



Roj: **STSJ AR 1151/2022 - ECLI:ES:TSJAR:2022:1151**

Id Cendoj: **50297330022022100209**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Zaragoza**

Sección: **2**

Fecha: **12/09/2022**

Nº de Recurso: **7/2020**

Nº de Resolución: **256/2022**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA PILAR GALINDO MORELL**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA nº 000256/2022

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE

D. Eugenio Ángel Esteras Iguácel

MAGISTRADOS

D.ª María del Carmen Muñoz Juncosa

D. Emilio Molins García-Atance

D.ª Pilar Galindo Morell

En Zaragoza, a doce de septiembre de dos mil veintidós.

VISTO, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN (Sección Segunda) el recurso contencioso administrativo núm. 7/2020 interpuesto por el GOBIERNO DE ARAGÓN, representado y defendido por el letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 30 de septiembre de 2019, representado y defendido por el abogado del Estado.

Ha sido ponente la Ilma. Sra. D.ª Pilar Galindo Morell, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - La parte actora interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo de Aragón (TEARA), de fecha 30 de septiembre de 2019, por la que se acuerda estimar la reclamación económico-administrativa núm. 44-00046-2016 interpuesta por la entidad CRYP 15 S. A. contra la liquidación provisional relativa al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de actos jurídicos documentados, por importe de 116.093,61 euros.

SEGUNDO. - Previa la admisión a trámite del recurso y recepción del expediente administrativo, se dedujo la correspondiente demanda en la que tras relacionar la parte recurrente los hechos y fundamentos de **derecho** que estimaba aplicables, concluía con el suplico de que se dicte sentencia por la que se " *estime el recurso contencioso-administrativo promovido por la Diputación General de Aragón contra la Resolución de 30 de septiembre de 2019 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón por la que se resuelve estimar la reclamación económico-administrativa núm. 44/46/2016 interpuesta por CRYP 15 SA y se confirmen los actos de liquidación tributaria de la administración tributaria autonómica, con condena en costas a la parte demandada*".

TERCERO. - La Administración demandada, tras relacionar los hechos y fundamentos de **derecho** que estimaron aplicables, que se dicte sentencia por la que se desestime el recurso interpuesto.



CUARTO. - Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló para la votación y fallo el día 8 de septiembre de 2022.

QUINTO. - En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - Se impugna en el presente recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico Administrativo de Aragón (TEARA), constituido mediante órgano unipersonal, de fecha 30 de septiembre de 2019, por la que se acuerda estimar la reclamación económico-administrativa núm. 44-00046-2016 interpuesta por la entidad CRYP 15 S. SA contra la liquidación provisional relativa al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), en la modalidad de actos jurídicos documentados, por importe de 116.093,61 euros.

SEGUNDO. - Los " hechos" de la resolución impugnada y la documentación obrante en el expediente administrativo recogen como datos a tener en cuenta para la resolución de la cuestión debatida, los siguientes:

1) Mediante escritura pública otorgada el 15 de diciembre de 2011 se formalizó el acto de división horizontal de una edificación en Teruel destinada a viviendas, locales, plazas de aparcamiento y trasteros. Se valoraba la división horizontal en 3.657.794 euros.

2) Se presentó la autoliquidación por el concepto de actos jurídicos documentados consignándose una base imponible coincidente con la cantidad declarada en la escritura por importe de 3.657.794,00 €.

3) En relación con la autoliquidación presentada con el número T/2012/355, de fecha 13 de enero de 2012, se iniciaron actuaciones de comprobación de valores, según el procedimiento regulado en el artículo 134 de la Ley 58/2003, mediante comunicación notificada el 30 de noviembre de 2015.

4) La base imponible se determinaba a partir de un informe de un perito (arquitecto técnico) de la Sección de Valoraciones Inmobiliarias de Teruel del Gobierno de Aragón, emitido el 25 de noviembre de 2015, en el que se fijaba un valor comprobado de la división horizontal de 13.010.106,75 euros, desglosado en un valor real de coste de la obra nueva de 3.325.015,77 euros y un valor real del suelo de 9.685.090,98 euros.

4) Tras la formulación de alegaciones por la interesada en las que solicitaba la anulación de la liquidación y la declaración de conformidad a **derecho** de la autoliquidación presentada, se dictó acuerdo de 29 de diciembre de 2015 por el que desestimando las alegaciones presentadas se practicaba la liquidación por importe de 116.093,61 euros, incluidos los intereses de demora, que consta notificado el 7 de enero de 2016.

