



Roj: **STSJ EXT 957/2018 - ECLI:ES:TSJEXT:2018:957**

Id Cendoj: **10037330012018100462**

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

Sede: **Cáceres**

Sección: **1**

Fecha: **06/09/2018**

Nº de Recurso: **481/2017**

Nº de Resolución: **339/2018**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **DANIEL RUIZ BALLESTEROS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Extremadura, 30-06-2017,**
STSJ EXT 957/2018

T.S.J.EXTREMADURA SALA CON/AD

CACERES

SENTENCIA: 00339/2018

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, integrada por los lltmos. Sres. Magistrados del margen, en nombre de S.M. el Rey, ha dictado la siguiente:

SENTENCIA NUM.339

PRESIDENTE:

DON DANIEL RUIZ BALLESTEROS

MAGISTRADOS:

DOÑA ELENA MÉNDEZ CANSECO

DON MERCENARIO VILLALBA LAVA

DON RAIMUNDO PRADO BERNABEU

DON CASIANO ROJAS POZO

DOÑA CARMEN BRAVO DIAZ /

En Cáceres a seis de septiembre de dos mil dieciocho.

Visto el recurso contencioso administrativo número **481/2017**, promovido por la **JUNTA DE EXTREMADURA**, representada y defendida por el Sr. Letrado del Servicio Jurídico, siendo demandada la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, recurso que versa sobre Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura de fecha 30 de junio de 2017, reclamación número 06/665/2015, que estima la reclamación presentada por la entidad mercantil Soluciones Inmobiliarias Hábitat, SA, contra la Liquidación Provisional número 6023020052533, dictada por la Sección de Impuestos Indirectos de la Junta de Extremadura por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Cuantía 1.127,70 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por la parte actora se presentó escrito, mediante el cual interesaba se tuviera por interpuesto recurso contencioso administrativo contra el acto que ha quedado reflejado en el encabezamiento de esta sentencia.



SEGUNDO.- Seguido que fue el recurso por sus trámites, se entregó el expediente administrativo a la representación de la parte actora para que formulara la demanda, lo que hizo seguidamente dentro del plazo, sentando los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes y terminando suplicando se dictara una sentencia por la que se estime el recurso con imposición de las costas a la parte demandada.

Dado traslado de la demanda a la parte demandada de la Administración para que la contestase, evacuó dicho trámite interesando se dictara una sentencia desestimatoria del recurso, con imposición de las costas a la parte actora.

TERCERO.- Conforme a lo interesado por la parte actora, como medios de pruebas la documental obrante en el expediente administrativo, y por la parte demandada no se solicitó prueba alguna, quedó la documental en su lugar surtiendo sus efectos. No habiéndose solicitado por las partes, y estimando la Sala innecesario el trámite de conclusiones, se señaló día para la votación y fallo, llevándose a efecto en el fijado.

CUARTO.- En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones legales.

Siendo Ponente para este trámite el Ilmo. Sr. Magistrado-Presidente **Don DANIEL RUIZ BALLESTEROS**, que expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO.

PRIMERO.- La Junta de Extremadura formula recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura de fecha 30 de junio de 2017, reclamación número 06/665/2015, que estima la reclamación presentada por la entidad mercantil Soluciones Inmobiliarias Hábitat, SA, contra la Liquidación Provisional número 6023020052533, dictada por la Sección de Impuestos Indirectos de la Junta de Extremadura por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La reclamación económico-administrativa presentada se basaba en la falta de motivación de la valoración efectuada por la Administración Tributaria para aumentar la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La Resolución del TEAR de Extremadura considera que no está suficientemente justificada la aplicación del Coeficiente de Mercado.

La Junta de Extremadura interesa la declaración de nulidad de la Resolución impugnada. La Administración General del Estado se opone a las pretensiones de la parte actora. La codemandada Soluciones Inmobiliarias Hábitat, SA, fue emplazada por el TEAR de Extremadura, sin que haya comparecido ante esta Sala.

SEGUNDO.- La única controversia del presente juicio contencioso-administrativo se refiere a la motivación de la comprobación de valor realizada por la Administración Tributaria para aumentar la base imponible por la operación de segregación a los efectos de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

Para resolver la controversia planteada, consideramos preciso acudir al concreto dictamen pericial obrante en el procedimiento tributario. Cada comprobación de valor debe ser analizada para determinar si la misma cumple o no con el requisito de motivación que permitirá al obligado tributario ejercitar plenamente su derecho de defensa frente a la misma. Lo decisivo para resolver el presente juicio contencioso-administrativo es acudir al procedimiento administrativo, examinar el contenido de la comprobación de valor practicada por la Junta de Extremadura y determinar si lo expresado en la misma permite afirmar que la comprobación de valor está motivada.

