



Roj: **STSJ EXT 301/2016 - ECLI:ES:TSJEXT:2016:301**

Id Cendoj: **10037330012016100160**

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

Sede: **Cáceres**

Sección: **1**

Fecha: **17/03/2016**

Nº de Recurso: **273/2015**

Nº de Resolución: **101/2016**

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **MERCENARIO VILLALBA LAVA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

T.S.J.EXTREMADURA CACERES SALA CON/AD

**SENTENCIA: 00101/2016**

T.S.J.EXTREMADURA SALA CON/AD CACERES

SENTENCIA: 00101/2016

LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE EXTREMADURA, INTEGRADA POR LOS ILLTOS. SRES. MAGISTRADOS DEL MARGEN, EN NOMBRE DE S.M. EL REY, HA DICTADO LA SIGUIENTE:

**SENTENCIA NUM. 101**

**PRESIDENTE:**

**DON DANIEL RUIZ BALLESTEROS**

**MAGISTRADOS:**

DOÑA ELENA MÉNDEZ CANSECO

DON MERCENARIO VILLALBA LAVA

DON RAIMUNDO PRADO BERNABEU

DON CASIANO ROJAS POZO

En Cáceres a diecisiete de Marzo de dos mil dieciséis.-

Visto el recurso contencioso administrativo nº **273/15** , promovido por el Procurador SR. LEAL LOPEZ, en nombre y representación del recurrente DON Raúl siendo demandada **ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO Y LA JUNTA DE EXTREMADURA** ; recurso que versa sobre: Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados .

**Cuantía** : 3.153,86 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 costas a la 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 costas a la parte actora.-

**TERCERO** .- Concluido los trámites de prueba o en su caso conclusiones, las partes interesaron cada una de ellas se dictara sentencia de conformidad a lo solicitado en el suplico de sus escritos de demanda y contestación a la misma, señalándose seguidamente día para la votación y fallo del presente recurso, que se llevó a efecto en el fijado.

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

Siendo Ponente para este trámite el lltmo. Sr. Magistrado- Especialista **D. MERCENARIO VILLALBA LAVA** .

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO** .- Manifiesta el recurrente en la demanda que el 11-6-2008 se otorgó escritura pública de agrupación de solares, fijándose un valor de la agrupación de 44.564 euros, que determinó la base imponible en la autoliquidación del ITPAJD, realizándose complementaria por parte de la Administración Autónoma por 308.271,25 euros, según informe emitido por la Administración, alegándose en la demanda que en el recurso de reposición, el liquidador señala que no puede pronunciarse sobre la valoración del perito y recurriendo ante esta jurisdicción por la falta de motivación de la base imponible comprobada, ya que no se identifican los testigos, refiriéndose a unos valores de mercado que no se justifican.

La Administración señala que los precios testigos se encuentran perfectamente identificados (Fol. 48 a 53 y 65 a 69), tanto respecto al valor del suelo (1575 mm<sup>2</sup>) y de repercusión (195,73 euros/m<sup>2</sup>), lo que arroja el valor del suelo de 308.274,75 euros, destacando que se ha utilizado el dictamen de peritos de la Administración, dando cumplimiento tanto a lo establecido en los arts. 57 de la LGT como también al 160 c)3) del R.D 1065/2007 de 27 de Julio.

**SEGUNDO** .- Sobre la cuestión se ha pronunciado la Sala en numerosas sentencias, entre ellas, la 514/2015 de 16 de Septiembre en el rec 27/2015, en cuyo fundamento jurídico tercero decíamos que: "En cuanto al fondo de la cuestión referida a la falta de motivación del aumento de la base imponible, según consta en el expediente administrativo se ha basado en estudios de mercado realizados por la Junta de Extremadura que no pueden comprobarse por el contribuyente, no aportándose los datos testigos de las razones por las que se valora en 513 euros/m<sup>2</sup>., exigiéndose una percepción directa del inmueble por los peritos, señalando la Administración que el método utilizado es el de comparación.

