u otras, que hayan sido tomadas en consideración para la determinación del valor comprobado, con expresión concreta de su incidencia en el valor final y la fuente de su procedencia"; además, es preceptivo, según el apartado 2 del mismo precepto, "el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas".

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

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

No es ocioso recordar que no se trata de tener una idea del valor de un inmueble, sino de determinar su valor cierto. En efecto, la base imponible del ISD está constituida por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal "el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles".

Dicho valor "real", que no medio, ni por aproximación al de mercado, es el que podrá ser comprobado por la Administración "por los medios de comprobación establecidos en el

artículo 52 (actualmente 57) de la Ley General Tributaria ", tal y como establece el artículo 18 de la LISD.

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

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

La motivación por remisión del contribuyente a estudios de mercado realizados por la propia Administración tributaria deben reunir una serie de requisitos. En todo caso, la necesidad de justificar el modo de ponderación, actualización, extrapolación e individualización de los datos obtenidos de los estudios de mercado.

4. Uno de los métodos que la Administración tributaria viene empleando para tratar de fundar los informes de sus peritos es el "método de comparación en el mercado" , a que se refiere la Orden Eco/805/2003. Para su aplicación debe partirse de una premisa ineludible: hallarse ante inmuebles "comparables".



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

En efecto, si analizamos el método de comparación, el artículo 4 de dicha Orden define los inmuebles comparables (condición "sine qua non" para emplear el método de comparación) como aquéllos "que se consideran similares al inmueble objeto de valoración o adecuados para aplicar la homogeneización, teniendo en cuenta su localización, uso, tipología, superficie, antigüedad, estado de conservación, u otra característica física relevante a dicho fin.

Por su parte, el artículo 21 de la misma norma dispone que:

a) Para la utilización del Método de comparación a efectos de esta Orden será necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

-La existencia de un mercado representativo de los inmuebles comparables.

-Disponer de suficientes datos sobre transacciones u ofertas que permitan, en la zona de que se trate, identificar parámetros adecuados para realizar la homogeneización de comparables.

-Disponer de información suficiente sobre al menos seis transacciones u ofertas de comparables que reflejen adecuadamente la situación actual de dicho mercado.

b) Adicionalmente, para la utilización del método de comparación a efectos de lo previsto en el artículo 2. a) (Ámbito de aplicación) de la presente Orden serán necesarios, los siguientes requisitos:

-Disponer de datos adecuados (transacciones, ofertas, etc.) para estimar la evolución de los precios de compraventa en el mercado local de comparables durante al menos los 2 años anteriores a la fecha de la valoración.

-Disponer de información adecuada (datos propios, publicaciones oficiales o privadas, índices sobre evolución de precios, etc.) sobre el comportamiento histórico de las variables determinantes en la evolución de los precios del mercado inmobiliario de los inmuebles de usos análogos al que se valore y sobre el comportamiento de esos precios en el ciclo relevante al efecto y sobre el estado actual de la coyuntura inmobiliaria.

-Contar con procedimientos adecuados que, a través de la detección de las ofertas o transacciones con datos anormales en el mercado local, posibiliten la identificación y eliminación de elementos especulativos.

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

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

Se parte, en consecuencia, de un estudio de mercado, cuya certeza se presume y sin que se justifique las razones de su formulación y de su aplicación a los bienes concretos.

Para establecer con un mínimo de fiabilidad el valor "real" del objeto de la tasación, la citada Orden establece en su artículo 7 las comprobaciones mínimas a realizar.

"1. Para determinar el valor de tasación se realizarán las comprobaciones necesarias para conocer las características y situación real del objeto de la valoración, y se utilizará el contenido de la documentación señalada en el artículo 8 de esta Orden.

2. Entre las comprobaciones a que se refiere el apartado anterior, se incluirán al menos las siguientes:

a) La identificación física del inmueble, mediante su localización e inspección ocular por parte de un técnico competente, comprobando si su superficie y demás características coinciden con la descripción que conste en la documentación utilizada para realizar la tasación, así como de la existencia de servidumbres visibles y de su estado de construcción o conservación aparente.

b) El estado de ocupación del inmueble y uso o explotación al que se destine.

c) En el caso de viviendas, el régimen de protección pública.

d) El régimen de protección del patrimonio arquitectónico.



e) La adecuación del inmueble al planeamiento urbanístico vigente, y, en su caso, la existencia del derecho al aprovechamiento urbanístico que se valore".