5) El 4 de febrero de 2016 se interpuso reclamación económico-administrativa que ha sido estimada por la resolución del TEARA que es ahora objeto de revisión jurisdiccional ante la Sala.

TERCERO. - La cuestión debatida en la presente litis consiste en determinar si la comprobación de valores llevada a cabo por la administración resulta o no conforme a **derecho**.

Parte la resolución impugnada del art 70 del RD 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en relación con la determinación de la base imponible en las declaraciones de obra nueva y división horizontal y transcribe la resolución del TEAC de 20 de septiembre de 2018, en la que con cita de las sentencias del Tribunal Supremo de 9 de abril de 2012 y 10 de abril de 2014, establece que no es conforme a **derecho** la aplicación de las normas técnicas de valoración catastral para determinar el valor real de las construcciones, y concluye que, de conformidad con la doctrina del TEAC, la determinación del valor de construcción mediante la aplicación de unos módulos y coeficientes fijados en la normativa catastral resulta improcedente.

Añade que la valoración que da lugar a la liquidación impugnada se sustenta en un informe emitido por un perito de la Administración, arquitecto técnico, de fecha 25 de noviembre de 2015, en el que tras determinar la normativa aplicable se calcula por separado el valor real de la construcción y el valor real del suelo

En cuanto al valor de la construcción (obra nueva) señala que el perito describe el modo de obtención del módulo unitario básico de la construcción, de conformidad con la resolución de la Dirección General de Tributos de 19 de noviembre de 2010, a cuyo efecto toma en consideración el MBC 4, con valor de 550 euros/m², asignado en la Ponencia de valores catastrales de Teruel vigente para el año del devengo, 2011, al que aplica unos coeficientes correctores de tipología y categoría, de antigüedad y de conservación, previstos en el Real Decreto 1020/1993, sobre Normas Técnicas de Valoración Catastral para suelo y construcciones. Al valor resultante (CA: coste actual de la construcción), aplica un coeficiente reductor del 1,216 y obtiene el CE, coste de ejecución de la obra nueva, que constituye el valor de construcción a efectos de obra



nueva, de 3.325.015,77 € (4.043.219,18 €/1,216), y concluye que conformidad con la doctrina del TEAC debe considerarse improcedente la valoración pericial.

Y respecto a la valoración del suelo apunta que el perito la realiza según los valores de repercusión que obtiene a partir de los valores de venta declarados de cuatro muestras de siete testigos las dos primeras, cinco y cuatro testigos las otras dos (una para viviendas, otra para locales, otra para garajes y otra para trasteros) y que calcula en 1.289 euros/m²c para las viviendas, 1.109 euros/m²c para los garajes, 125 euros/m² para los trasteros y 717 euros/m² para los locales. Multiplicando dichos valores de repercusión por las respectivas superficies, resulta un valor total del suelo de 9.685.090,98 euros.

La suma de ambos valores, el de la construcción de 3.325.015,77 euros y el del suelo de 9.685.090,98 euros, constituye el valor real comprobado de la división horizontal, de 13.010.106,75 euros.

CUARTO. - El letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón alega en la demanda que, si bien en la valoración administrativa el perito utiliza las técnicas recogidas en el RD1020/1993, sobre normas técnicas de valoración catastral, no es cierto que la valoración administrativa se limite a aplicación literal de dicho RD ya que lo hace únicamente como un punto de partida, como un valor bruto, del que eliminar aquellos componentes que no se integran en el concepto de "valor real del coste de la obra".

Precisa que la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de abril de 2014, que cita el TEARA, considera que el impedimento para utilizar las técnicas recogidas en el RD 1020/1993 es que el valor obtenido con ellas, coste actual de construcción, incluye partidas que exceden del concepto buscado, coste de ejecución de la obra, y estas partidas son: los beneficios de contrata, los honorarios profesionales y los tributos que gravan la construcción, pero no se opone a una forma en que pueda calcularse, con las debidas correcciones, el coste de ejecución de la obra, conforme a la definición de la base imponible que la propia doctrina del Tribunal Supremo establece.

Afirma que, mediante la técnica prevista en la resolución de 19 de noviembre de 2012, se procede a eliminar del valor actual de la construcción aquellas partidas cuya detracción permite determinar el coste de ejecución de la obra, valor determinado por el Tribunal Supremo como base imponible del Impuesto para la obra nueva.