Sobre la cuestión que nos ocupa se ha pronunciado la Sala en multitud de sentencias tales como la 189/2015 (rec. 560/2013 ) ó 541/2013, en cuyos fundamentos jurídicos 2º y 3º decían que:

"SEGUNDO.- Un tema similar al que nos ocupa ha sido resuelto por este Tribunal en Recurso nº 541/13 en el que se expresó que:

"El método de comprobación utilizado por la Administración es el dictamen de peritos del *artículo 57.1.e) de la Ley General Tributaria* . Si acudimos al dictamen pericial, podemos comprobar que en el apartado de valoración del suelo se ha efectuado una valoración genérica sin especificar suficientemente de donde procede el valor unitario empleado para valorar el suelo. La comprobación recoge que se ha tomado como base el valor unitario obtenido mediante estudios de mercado inmobiliario basados en declaraciones proporcionadas por los propios contribuyentes, que la información ha sido agrupada atendiendo al tipo de inmueble y áreas homogéneas que permiten la observación de conjuntos de inmuebles comparables y que el resultado está a disposición del contribuyente para su consulta en las oficinas de la Administración Tributaria.

Esta motivación es insuficiente desde el momento que no se concretan los inmuebles que han servido de término de comparación, nada se indica sobre su ubicación y características. Lo mismo cabe decir del área territorial utilizada al no indicarse a que concreta área o zona territorial corresponden los valores utilizados. La falta de estos datos impide que podamos deducir que el método de comparación ha sido correctamente utilizado. La valoración ofrece un valor unitario pero se desconoce realmente su procedencia pues la explicación ofrecida en el inicio del apartado de valoración del suelo del dictamen es una explicación teórica del sistema pero sin concreción y detalle alguno que permita conocer que testigos se han utilizado (inmuebles, características, zona, etc.). Lo mínimo es expresar la ubicación, el tipo de inmueble y el número de testigos utilizado. En cuanto a la consulta que los interesados pueden hacer en la Administración Tributaria no resulta válida, siendo necesario que la Administración hubiera incorporado al dictamen una referencia suficiente de los estudios de mercado en los que se basa para determinar el valor del suelo. Lo contrario es indicar un valor desconociendo absolutamente su procedencia. El dictamen debería haber especificado la



adaptación de los estudios de mercado y del sistema de cálculo al caso concreto, permitiendo conocer que operaciones han sido examinadas, el tipo de bienes al que se refiere y el área homogénea utilizada.

TERCERO.- 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 es contraria al artículo 102.2.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y al precepto reglamentario transcrito al no detallar, justificar y ofrecer las operaciones y muestras de las que procede el valor del suelo que sirve de punto de partida para la comprobación.

Estamos ante una comprobación inmotivada y muy diferente de otras realizadas por la Administración donde ha expresado de forma detallada los testigos que han permitido determinar el valor de bienes de similares características y situados en una misma área homogénea".

Tal doctrina resulta aplicable al caso que nos ocupa, sin que podamos valorar a efectos de dar por válida la motivación, la escritura pública que aporta la demanda en relación con el préstamo hipotecario de 2 de junio de 2006, constituido por la actora por el propio solar por tratarse de valoración del suelo por cuanto el préstamo va dirigido a la adquisición del inmueble, y la liquidación que nos ocupa se refiere a la división horizontal del mismo. La liquidación no se refirió nunca a tal antecedente, amén de que los valores son igualmente superiores".

Así como en la sentencia 306/2015, recurso 261/2014, en cuyo fundamento jurídico tercero señalábamos:

"El primer bien valorado es un solar del que se dice que en la valoración del suelo se ha tomado el valor de repercusión, obtenido mediante estudios de mercado inmobiliario basados en declaración proporcionadas por los propios contribuyentes en operaciones realizadas ante fedatarios públicos actualizadas según incrementos anuales establecidos por el Ministerio de Hacienda, con un coeficiente que establece según la norma 10 del Real Decreto 1020/93.

El otro bien es un local cuya valoración del suelo por repercusión se ha determinado de igual forma, que el antes señalada y respecto de la valoración de la construcción hace referencia a elementos que no se pueden percibir si no es con una visita o expresando de forma clara la fuente de donde ha tomado dichos datos (Catastro inmobiliario, fotografías, etc.).