TERCERO.- El dictamen de peritos comienza recogiendo los datos identificativos del bien a valorar en cuanto a su ubicación, superficie, características básicas y referencia catastral. El informe está elaborado por un Arquitecto Técnico del Servicio de Valoraciones de la Junta de Extremadura.

Es después de describir las características del bien cuando el perito valora el suelo mediante la aplicación del valor de repercusión del suelo para la tipología de edificación de local comercial en bruto y uso comercial en planta que obtiene de un muestreo de los valores declarados y aceptados por los contribuyentes. El dictamen recoge seis testigos correspondientes a valores declarados y aceptados por transacciones inmobiliarias de inmuebles en la localidad de Badajoz. Los testigos están identificados mediante la cita del año de devengo, el número de referencia del expediente, la situación, la referencia catastral y el valor. Todos los inmuebles son locales comerciales y están situados en la misma calle que la finca segregada. La expresión de la calle y la referencia catastral permiten identificar los inmuebles que sirven de comparación, no pudiendo alegarse que son desconocidos. Los datos ofrecidos permiten a la sociedad contribuyente situar los inmuebles citados por la Administración en la localidad de Badajoz y poder comprobar sus características a efectos de compararlos con el inmueble adquirido.



En cuanto al valor de la construcción, la comprobación identifica el bien inmueble y sus características, la tipología de la construcción y el coste de ejecución material de la construcción con base en el Presupuesto de referencia de ejecución material del Colegio Oficial de Arquitectos de Extremadura. No adolece de falta de motivación el que la perito utilice para determinar el coste de construcción el Presupuesto de referencia de ejecución material del Colegio Oficial de Arquitectos de Extremadura. La perito especifica que criterio ha seguido, el Presupuesto de referencia utilizado y la fuente de su procedencia, de manera que el obligado tributario puede conocer los criterios de referencia utilizados. Esta Sala de Justicia acepta que la motivación de la valoración del coste de la construcción pueda realizarse por los Presupuestos de referencia de ejecución material del Colegio Oficial de Arquitectos de Extremadura, sirva como ejemplo, lo expuesto en las sentencias de fechas 19-11-2013 (PO 590/2012) y 20-1-2015 (PO 310/2014).

Se aplican a la edificación los coeficientes correctores en función de la calidad estándar, antigüedad y la tipología de local comercial en bruto. Los datos notariales y catastrales y la fotografía que obra en el expediente administrativo permiten extraer estas características del local comercial.

En definitiva, el dictamen pericial no utiliza valores o estudios de mercado no identificados sino que la Administración ha valorado el suelo y la construcción conforme a parámetros debidamente identificados y que son ofrecidos al contribuyente que puede perfectamente combatirlos. Podemos decir que la comprobación de valor explica adecuadamente los valores, la fuente de procedencia y los coeficientes utilizados que llevan a fijar el valor atribuido al bien inmueble transmitido, por lo que el contribuyente no puede alegar desconocimiento de los mismos ni arbitrariedad en su imposición.

CUARTO.- Una vez analizado el contenido del dictamen pericial, la conclusión es que estamos ante un informe suficientemente motivado a los fines de la comprobación de valor practicada dentro del procedimiento tributario. La comprobación de valor ofrece una explicación suficiente sobre la forma en que la Arquitecto Técnico del Servicio de Valoraciones de la Junta de Extremadura ha procedido a valorar el bien inmueble, permitiendo al obligado tributario ejercitar plenamente sus derechos de defensa al conocer los datos, valores y criterios en los que se apoya la Administración Tributaria para la valoración de las operaciones gravadas. Y ello es relevante a los efectos del debate porque la motivación, como exigencia formal de los actos administrativos, afecta como regla general a la eficacia de los actos por la anulabilidad, que, sabido es, sólo afecta a esa eficacia cuando el defecto de forma cause indefensión al interesado o impida al acto alcanzar su fin; indefensión que manifiestamente no se aprecia en el caso de autos en que el sujeto pasivo del tributo ha podido articular su defensa con pleno conocimiento de las razones en que se basaba la Administración para proceder a practicar la Liquidación del ITPAJD.