Pues bien, en las valoraciones hoy cuestionadas, en modo alguno se han efectuado las comprobaciones necesarias para determinar la situación y parámetros reales del objeto de la valoración.

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

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

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

En este mismo sentido se ha pronunciado esta Sala en las sentencias de 22 de noviembre de 2002 ( casa. 3754/1997 ) y 20 de septiembre de 2012 ( cas. 659/2010 ) y en la de 26 de marzo de 2014 ( cas. 3791/2011 ).

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

Esta doctrina jurisprudencial sobre la necesidad de proceder a un reconocimiento personal del bien valorado ha sido incorporada a nuestra normativa sobre el procedimiento de comprobación de valores. El artículo 160.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio) establece en su primer inciso que " En el dictamen de peritos, será necesario el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas". 6. Aplicación de la doctrina expuesta al caso enjuiciado.

El medio de comprobación empleado por la Administración en las dos ocasiones en que ha comprobado el valor de los bienes y derechos que integraban la herencia de Don Leandro es otro que el dictamen del perito de la Administración, pero sin haber realizado el examen personal o la inspección ocular del bien.

Ahora bien, en el segundo procedimiento de inspección, incoado en cumplimiento de la resolución del TEAR de Madrid anulatoria de la liquidación practicada en el primero (es decir, en ejecución de aquel fallo) los informes periciales emitidos se fundamentan, en el caso de los situados en la CAM, en el "método comparativo" y en el caso de los ubicados en la Comunidad de Castilla León en "precios medios de mercado" extraídos de estudios elaborados por la propia Junta.

Tanto la primera vez, como la segunda, se anulan los valores comprobados por idéntica falta de motivación. Por lo que se refiere a la sentencia impugnada en la presente casación, esta falta de motivación se evidencia, a juicio del Tribunal, en dos aspectos fundamentales:

- La referencia imprecisa a unos genéricos e indeterminados estudios de mercado.
- La aplicación injustificada (no fundada) de determinados coeficientes.

Por lo tanto, cuando la recurrente trata de argumentar que los actos de valoración estaban debidamente motivados en base a que la propia sentencia impugnada explica los coeficientes aplicados (0,3%, por tratarse de elementos comunes; 0,9% por referirse a viviendas sitas en planta baja ...), pretendiendo atribuir una incongruencia a la misma (si se citan esos coeficientes y el motivo de su aplicación: zonas comunes; planta baja ... ¿cómo puede afirmarse que no se justifican?), no cabe más que destacar la fragilidad de dicha argumentación.

No es admisible que se afirme la justificación de la aplicación de un coeficiente porque se cita la circunstancia que permite su aplicación. Lo que hace la sentencia, precisamente, es lo contrario: reconocer la "utilización" de ciertos coeficientes, pero no la "justificación" de su adecuada aplicabilidad. La argumentación de la sentencia



es clara, Ni se justifican los valores resultantes de los estudios de mercado, ni la aplicación de determinados coeficientes, cuya cuantificación no se acredita, en base a ciertas circunstancias que tampoco se prueban. Y ello se destaca como evidencia (o a título de ejemplo) de la falta absoluta de motivación de los valores que se dicen comprobados.

Por lo que se refiere a los inmuebles sitos en Castilla-León, que se valoran por perito, en base a estudios de mercado efectuados por la Junta de Castilla y León, la Sala no hace más que aplicar la jurisprudencia existente sobre la materia anteriormente expuesta:

a) No cabe permitir, sin más, al contribuyente a estudios de mercado realizados por la propia Administración tributaria, si no se justifica el modo de ponderación, actualización, extrapolación e individualización de los datos obtenidos de los estudios de mercado.

b) No cabe aplicar un coeficiente determinado si no se justifica la razón de la aplicación de éste y no otro dentro de una escala; es decir, si no se justifican las circunstancias individuales que concurren en el objeto de comprobación que, a su vez, fundamenten la aplicación de un coeficiente determinado y no otro.

A mayor abundamiento, es preciso recordar que los informes de valoración emitidos por la Junta de Castilla-León en el primer procedimiento de inspección cuya liquidación fue anulada por el TEAR de Madrid, por falta absoluta de motivación de los valores pretendidamente comprobados, son idénticos a los emitidos en el segundo procedimiento inspector incoado en ejecución del fallo anulatorio de aquélla.