Sobre el particular ha de tenerse presente lo que expusimos en nuestra sentencia 74/2015 de 29 de enero, en el fundamento jurídico 3º, en donde señalamos que:

"Ha de tenerse en cuenta la doctrina jurisprudencial contenida en las sentencias del Tribunal Supremo de 9 de mayo de 1997, 7 de mayo de 1998, 12 de noviembre y 3 de diciembre de 1999, 23 de mayo de 2002, 24 de marzo de 2003, 25 de marzo de 2004, 12 de diciembre de 2011, 29 de marzo, 24 de septiembre y 17 de diciembre de 2012 y 12 de marzo de 2013, que los informes periciales que han de servir de base a los aumentos de la base imponible derivados de informes periciales, que 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 y 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 102 LGT, si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o tan solo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta mediante fórmulas repetitivas que podrían servir, y de hecho sirven, para cualquier bien. Por el contrario, la comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente, al 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, a lo que hay que añadir que 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 la carga de la prueba del artículo 105 LGT rige tanto para los contribuyentes como para la Administración, tanto en vía administrativa, como jurisdiccional. En igual dirección, tiene declarado el Tribunal Supremo, por ejemplo en su sentencia ya citada de 12 de noviembre de 1999, que "la comprobación de valores debe ser individualizada", que los Peritos de la Administración deberían facilitar tanto a los órganos administrativos como a los jurisdiccionales los antecedentes de hecho suficientes para admitir o rechazar las valoraciones, "comprobando en cada caso los inmuebles que valoran y procediendo a su descripción" o, en fin, que es necesario, para poder entender motivada la valoración, "fundar y explicar los criterios concretos que justifiquen, caso por caso, el que se considera valor real".

En el mismo sentido, debe destacarse que la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de diciembre de 1993 también rechaza la mera mención a los precios de mercado en la comprobación de valores efectuada por la Administración, sin expresarse cuáles son esos precios y si ellos se refieren a inmuebles sustancialmente iguales o con circunstancias parecidas.

Con relación al suelo es evidente que se incumple la mencionada jurisprudencia, en tanto que no se señalan los testigos, ni la fecha, ni la localidad ni se facilitan al recurrente, lo que determina una verdadera indefensión, de tal forma que, al igual que se señaló tal precio o valor al suelo se podría haber asignado cualquier otro.

Cuestión diferente es la valoración de la construcción o valor de los costes de ejecución que se utiliza y señala el coste medio fijado por el Colegio de Arquitectos, con la corrección de calidad y uso, que son relevantes.

La parte, en estas circunstancias sí puede combatir mediante la pericial contradictoria tal valoración, sobre los elementos en que se formula, de manera que se encuentra fundada, motivo por el que debe desestimarse la demanda en este punto sobre este aspecto.

Las STS 4-10-1995, 12-2-1996, 29-12-1998 ó 28-10-2010 sostienen lo que la de 19-9-2008 en un recurso en unificación de doctrina, que si se anula al acto por falta de motivación, la Administración se encuentra obligada a verificar una nueva comprobación, si bien por razones de seguridad jurídica, solamente podría hacerlo una vez más, pero nunca tres."

Del mismo modo, hemos de tener presente la STS de 29 de marzo de 2012, rec. 34/2010, en cuyo fundamento jurídico quinto señala que: "Una vez contrastado que se dan las identidades exigidas en el art. 96.1 de la LJCA, debe coincidirse necesariamente con la recurrente en que la doctrina que se contiene en la Sentencia de 6 de mayo de 2009, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, no es conforme a Derecho.

Pues bien, debemos comenzar afirmando que los dictámenes emitidos para la comprobación de valores, en la medida que conforman la motivación de la liquidación posterior, han de contener los elementos, datos, razonamientos y, en definitiva, justificaciones necesarias, para que los interesados puedan conocer las razones del valor resultante que va a configurar la base imponible del impuesto, de tal modo que tengan la posibilidad de contravenirlos, poner en duda su exactitud o validez tanto respecto a las premisas sobre las que se parte, el método utilizado, como respecto al resultado obtenido. Lo contrario limitaría el derecho de defensa de los interesados, pues solamente cuando pueden conocer la existencia de la inexactitud de la valoración administrativa, pueden oponerse a la misma y articular los medios para combatirla.