QUINTO.- El artículo 160.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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, dispone lo siguiente: *"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. La negativa del poseedor del bien a dicho reconocimiento eximirá a la Administración tributaria del cumplimiento de este requisito"*. Este precepto no establece la necesidad de visitar todos los bienes objeto de valoración sino tan sólo aquellos que sean bienes singulares o no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas.

El dictamen incorpora las fuentes documentales examinadas por la Arquitecto Técnico para valorar el inmueble, extrayendo de dichas fuentes los datos sobre situación, conservación, calidad y antigüedad, lo que no hace preciso que el inmueble tenga que ser reconocido directamente. Los datos notariales, catastrales y la fotografía permiten a la perito conocer las características básicas del inmueble y su entorno, sin que estos elementos hayan sido desvirtuados por prueba alguna propuesta por la contribuyente.

El artículo 160.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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, dispone lo siguiente: *"La propuesta de valoración resultante de la comprobación de valores realizada mediante cualquiera de los medios a que se refiere el art. 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberá ser motivada. A los efectos de lo previsto en el art. 103.3 de dicha ley, la propuesta de valoración recogerá expresamente la normativa aplicada y el detalle de su aplicación. En particular, deberá contener los siguientes extremos: c) En los dictámenes de peritos se deberán expresar 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". La comprobación de valor del bien inmueble cumple con lo dispuesto en este precepto reglamentario -que se cita en el dictamen pericial- al indicar los testigos utilizados para determinar el valor de repercusión y el resto de coeficientes y módulos utilizados para determinar el valor de la construcción.

SEXTO.- Realmente hasta aquí la decisión del Tribunal es coincidente con la decisión del órgano económico-administrativo que ha anulado la comprobación de valor exclusivamente en la falta de justificación del Coeficiente de Mercado o Coeficiente por Gastos Generales y Beneficios de Promoción.

Lo primero que señalamos es que este Coeficiente de Mercado no había sido objeto de expresa impugnación por la sociedad contribuyente que alegaba la falta de motivación de la comprobación, pero nada exponía sobre la inclusión de este coeficiente.

Sobre la aplicación de este Coeficiente de Mercado, nos hemos pronunciado en las sentencias del TSJ de Extremadura de fechas 26 de abril de 2018, Sentencia: 163/2018, Recurso: 287/2017, 20 de marzo de 2018, Sentencia: 107/2018, Recurso: 286/2017, 15 de marzo de 2018, Sentencia: 104/2018, Recurso: 192/2017, y 8 de febrero de 2018, Sentencia: 61/2018, Recurso: 191/2017, cuya doctrina aplicamos al presente supuesto en aplicación de los principios de igualdad, seguridad jurídica y unidad de doctrina. Estas sentencias examinan la corrección de incluir el Coeficiente de Mercado en este tipo de valoraciones.

Sobre este Coeficiente de Mercado, podemos concluir lo siguiente:

1. La finalidad del Coeficiente de Mercado es englobar los gastos o costes de producción y los beneficios de la promoción que son factores que intervienen en la formación del producto inmobiliario, tal y como establece la "Norma 16. Modulación de los valores" del Real Decreto 1020/1993 de 25 de junio, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana. Para que se pueda aplicar dicho coeficiente de mercado o de gastos y beneficios de promoción, debe existir tal promoción inmobiliaria, esto es, que sean edificios en bloque de viviendas colectivas (pisos), con oficinas, con garajes, trasteros o locales comerciales, englobados en edificios en división horizontal o promociones de viviendas unifamiliares o naves industriales con división horizontal tumbada. Además la valoración del suelo debe ser por repercusión, no por unitario, para que sea la misma superficie de cálculo tanto la del suelo como la de la edificación objeto de la valoración. Por lo tanto, a los productos inmobiliarios que no cumplan estas condiciones no les es de aplicación este coeficiente de mercado. Casos concretos de no aplicación son viviendas unifamiliares o naves industriales aisladas o autopromovidas, edificaciones singulares u otro tipo de edificación que no cumpla con los parámetros previamente establecidos.
2. La justificación de aplicar el Coeficiente de Mercado al bien inmueble a valorar es debida a que se trata de un local integrado en un bloque de viviendas. El edificio está sometido al régimen de propiedad horizontal. Por ello, cumple con los condicionantes de promoción inmobiliaria y de aplicación del Coeficiente de Mercado o de Coeficiente por Gastos Generales y Beneficios de Promoción. Está justificada la aplicación del Coeficiente de Mercado para poder determinar el valor real o de mercado del producto inmobiliario terminado utilizando la metodología del coste, lo que hace que se incluyan los gastos y beneficios que en el valor del suelo y de la edificación no están incluidos.
3. La normativa para el cálculo del Coeficiente de Mercado es la normativa catastral que establece que dicho coeficiente de gastos y beneficios de promoción está integrado por 1,40 multiplicado por FL, factor de localización. La Junta de Extremadura concreta el coeficiente de 1,40 previsto con carácter general en la normativa catastral en el coeficiente de 1,3271. Para ello, establece el cálculo del porcentaje de los gastos generales de promoción por un lado y el porcentaje de beneficios de promoción por otro. Para determinar el porcentaje de beneficios de promoción se apoya en la norma Orden EHA/564/2008, de 28 de febrero, por la que se modifica la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras, en la que vienen perfectamente detallados dichos márgenes de beneficio de las promociones inmobiliarias en función de su uso.
4. El valor de la construcción (que no el valor de la edificación) se obtiene del Presupuesto de referencia de ejecución material del Colegio de Arquitectos de Extremadura. Esta estadística ofrece el coste de ejecución material, pero no el valor de la edificación, por lo que se añaden los gastos generales y el beneficio industrial del constructor (no del promotor), los honorarios técnicos y la licencia de obras; es después de añadir estos conceptos cuando se determina realmente el valor de la edificación.
5. Una vez determinados los valores del suelo y de la edificación es cuando se aplica el Coeficiente de Mercado. Esta Coeficiente no supone una doble aplicación del mismo al valor de la edificación, pues no estamos ante los mismos conceptos. Son distintos los gastos generales y el beneficio industrial del constructor (no del promotor), los honorarios técnicos y la licencia de obras que se añaden al coste de ejecución material para



determinar el valor de la edificación de los elementos que son tenidos en cuenta para determinar el Coeficiente de Mercado.

Todos estos elementos conllevan que esté justificado el Coeficiente de Mercado aplicado por la Arquitecto Técnico del Servicio de Valoraciones.

Todo lo anterior conduce a la Sala a la estimación del recurso contencioso-administrativo, anulando la decisión del TEAR de Extremadura.

SÉPTIMO.- En virtud de lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, no procede hacer expresa imposición de las costas procesales ante las dudas fácticas y jurídicas que plantea un supuesto como el presente.

VISTOS los artículos citados y demás preceptos de pertinente y general aplicación, EN **NO** MBRE DE SM EL REY, por la potestad que nos confiere la CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA,

FALLAMOS

Estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Letrado de la Junta de Extremadura, en nombre y representación de la Junta de Extremadura, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura de fecha 30 de junio de 2017, reclamación número 06/665/2015, y declaramos haber lugar a los siguientes pronunciamientos:

- 1) Anulamos la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura de fecha 30 de junio de 2017, reclamación número 06/665/2015, por no ser ajustada a Derecho.
- 2) Confirmamos la Liquidación Provisional número 6023020052533, dictada por la Sección de Impuestos Indirectos de la Junta de Extremadura por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por ser ajustada a Derecho.
- 3) Sin hacer especial pronunciamiento respecto a las costas procesales causadas.

Contra la presente sentencia sólo cabe recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. El recurso de casación se preparará ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Extremadura en el plazo de treinta días contados desde el día siguiente al de la notificación de la sentencia.

La presente sentencia sólo será recurrible ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo si el recurso pretende fundarse en infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea que sea relevante y determinante del fallo impugnado, siempre que hubieran sido invocadas oportunamente en el proceso o consideradas por la Sala sentenciadora.

El escrito de preparación deberá reunir los requisitos previstos en los artículos 88 y 89 LJCA y en el Acuerdo de 19 de mayo de 2016, del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (BOE 6-7-2016).

De conformidad con lo dispuesto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la LOPJ, según la reforma efectuada por LO 1/2009, de 3 de noviembre, deberá consignarse el depósito de 50 euros para recurrir en casación. Si no se consigna dicho depósito el recurso no se admitirá a trámite.

Y para que esta sentencia se lleve a puro y debido efecto, remítase testimonio, junto con el expediente administrativo, al órgano que dictó la resolución impugnada, que deberá acusar recibo dentro del término de diez días conforme previene la Ley, y déjese constancia de lo resuelto en el procedimiento.

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

PUBLICACIÓN.- En la misma fecha fue publicada la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado que la dictó. Doy fe.