Con relación a la utilización o no del método de comparación con testigos o muestras sostiene que la resolución impugnada aplica los requisitos que el TEAC y TS exigen para el "método de comparación" (directa o pura) que no es el aquí utilizado pues el perito en su informe parte del método analítico (residual) por lo que, a su entender, no se pueden extender los criterios jurisprudenciales de uno a otro supuesto.

Y respecto a la no incorporación de las hojas de las escrituras públicas correspondientes ni certificaciones emitidas por funcionario competente, manifiesta no compartir el criterio del TEARA por considerar que vulnera las reglas generales del procedimiento administrativo común, de aplicación supletoria al procedimiento **tributario**. Señala que el perito que realiza las valoraciones es un funcionario público, y efectúa la valoración ejerciendo funciones públicas, existiendo una presunción de certeza en cuanto a los datos que el perito haya utilizado como muestras, siendo infundado condicionar la aplicación de estos datos a que se adjunte copia de las escrituras o a que un funcionario distinto expida certificación al respecto, cita sentencias de esta Sala, entre otras la de 28 de mayo de 2019 y solicita la estimación del recurso, confirmando los actos de liquidación tributaria de la administración tributaria autonómica.

La abogada del Estado se opone al recurso, defiende el acierto de la resolución impugnada y respecto del valor del suelo sostiene que ni se aportan ni las escrituras que documentan las operaciones que sirven de testigo, ni una certificación que reúna los requisitos formales y materiales precisados por el TEAC en las resoluciones que se citan en la demanda ni se justifican las circunstancias por las que se consideran semejantes o comparables las muestras de referencia con los inmuebles valorados por lo que se impide a los interesados verificar el contenido de la pericia administrativa, lo que menoscaba sus posibilidades de defensa ante la actuación administrativa.

QUINTO. - El art 70 del RD 828/1995 establece:

" 1. La base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare.

2. En la base imponible de las escrituras de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal se incluirá tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno".

La sentencia del Tribunal Supremo de 10 de abril de 2014 (ROJ: STS 1565/2014-ECLI:ES:TS:2014:1565) dictada en unificación de doctrina, siguiendo el criterio de la de 11 de abril de 2013 (ROJ: STS 1751/2013-ECLI:ES:TS:2013:1751) y de 9 abril 2012 (ROJ: STS 2286/2012 - ECLI:ES:TS:2012:2286) declara que " la doctrina del Tribunal Supremo en lo concerniente a la correcta forma de valorar, a efectos del Impuesto de Actos Jurídicos



*Documentados, la base imponible cuando el contenido de la escritura gravada es el de declaración de obra nueva, que considera que el valor real del coste de la obra al que se refiere el artículo 70 del Reglamento del ITP y IAJD , RD 828/1995, de 29 de mayo, no puede ser otro que el de ejecución material de la obra siendo improcedente determinarlo mediante la valoración del inmueble, por lo que no resulta correcto el método técnico en el que se basa la determinación del valor del inmueble de la sentencia cuestionada, que aplica indebidamente el RD 1020/1993, de 25 de junio, sobre normas técnicas de valoración catastral y la normativa de VPO, y fija la base imponible a partir del valor catastral del inmueble, que surge de un módulo básico de repercusión (MBR) al que se le aplica unos coeficientes referidos tanto al suelo como a la construcción, siendo contrario a **Derecho** tal procedimiento de fijación de la base imponible".*

Por su parte, la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2021 (ROJ: STS 110/2021 - ECLI:ES:TS:2021:110) recoge la jurisprudencia de la Sala en interpretación de los requisitos que debe reunir el dictamen de peritos, y señala interpretando el artículo 57.1.e) de la LGT y el artículo 160.3 del Real Decreto 1065/2007, lo siguiente:

" Es constante y reiterada la doctrina de este Tribunal Supremo en relación con la necesidad de que el perito de la Administración efectúe una comprobación directa y personal del bien que se valora, mediante su visita si es inmueble.