En este sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones esta Sala, entre ellas, en la Sentencia de 25 de marzo de 2004 (rec. cas. núm. 79/1999) dijimos lo siguiente: «Sobre la cuestión de la forma y motivación que han de tener las comprobaciones de valores, también se ha pronunciado esta Sala en numerosísimas Sentencias, así en las de 3 y 26 de Mayo de 1989, 20 de Enero y 20 de Julio de 1990, 18 de Junio y 23 de Diciembre de 1991, 8 de Enero de 1992, 22 de Diciembre de 1993, 24 y 26 de Febrero de 1994, 4, 11 y 25 de Octubre y 21 de Noviembre de 1995, 18 y 29 de Abril y 12 de Mayo de 1997, 25 de Abril de 1998, 3 de Diciembre de 1999, 23 de Mayo de 2002 y 24 de marzo de 2003.

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 Ley General Tributaria, 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.

Por el contrario 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, sólo entonces, proponer la tasación pericial contradictoria a la que también tiene derecho» (FD Sexto).

A lo anterior ha de añadirse que, de conformidad con lo establecido en el art. 114.1 de la LGT, corresponde en estos casos a la Administración Tributaria acreditar que el valor adecuado a aplicar para la práctica de la liquidación es el resultante del dictamen pericial dictado en la comprobación de valores. De tal modo que 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 y la tasación pericial contradictoria es un último derecho del contribuyente y no la única manera de combatir la tasación 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 posible de la Hacienda Pública cuando no conoce una justificación bastante de aquellos nuevos valores. Sobre esta materia, hemos declarado que la carga de la prueba del art. 114 de la LGT, rige igualmente tanto para los contribuyentes como para la Administración, tanto en vía administrativa como jurisdiccional.

Dicho lo anterior, esta Sala ha venido sosteniendo que para que puedan entenderse debidamente motivados los dictámenes periciales emitidos por la Administración Tributaria para la comprobación de valores respecto a bienes inmuebles, cuando para tal valoración sea necesaria o simplemente tenida en cuenta -circunstancia que solamente pueden ser consideradas a la vista del mismo-, resulta preciso que se haya realizado la visita correspondiente para la comprobación de la concurrencia y evaluación de tales circunstancias. De tal modo que no podría evacuarse el dictamen debidamente motivado sobre la base de circunstancias como el estado de conservación o la calidad de los materiales utilizados, si no es porque previamente han sido consideradas las mismas respecto al inmueble concernido en razón de la correspondiente visita y toma de datos.

En este mismo sentido se ha pronunciado la Sala en la Sentencia de 22 de noviembre de 2002 (rec. cas. núm. 3754/1997), que si bien referida al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, dijimos al respecto que:

«Si el Ayuntamiento en cuyo término Municipal se realizó la obra considera que se debe determinar su coste real y efectivo después de terminada, sin perjuicio de atender a lo que conste en el certificado final de la obra si en él aparecen aumentos en la cantidad o la calidad de las partidas presupuestadas puede, en otro caso, proceder a una comprobación de valores, regida por el art. 52 de la Ley General Tributaria y sus concordantes y en consecuencia, al tratarse de una construcción, instalación u obra nueva, de naturaleza física, han de girar una visita "in situ" los técnicos municipales, efectuando -en su caso- las correspondientes mediciones, señalamiento de diferencias en las calidades de los materiales, etc, para que, al tiempo que establecen si lo realizado se ajusta a la licencia y si se han cumplido las previsiones del proyecto de la obra (lo primero a efectos urbanísticos y lo segundo para acreditar la habitabilidad en la primera ocupación), hagan constar las diferencias de valor constatadas, que pueden dar lugar a la correspondiente liquidación complementaria del ICIO:

comprobación de valores que, en puridad de principios y al tratarse de una actuación en vía de gestión y no por actuación inspectora, debe notificarse, con la correspondiente justificación que la motiva, al contribuyente, antes y con independencia de la liquidación que ha de seguirla, para que el interesado pueda aceptarla o impugnarla separadamente si no la considera ajustada a la realidad pidiendo, en su caso, la tasación pericial contradictoria» (FD Tercero).