En cuanto a los inmuebles situados en Madrid, se emplea el método comparativo para fundar los informes periciales. Pues bien, no se justifica la existencia de una muestra homogénea de testigos; se aplican coeficientes cuya procedencia no se fundamenta; se presumen ciertas condiciones físicas o se aplican reglas de valoración que se apartan del método comparativo elegido, como en el caso de los inmuebles arrendados. A saber:

a) No se razonan las circunstancias por las que se consideran semejantes las fincas tomadas como referencia. Ni siquiera por antigüedad de la construcción cabe pensar en inmuebles comparables. Si se toma, como ejemplo, cualquier informe se observa que en muchos casos la comparación se hace con fincas que distan en antigüedad casi 25 años (piso NUM011. NUM008. de la CALLE004, NUM002.

b) No se aportan los testigos empleados, desconociéndose tanto la realidad de las operaciones relacionadas, como el negocio jurídico transmisivo (inter vivos o mortis causa) lo que puede determinar diferentes valores reales.

c) Tampoco se precisa si se trata de valores declarados y/o comprobados administrativamente, lo que también puede distorsionar el valor real del bien en aquellos casos en que el contribuyente acepta el valor comprobado (por el coste del recurso) aunque no esté conforme con el mismo.

d) No se justifica el estado de conservación de los inmuebles o sus calidades constructivas y, a pesar de ello, se aplican unos coeficientes que vienen a ponderar, según los informes, dichas circunstancias, pero sin razonarse la aplicación de unos u otros que, además, son distintos. En unos casos, ante idéntica afirmación de defectos en fachada y cubierta se aplica un coeficiente corrector del 0,98 y en otros del 0,99. (P. ej.: NUM011 NUM010 de la CALLE003, NUM009y piso NUM015 NUM020. de la CALLE007 NUM014).

e) Otros coeficientes utilizados vienen a ponderar la valoración de elementos comunes o la ubicación del inmueble, si bien o no se justifica la elección, en determinada cuantificación, del coeficiente mencionado en primer lugar (valoración de elementos comunes), o no se aplica a todos los que se encuentran en la misma ubicación (p.e. en planta baja), sin explicarse la razón de ello ( NUM011de la CALLE004nº NUM002y NUM011de la CALLE006nº NUM013).

f) Por último, en los inmuebles arrendados (p.ej: PR de la CALLE004, NUM002y piso NUM004de la CALLE010, NUM004) los informes de valoración se apartan del precio medio resultante de los testigos y se opta por capitalizar la renta anual al porcentaje del 6% o del 7,5% sin justificar la aplicación de éstos y no otros porcentajes, más que por "analogía con la normativa que regula la valoración a efectos hipotecarios. y lo que es más llamativo, sin razonar por qué se emplean porcentajes distintos si el fundamento es la misma normativa hipotecaria Además la relación entre el VM (valor de mercado extraído de los testigos) y el VC (valor de capitalización de la renta anual) se cuantifica, "a juicio del técnico", sin fundamentar su criterio.

Por supuesto, ninguno de los inmuebles objeto de comprobación han sido reconocidos personalmente por el perito, ni se justifica la innecesariedad de dicha inspección, existiendo en la herencia que nos concierne inmuebles cuyas características singulares (p.e. edificios en CR Polígono industrial Las Casas y LG San Saturio, en Soria) o cuyo estado de conservación (defectos estructurales en fachada y cubierta en algunas fincas de Madrid) requería, sin duda alguna, dicha inspección."



Pues bien, la aplicación de la anterior doctrina nos lleva a la estimación del presente recurso jurisdiccional ya que los reproches que en ella se contienen al informe de valoración emitido por perito de la Administración son predicables del informe aquí emitido. Y así, entre otras consideraciones, el inmueble de autos no ha sido reconocido personalmente por el perito ni se ha justificado la innecesariedad de dicha visita; no se justifica por el perito el estado de conservación del inmueble ni sus calidades constructivas; no se razonan las circunstancias por las que se consideran semejantes los tales testigos ni se precisa si en los testigos se reflejan valores declarados y/o comprobados administrativamente.

En definitiva y en debida aplicación de la doctrina jurisprudencial expuesta, debemos concluir que el informe de valoración aquí emitido por perito de la Administración no se encuentra suficientemente motivado ni individualizado por lo que debe estimarse el presente recurso>>.

