



Roj: **STSJ AND 4679/2017 - ECLI:ES:TSJAND:2017:4679**

Id Cendoj: **18087330022017100404**

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

Sede: **Granada**

Sección: **2**

Fecha: **09/05/2017**

Nº de Recurso: **779/2013**

Nº de Resolución: **1047/2017**

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **MARIA ROGELIA TORRES DONAIRE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Andalucía (Granada), 14-6-2013,  
STSJ AND 4679/2017**

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA**

**SALA DE LO CONTENCIOSO - ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN SEGUNDA**

**RECURSO NÚM: 779/2013**

**SENTENCIA NÚM. 1047 DE 2.017**

**Ilmo. Sr. Presidente:**

**D. José Antonio Santandreu Montero**

**Ilmos. Sres. Magistrados**

**D. Federico Lázaro Guil**

**D<sup>a</sup>. María Torres Donaire**

**D. Luis Ángel Gollonet Teruel**

En la ciudad de Granada, a nueve de mayo de dos mil diecisiete. Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, se ha tramitado el recurso número **779/2013** seguido a instancia de **D<sup>a</sup>. Elsa**, representado por la Procuradora Sra. Sánchez Estevez, siendo parte demandada el **Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Granada**, en cuya representación y defensa interviene el Abogado del Estado y codemandada **La Junta de Andalucía**, en cuya representación y defensa interviene Letrado adscrito a su Gabinete Jurídico. La cuantía del recurso es 20.541,18 euros.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Interpuesto recurso contencioso-administrativo frente a la actuación administrativa que se detalla en el primer fundamento jurídico de esta resolución, se admitió a trámite y se acordó reclamar el expediente administrativo, siendo remitido por la Administración demandada.

**SEGUNDO.-** En su escrito de demanda, la parte actora expuso cuantos hechos y fundamentos de derecho consideró de aplicación y terminó por solicitar se dictase sentencia estimando el recurso y anulando dicha actuación administrativa impugnada.



**TERCERO.-** En su escrito de contestación a la demanda, la Administración demandada se opuso a las pretensiones de la parte actora, y, tras exponer cuantos hechos y fundamentos de derecho consideró de aplicación, solicitó la desestimación del recurso. En iguales términos contesta a la demanda la Administración codemandada.

**CUARTO.-** Habiéndose solicitado el recibimiento a prueba, se practicó la propuesta y admitida, y no habiéndose solicitado ni la celebración de vista pública, ni trámite de conclusiones escritas, quedaron las actuaciones pendientes del dictado de la resolución procedente.

**QUINTO.-** Se señaló para deliberación, votación y fallo del presente recurso el día y hora señalado en autos, en que efectivamente tuvo lugar, habiéndose observado las prescripciones legales en la tramitación del mismo y actuando como Magistrado Ponente la Ilma. Sra. Doña María Torres Donaire.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** El objeto del presente recurso lo constituye la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Granada, de fecha 14 de junio de 2013, dictada en el expediente número NUM000, que desestimó la reclamación económico administrativa promovida por el recurrente contra acuerdo aprobatorio del expediente de comprobación de valores y liquidación girada por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, devengado por la herencia causada por fallecimiento de Doña Hortensia, ocurrido el día 23 de julio de 2007.

La resolución del TEARA confirmó el acto impugnado, en base a la legalidad del sistema de valoración aplicado, al ceñirse a un método establecido de forma reglamentaria y amparado en la Ley, concretamente en el artículo 57 de la Ley General Tributaria, en relación con la Ley 10/2002, aplicando el coeficiente multiplicador correspondiente al municipio y año de aprobación de la ponencia.

La parte actora alega la falta de motivación de los métodos aplicados por la Administración para comprobar los valores declarados, tanto respecto del método de coeficientes del artículo 57, 1, b) de la LGT como el del informe pericial emitido por técnico de la Administración (bienes inventariados en la letra B y E de la escritura de adjudicación de la herencia), ante su falta de explicación de los coeficientes de aplicación, remitiéndose a unos supuestos estudios de mercado y comparación.