Asimismo, en nuestra Sentencia de 12 de noviembre de 1999 (rec. cas. núm. 7813/1992), pusimos de manifiesto lo siguiente:

«Como esta Sala tiene declarado en Sentencias de 29 de Abril y 9 de Mayo de 1987, 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 prácticos y así aceptarlos o rechazarlos y solo en este último caso proponer la tasación pericial contradictoria, a lo que también tiene



derecho, sin que se le pueda obligar a acudir a dicho medio cuando no conoce suficientemente las razones de la valoración propuesta por Hacienda.

En el caso de autos ni siquiera se alude a haber tenido en cuenta la situación, calidad, y edad de la construcción, menciones genéricas que tampoco serían suficientes, por como se viene a expresar en la Sentencia de 4 de Diciembre de 1993 , es necesario además la especificación de la forma en que se han tomado en consideración esas circunstancias y así -dice expresamente dicha Sentencia- si el perito alega haber tenido en cuenta la antigüedad de un edificio, debe expresar cual es esa antigüedad; si dice haber aplicado unos índices correctores, en función de la antigüedad y estado de conservación, debe expresar cual es la corrección efectuada, pues no es lo mismo disminuir un valor en un 10% por cada 30 años de antigüedad, que disminuirlo en un 1% por cada 30 años y, sin embargo, en ambos casos, se ha tenido en cuenta la antigüedad, aplicando unos índices correctores, en función de ella. Lo mismo puede decirse del estado de conservación y de los sistemas de construcción, todo lo cual quedaría subsanado si los Peritos de la Administración, comprobando en cada caso los inmuebles que valoran y procediendo a su descripción, facilitarán a los órganos administrativos y jurisdiccionales los antecedentes de hecho suficientes para admitir o rechazar las valoraciones. Mientras esto no se haga -concluye la Sentencia que venimos reproduciendo- y esta Sala no conozca las circunstancias de hecho que concurren en el inmueble valorado, la valoración ha de rechazarse» (FD Tercero).

Sobre esta cuestión, se ha de traer a colación también nuestra Sentencia de 9 de mayo de 1997 (rec. apel. núm. 12666/1991 ) en la que manifestamos:

«A este efecto es muy expresiva y gráfica la Sentencia de 4 de Diciembre de 1993 , cuando dice que no basta, pues, que el Perito informante mencione que ha tenido en cuenta estas circunstancias: si alega haber tenido en cuenta la antigüedad de un edificio, debe expresar cual es esta antigüedad. Si debe haber aplicado unos índice correctores, en función de la antigüedad y estado de conservación, debe expresar cual es la corrección efectuada, pues no es lo mismo disminuir un valor en un 10% por cada 30 años de antigüedad, que disminuirlo en un 1% por cada 30 años, y sin embargo, en ambos casos, se ha tenido en cuenta la antigüedad, aplicando unos índices correctores, en función de ella. Lo mismo puede decirse del estado de conservación y de los sistemas de construcción, todo lo cual quedaría subsanado si los Peritos de la Administración, comprobando en cada caso los inmuebles que valoran, y procediendo a su descripción física, facilitarán a los órganos administrativos y jurisdiccionales los antecedentes de hecho suficientes para admitir o rechazar las valoraciones. Mientras esto no se haga, y esta Sala no conozca las circunstancias de hecho que concurren en el inmueble valorado, la valoración ha de rechazarse» (FD Quinto).

Y finalmente, en la más reciente Sentencia de 12 de diciembre de 2011 (rec. cas. núm. 5967/2009 ), concluimos que existía falta de motivación de la comprobación de valores y del dictamen pericial correspondiente, señalando que:

«En lo que se refiere al cuerpo de la valoración, han de confirmarse las conclusiones alcanzadas por el Tribunal a quo, pues «bajo el epígrafe "Cálculo del valor comprobado", el Perito aborda en primer lugar el "Método general. Valor de comparación o de mercado", estableciéndose única y exclusivamente que "para la determinación de este valor se valoran independientemente las zonas del inmueble destinadas a oficinas de las destinadas a aparcamientos, estimándose un valor de 630.000 ptas/m<sup>2</sup> en las oficinas y de 3.500.00 Ptas./Ud. en las plazas de aparcamiento", pero ello sin esbozar explicación alguna respecto de los concretos factores, comprendidos o no en el mencionado Sistema de ayuda al Contribuyente, que conduzca a la determinación de tales cantidades» (FD Sexto), siendo como es necesario detallar la forma en que se han obtenido tales valores.