**TERCERO.-** A juicio del recurrente existe identidad en la situación, las partes y los hechos, fundamentos y pretensiones, entre las contenidas en la sentencia recurrida y las aportadas como de contraste, siendo patente la contradicción alegada, en cuanto la sentencia número 177 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 23 de febrero de 2016 recae en otro heredero de la misma herencia, habiéndose anulado la comprobación de valores de los mismos bienes por falta de motivación para ese heredero, por lo que sería ilógico y arbitrario que a uno de los herederos se le mantuvieran los valores fijados por la Administración y a otros herederos se les estimase por la misma Sala del mismo Tribunal el recurso contencioso administrativo en base a los mismos fundamentos de derecho y anulando los expedientes de comprobación de valores y las liquidaciones por Impuesto de Sucesiones.

El Abogado del Estado opone que la parte no cumplió con la carga procesal de razonar la contradicción entre las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid teniendo en cuenta la identidad, en cuanto se limita a señalar que la sentencia recurrida ha infringido la doctrina contenida en las sentencias que cita.

Por otra parte señala que no existe contradicción entre las sentencias de Madrid, pues la doctrina aplicada sobre comprobación de valores es la misma en una y otra sentencia y lo que ocurre es que en la sentencia recurrida se ha motivado suficientemente la comprobación de valores y por ello se confirma, y respecto del otro inmueble se anula la comprobación de valores por la falta de motivación y el error en el que incurre el perito de la Administración, mientras que en la sentencia de contraste, aplicando la misma doctrina, se anula la comprobación de valores porque la motivación y valoración que hace el perito de la Administración no es correcta.

Por su parte, la Comunidad de Madrid niega también la concurrencia de los requisitos de identidad requeridos para la estimación del recurso, pues el supuesto de hecho de la sentencia número 177 de 23 de febrero de 2016 es distinto, al pedir el ahora recurrente la deducción por convivencia more uxorio, lo que no hace la demandante y contribuyente en ese caso, Doña Inmaculada , no teniendo en consideración la impugnada la sentencia del Tribunal Supremo, que determinó el cambio de criterio en la posterior dictada, alegando en cuanto a la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 2015 , que se refiere a un supuesto en el que se razonaba desde la vía económico-administrativa que no se había motivado la aplicación de los coeficientes, lo que no ocurre en el presente caso.

**CUARTO.-** Lo primero que se advierte es que la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 23 de febrero de 2016 es posterior a la impugnada, por lo que no resulta invocable a efectos del presente recurso. No obstante su identidad con la impugnada, en cuanto se refieren ambas a la segunda comprobación de valores de la misma herencia, discutiéndose en el recurso exclusivamente la corrección de la comprobación de valores, no la deducción a que alude la Comunidad de Madrid, en cuanto el pronunciamiento desestimatorio en este punto quedó firme, la identidad no puede cuestionarse.

Sentado lo anterior, y puesto que la sentencia recurrida no se atiene a los criterios que establece nuestra sentencia de 26 de noviembre de 2015 , que determinó el cambio de criterio por la propia Sala de instancia al conocer un recurso idéntico al que examinó previamente en relación al actual recurrente, pero que afectaba a otro heredero, debemos apreciar la contradicción que se denuncia.

**QUINTO.-** Sentada la contradicción, el recurso debe ser estimado en cuanto la sentencia impugnada no se atiene a los requisitos que establece nuestra sentencia de 26 de noviembre de 2015 en relación con el método de comparación en el mercado.

Estimado el recurso y, por las mismas razones procede estimar íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto, declarando la nulidad de la resolución impugnada, así como la comprobación de valores y liquidación que confirma, debiendo la Administración pasar por la valoración formulada en su día por el recurrente, al tratarse de la segunda comprobación con todas las consecuencias inherentes.

No procede hacer imposición de costas.





## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido 1.- Estimar el recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto por D. Alfredo contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 11 de febrero de 2016, que se casa y anula, en cuanto no estima íntegramente el recurso contencioso-administrativo. 2.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo de Madrid de 22 de noviembre de 2013, con anulación de dicha resolución así como de la comprobación de valores y liquidación que confirma, debiendo la Administración pasar por la valoración formulada en su día por el recurrente, con todas las consecuencias inherentes. 3.- No hacer pronunciamiento en cuanto a las costas.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente D. Emilio Frias Ponce D. Jose Diaz Delgado D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Juan Gonzalo Martinez Mico D. Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado ponente de la misma, Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.