**SEGUNDO.-** En relación con los informes de perito que han servido para comprobar los valores declarados de los bienes inventariados como B y E, debemos recordar que la Administración Tributaria puede comprobar el valor real de los bienes y derechos utilizando cualquiera de los medios del artículo 57.1 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, 17 de diciembre, entre los que se encuentra el dictamen de peritos de la Administración. Cuando se utilice este medio, el perito deberá tener titulación suficiente y adecuada al tipo de bien a valorar, art. 13 Real Decreto 939/1986, que aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, y, tratándose de una valoración que se refiera a un bien o derecho individualizado, se han de hacer constar las características físicas, económicas y jurídicas que, según la normativa aplicable, hayan de considerarse para determinar el valor del bien o derecho, como se ha encargado de aclarar el art. 158.3 del Real Decreto 1.065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria.

La cuestión planteada no es baladí, puesto que el valor real de los inmuebles no es sólo un valor que se limite a un solo impuesto, sino que tiende a convertirse en un valor de referencia que puede extenderse a otras figuras impositivas (SSTS de 26 de marzo y de 18 de junio de 1991 y de la Audiencia Nacional de 17 de septiembre de 1996). A mayor abundamiento, el valor comprobado puede llegar también a producir efectos respecto de otros obligados tributarios, circunstancia que se reconoce de manera expresa por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en su art. 134.4.

La importancia de la motivación exigida en este acto administrativo radica en las finalidades a las que atiende. Así, constituye la base para controlar los elementos reglados del acto, lógicamente sometidos al ejercicio de las facultades revisoras de la instancia jurisdiccional; asegura el rigor en la formación de la valoración por parte de la Administración; constituye una garantía para el interesado que podrá impugnar el acto criticando los puntos en los que se apoya, y facilita el control jurisdiccional al que ha de someterse la Administración art 106 de la Constitución (SSTS de 1 de octubre de 1988, ar 7413, y de 26 de mayo de 1989, ar 3992).

La propuesta de valoración resultante de la comprobación de valores debe ser motivada y recoger expresamente la normativa aplicada y el detalle de su aplicación. En particular, los dictámenes de peritos deben contener los siguientes extremos: expresión concreta de los elementos de hecho que justifican la modificación del valor declarado y valoración asignada. Cuando se trate de bienes inmuebles, como ocurre en este caso, se ha de hacer 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.

Sobre esta cuestión, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en numerosas sentencias: verbigracia Sentencias de 3 y 26 de mayo de 1989, ar 3734 y ar 4607; de 20 de enero y 20 de julio de 1990, ar 398 y ar 6501; de 18 de junio y 23 de diciembre de 1991 ar 4890 y ar 327; de 8 de enero de 1992, ar 522 ; de 22 de diciembre de 1993, ar 10061 ; de 24 y 26 de febrero de 1994, ar 1387 y ar 1403; de 4 , 11 y 25 de octubre y 21 de noviembre de 1995 , ar 1695 , ar 9946 , ar 7463 y ar 9695; de 18 y 29 de abril y 12 de mayo de 1997, ar 6169 , ar 3715 y ar 4803; de 25 de abril de 1998, ar 3931 y de 3 de diciembre de 1999, ar 9271. Según esta abundante jurisprudencia los informes periciales en los que se basan las comprobaciones de valores deben ser fundados, dejando constancia de los elementos de juicio, criterios o datos tenidos en cuenta. En particular, las Sentencias del TS de 3 de diciembre de 1999 o de 12 de septiembre de 2011 sostienen 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 artículo 121 de la LGT , si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o sólo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven, para cualquier bien". Antes al contrario, la comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado debe concretarse de manera que el contribuyente pueda conocer sus fundamentos técnicos y prácticos y, bien aceptarlos, bien rechazarlos porque los reputa equivocados o discutibles y, sólo en este caso, proponer la tasación pericial contradictoria a la que tiene derecho.