*En esta abundante jurisprudencia se ha sentado la doctrina de que los informes periciales, que han de servir de base a la comprobación de valores, deben ser fundados, lo cual equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta; que la justificación de dicha comprobación es una garantía tributaria ineludible; que por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la elevación de la base, no puede entenderse cumplida dicha obligación, impuesta por el art 121 de la LGT (EDL 2003/149899) , si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o solo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta, mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven, para cualquier bien (...) la comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente, al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y fácticos y así aceptarlos, si llega a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir, o rechazarlos porque los reputa equivocados o discutibles y en tal caso, solo entonces, proponer la tasación pericial contradictoria a la que también tiene **derecho**" (...)*

Atendidas las anteriores consideraciones, debemos ratificar, mantener y reforzar nuestra doctrina constante y reiterada sobre la necesidad de que el perito de la Administración reconozca de modo personal y directo los bienes inmuebles que debe valorar, como garantía indispensable de que se tasa realmente el bien concreto y no una especie de bien abstracto, común o genérico.

En particular: a) ha de razonarse individualmente y caso por caso, con justificación racional y suficiente, por qué resulta innecesaria, de no llevarse a cabo, la obligada visita personal al inmueble; b) La mera utilización de valores de venta de inmuebles semejantes, por comparación o análisis, requiere una exacta identificación de las muestras obtenidas y una aportación certificada de los documentos públicos en que tales valores y las circunstancias que llevan a su adopción se reflejan, de acuerdo con lo que ha establecido el TEAC en el criterio que recoge la resolución impugnada en la instancia; c) en los casos en que el heredero o contribuyente se haya sometido, en su declaración o autoliquidación, a los valores de referencia aprobados por la propia Administración cesionaria del tributo de que se trata, la motivación ha de extenderse a la propia necesidad de la prueba de peritos, correctora de tales valores y, además, al desacierto de la declaración del contribuyente en ese punto".

SEXTO. - La jurisprudencia anteriormente reseñada es clara cuando exige en la comprobación de valores realizada por el perito de la Administración, art 57.1 e) LGT, que al valorar el bien especifique el perito los elementos y las características del mismo que tiene en cuenta para obtener un concreto valor. El Tribunal Supremo ha entendido obligada la visita al inmueble, y caso de no hacerse una justificación suficiente de porque no se hace.

Por ello no pueden prosperar las alegaciones de la demandante en lo relativo a la corrección del dictamen del perito en cuanto al valor real de la obra nueva.

Y en cuanto al valor del suelo, tampoco el recurso puede ser acogido, ya que debemos aplicar la doctrina fijada por el Tribunal en la que se establece que en el caso de utilización de valores de venta de inmuebles semejantes, por comparación o análisis, se requiere una exacta identificación de las muestras obtenidas y una aportación certificada de los documentos públicos en que tales valores y las circunstancias que llevan a su adopción se reflejan, de acuerdo con lo que ha establecido el TEAC en las resoluciones que cita el TEARA, de 19 de enero y 9 de marzo de 2017, y el informe pericial de valoración no contiene ninguna de las opciones de



documentación de las muestras empleadas como testigos de acuerdo con lo que ha establecido el TEAC en las resoluciones citadas.

Este es el criterio seguido por esta misma Sala y Sección en las sentencias núm. 244/2021, de 6 de octubre (ROJ: STSJ AR 928/2021 - ECLI:ES: TSJAR:2021:928) que se refiere a la misma mercantil que interpuso la reclamación que hubo lugar a la resolución impugnada, núm. 254/2021, de 19 de octubre de 2021 (ROJ: STSJ AR 930/2021 - ECLI:ES: TSJAR: 2021:930) y la más reciente de 5 de mayo de 2022 (ROJ: STSJ AR 603/2022 - ECLI:ES: TSJAR: 2022:603).

SÉPTIMO. - De conformidad con el artículo 139.1 de la Ley de la Jurisdicción, no procede la imposición de costas habida cuenta de la controversia del asunto enjuiciado.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

PRIMERO. - Desestimar el recurso contencioso administrativo núm. 7/2020 interpuesto por el GOBIERNO DE ARAGÓN contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 30 de septiembre de 2019, que se confirma con los fundamentos que se desprenden de la presente resolución .

SEGUNDO. - No hacemos especial pronunciamiento en cuanto a costas.

Contra la presente resolución podrá interponerse recurso de casación ante el Tribunal Supremo por infracción de norma estatal o de la Unión Europea o recurso de casación ante este Tribunal por infracción de **derecho** autonómico, según lo previsto en los artículos 86 y siguientes de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, redacción dada por la LO 7/2015, de 21 de julio. Recurso que se preparará ante esta Sala, en el plazo de 30 días contados desde el siguiente a la notificación de la resolución, por escrito que deberá cumplir los requisitos del artículo 89 del citado texto legal.

Así, por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.