En esta labor de individualización, resulta exigible no sólo que se enumeren los bienes y se deje constancia del valor declarado y del valor pericial, sino que tienen que aparecer otras referencias sobre el proceso lógico de valoración como los criterios técnicos y económicos seguidos o las operaciones matemáticas hechas para llegar al resultado de la nueva base tributaria, siguiendo el mandato del art. 102.3 de la vigente Ley 58/2003 , General Tributaria. De no expresar los mencionados elementos, la indefensión del sujeto pasivo será evidente, la comprobación de valores no se ajustará a Derecho y deberá ser anulada.

En concreto, el TS ha señalado que no existe motivación ( STS de 18 de junio de 1991 , ar 4890, "cuando el perito se limita a rellenar un impreso, aludiendo al valor declarado, al valor del metro cuadrado que él asigna al terreno o a la edificación y al resultado final de multiplicar el valor del metro por la superficie. Ello podrá ser una opinión, pero no una valoración motivada". En parecido sentido, la STS de 4 de diciembre de 1993 , ar 10058, indica que la mera referencia a precios medios en el mercado tampoco es válida.

En definitiva, y por lo que a este caso interesa, no son válidos los informes genéricos o indeterminados cuando el medio de comprobación utilizado es la comprobación pericial. No existe motivación cuando el perito se limita a realizar operaciones matemáticas a partir de un módulo unitario básico porque se trata de una cifra abstracta para el contribuyente. Para que la fijación del valor real a partir de un módulo unitario básico cumpla con el requisito de motivación suficiente han de expresarse los factores determinantes para la formación de dicho módulo, no siendo suficiente con añadir únicamente un texto estereotipado y omnivalente a modo de motivación. Esta motivación ha de contener, en primer lugar, la descripción del soporte físico el bien objeto de comprobación en cuanto se refiere a su contenido o circunstancias físicas, además de poner de manifiesto los criterios concretos que se han seguido para la valoración. La mera fijación de una cifra por metro cuadrado, con un texto modelo, es decir, la utilización de criterios genéricos que no se aplican de forma individualizada, no basta para entender que la valoración se ha hecho de forma motivada. Lo contrario, supone la inversión de la carga de la prueba, pues el sujeto pasivo se verá obligado a demostrar la falta de justificación del valor determinado por la Administración.

Siguiendo con el análisis más detallado, y por lo que concierne a los bienes de naturaleza urbana, la utilización de un procedimiento estereotipado de aplicación general donde se fija el valor utilizando los módulos o coeficientes unitarios por valores referenciales o medios respecto de estudios de mercado que ni siquiera se concretan , no pueden llevar más que a la conclusión de carecer de la motivación precisa.

Por otro lado, se debe añadir que la exigencia de motivación suficiente no puede verse atenuada so pretexto de que el contribuyente tiene la opción de acudir a la tasación pericial contradictoria, pues, como ha razonado el Tribunal Supremo, en su sentencia de 12 de diciembre de 2011 , "Obligar al contribuyente a acudir a la referida tasación pericial, de costoso e incierto resultado, para discutir la comprobación de valores, cuando ni siquiera se conocen las razones de la valoración propuesta por la Hacienda, colocaría a los ciudadanos en una evidente situación de indefensión frente a posibles arbitrariedades o errores de los peritos de la Administración, a cuyas tasaciones no alcanza la presunción de legalidad de los actos administrativos, porque las peritaciones,



aunque las practique un funcionario, son dictámenes, criterio el últimamente reproducido que es incompatible con el seguido por la Sala de instancia, según sumariamente se constató en el primero de los Fundamentos de la presente resolución, pues la tasación pericial contradictoria es un último derecho del contribuyente y no la única manera de combatir la tasación comprobadora de la base, realizada por la Administración, que antes ha de cumplir con su obligación de fundar suficientemente los valores a los que ha llegado, sin que el sujeto tributario venga obligado, por su parte, a acreditar el error o la desviación posibles de la Hacienda Pública cuando no conoce una justificación bastante de aquellos nuevos valores, pues en esta materia, como también tenemos declarado, la carga de la prueba del artículo 114 de la LGT , rige igualmente tanto para los contribuyentes como para la Administración, tanto en vía administrativa como jurisdiccional" [ Sentencia de 3 de diciembre de 1999 (rec. cas. núm. 517/1995 ), FD Cuarto; en el mismo sentido, entre otras, Sentencias de 24 de marzo de 2003 (rec. cas. núm. 4213/1998), FD Segundo ; y de 9 de mayo de 2003 (rec. cas. núm. 6083/1998 ), FD Segundo]".

**TERCERO.-** En relación con la insuficiencia de motivación, del método aplicado a los bienes inventariados en los apartados C, D y F, debemos partir de que dicho vicio habría supuesto, en definitiva, el desconocimiento de las condiciones en que la liquidación o su comunicación debieron producirse a tenor de lo establecido por el artículo 102.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , es decir, con expresión, entre otros extremos, de "...los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.." (b), y de "...la motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho.." (c).

Sin embargo siendo esta exigencia determinante incluso de la validez del acto, al servir al derecho de defensa de los interesados y al posible control judicial de la actuación administrativa, finalidad que, por tanto, ofrece la medida en que la insuficiencia formal debe tener relevancia sobre la validez del acto, lo cierto es que, como explicó la resolución del económico-administrativo, la liquidación practicada se ajustó a lo establecido a estos efectos por el artículo 23.2 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre , por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras, que para los casos de utilización del método previsto por el artículo 57.1.b) de la Ley General Tributaria , establece que el valor real de los bienes inmuebles de naturaleza urbana se podrá estimar a partir del valor catastral que figure en el correspondiente registro fiscal.", añadiendo que "...a tal efecto, el valor catastral actualizado a la fecha del hecho imponible se le aplicará un coeficiente multiplicador que tenderá en cuenta el coeficiente de referencia al mercado establecido en la normativa reguladora del citado valor y la evolución del mercado inmobiliario desde el año de aprobación de la ponencia de valores...". Finalmente la norma establece que "... la Consejería de Economía y Hacienda publicará anualmente los coeficientes aplicables al valor catastral y la metodología seguida para su obtención...". De esta forma, apareciéndose la comprobación de valores motivada con fundamento en la aplicación de tales preceptos, ninguna insuficiencia justificativa puede atribuirse a dicho acuerdo ni a la liquidación que lo reproduce.

Este modo de proceder de la Administración, cuya verificación no precisa a la vista de los parámetros utilizados una visita al inmueble valorado, es acorde con la normativa aplicable, pues siendo cierto que el artículo 57.1 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, establece diversos métodos para comprobar el valor de los bienes determinantes de la obligación tributaria (entre los que se encuentra el de estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal aplicado por la Administración - apartado b -, o el de precios medios de mercado -apartado c-, al que parece referirse la parte demandante); no lo es menos que para dicha actividad la Administración puede utilizar indistintamente cualquier de estos medios, como establece el artículo 23 de la Ley andaluza 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras, en orden a efectuar la comprobación de valores a efectos del ITP y Sucesiones.

En consecuencia, nada impide que la Administración, a la hora de efectuar la comprobación de valores se atenga al método del artículo 57.1 de la Ley General Tributaria , con las precisiones contenidas en el artículo 23.2 de la Ley 10/2002 , en cuya virtud, cuando se utilice el medio referido en el artículo. 57.1.b) de la Ley General Tributaria , el valor real de los bienes inmuebles de naturaleza urbana se podrá estimar a partir del valor catastral que figure en el correspondiente registro fiscal; a tal efecto, al valor catastral actualizado a la fecha de realización del hecho imponible se le aplicará un coeficiente multiplicador que tendrá en cuenta el coeficiente de referencia al mercado establecido en la normativa reguladora del citado valor y la evolución del mercado inmobiliario desde el año de aprobación de la ponencia de valores; y la Consejería de Economía y Hacienda publicará anualmente los coeficientes aplicables al valor catastral y la metodología seguida para su obtención. La liquidación recurrida se ajusta sin duda a la regulación expuesta al valorar el bien a partir del valor catastral actualizado a la fecha del devengo, multiplicando el mismo por el coeficiente de 2,40 previsto



para el municipio de Alfacar en la Orden de 22 de diciembre de 2006 de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía.

A lo anterior debe añadirse que el recurrente debe conocer, a través de su notificación, el valor catastral asignado al inmueble de su propiedad, al que pudo oponerse utilizando los medios de impugnación pertinentes en Derecho, no constando que lo haya hecho, y esa valoración catastral despliega sus efectos pese a que hubiere sido impugnada, salvo que dicha eficacia haya sido suspendida por el órgano encargado de tramitar y resolver esa pretendida impugnación, lo que no consta que haya sucedido.

A este respecto, también pretende la demanda que esta Sala apruebe la valoración de los bienes contenidas en los documentos acompañados a la demanda, que contienen unos informes valorativos de los mismos, para desvirtuar los efectuados por la Administración, pero sin entrar a valorar dicha documentación, dichas valoraciones no pueden tener valor de prueba pericial sino prueba documental o testifical, que no sirve en este caso para desmotivar la presunción de que la actuación de la Administración ha sido legítima, ajustada a la legalidad.

**CUARTO.-** En consonancia con lo expuesto, el recurso debe ser estimado parcialmente; sin que, por otra parte, de conformidad con el art. 139.1 de la Ley Jurisdiccional Contencioso-Administrativa proceda hacer expresa imposición de costas.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

## FALLO

1.- Estima en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por **D<sup>a</sup>. Elsa** contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Granada, de fecha 14 de junio de 2013, número 18/2708/2012, que desestima la reclamación económico administrativa promovida por Doña Elsa , contra liquidaciones por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, girada por el fallecimiento de Doña Hortensia , anulando las liquidaciones de dicho Impuesto por no ser conformes a derecho, aunque declarando conforme a derecho las valoraciones en las que se ha utilizado el medio a que se refiere el artículo 57, 1, b) de la LGT , que se confirman.

2.- No hace especial pronunciamiento sobre las costas causadas en esta instancia.

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

Notifíquese la presente resolución a las partes, con las prevenciones del artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial , haciéndoles saber que, contra la misma, cabe interponer recurso de casación ante el Tribunal Supremo, limitado exclusivamente a las cuestiones de derecho, siempre y cuando el recurso pretenda fundarse en la infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea que sea relevante y determinante del fallo impugnado, y hubieran sido invocadas oportunamente en el proceso o consideradas por la Sala sentenciadora. Para la admisión del recurso será necesario que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo estime que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, de conformidad con los criterios expuestos en el art. 88.2 y 3 de la LJCA . El recurso de casación se preparará ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido, y seguirá el cauce procesal descrito por los arts. 89 y siguientes de la LJCA . En iguales términos y plazos podrá interponerse recurso de casación ante el Tribunal Superior de Justicia cuando el recurso se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma.

El recurso de casación deberá acompañar la copia del resguardo del ingreso en la Cuenta de Consignaciones núm.: 2069000024077913, del depósito para recurrir por cuantía de 50 euros, de conformidad a lo dispuesto en la D.A. 15ª de la Ley Orgánica 1/2009, de 3 de noviembre , salvo concurrencia de los supuestos de exclusión previstos en el apartado 5º de la Disposición Adicional Decimoquinta de dicha norma o beneficiarios de asistencia jurídica gratuita.

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