En relación con este valor de comparación o de mercado se adjuntan unas tablas de "aplicación de coeficientes correctores de carácter objetivo", diferenciando los correspondientes a los locales de oficina y a las plazas de garaje. Pero, nuevamente, se desconocen las fuentes de las que se extraen tales tablas y que justifican la aplicación de dichos coeficientes.

Y en cuanto al valor de capitalización, debe convenirse con la Sala de instancia que tampoco «se razona suficientemente en el informe el método de valoración utilizado con explicación de la fórmula o criterios aplicados, y, por lo tanto, cómo y por qué ha llegado el Perito a pronunciarse sobre un determinado valor, con explicación y fundamentación, además, tanto de los valores de mercado como de la[s] rentas que pueda utilizar para la aplicación de tales métodos y fórmulas" (FD Sexto).

Finalmente, se incluyen en el informe un par de fotografías del inmueble objeto de valoración, extraídas de Internet, lo cual pone en cuestión la circunstancia de que la valoración singularizada se haya efectuado previa visita al inmueble por el técnico competente.



Es evidente, por tanto, que la comprobación de valores practicada por la Administración autonómica carece de la pretendida motivación, lo que, como señalamos en la Sentencia de 2 de febrero de 1996 (rec. cas. núm. 9389/1991), la convierte "en un acto arbitrario, que produce la indefensión del contribuyente, que nada puede alegar ni argumentar por cuanto se halla ante un completo vacío de razones y criterios que puedan ser discutidos de contrario" (FD Octavo)» (FD Tercero).

SEXTO.- De lo anterior se colige que la doctrina contenida en la Sentencia impugnada, en la parte que ha sido sometida a contraste, resulta contraria a la mantenida por esta Sala, por lo que debe ser casada, y, de conformidad con lo prevenido en el art. 98.2 de la LJCA, procede resolver el debate planteado con pronunciamiento ajustados a derecho, modificando las declaraciones efectuadas y las situaciones creadas por dicha Sentencia recurrida.

No ha sido combatido en casación, ni puesto en contraste, la decisión de la Sentencia de instancia en relación a la interposición en plazo de la reclamación económico-administrativa, por lo que tal pronunciamiento queda firme, habiendo concluido que «la reclamación se interpuso efectivamente el último día del plazo por lo que la declaración de inadmisibilidad deviene disconforme a derecho y debe ser dejada sin efecto» (FD Segundo).

Tampoco ha sido combatida en casación la procedencia de entrar a dilucidar sobre el fondo el asunto, una vez estimado el anterior motivo de impugnación, pues como dice la Sentencia impugnada «tras plantear la nulidad de la resolución impugnada entra en el fondo de la cuestión en su día suscitada ante el referido TEAR» (FD Tercero).

Debemos partir, por tanto, de que el Dictamen de la Dirección General de Tributos del Servicio de Valoraciones del Gobierno de Aragón (folios 62 a 64 del expediente administrativo) tiene en consideración, entre otras, las circunstancias de "estado de conservación" y "calidad de los materiales y acabados", diciendo respecto a esto último que son "buenos". Así tal dictamen señala que:

«El valor de la construcción se determina teniendo en cuenta el valor de reposición de la construcción, la ejecución material más gastos, el tiempo transcurrido desde su ejecución, y su estado de conservación, así como las superficies según uso.

Considerando la tipología de la edificación (mixta, residencial-comercial en edificación en línea), su uso (viviendas y local), clase de estructura, cerramientos, instalaciones de que dispone y calidad de los materiales y acabados (buenos), y la edad y estado de conservación de la edificación (2000; normal según el tiempo transcurrido)» (folio 62).

Debemos poner de manifiesto que el dictamen no contiene referencia alguna que indique haberse realizado visita alguna al edificio, y que el Abogado del Estado no niega en su escrito de contestación a la demanda, que la misma no se hubiera producido.

En atención a la jurisprudencia de esta Sala anteriormente expuesta, con estimación en este punto de la demanda presentada en la instancia, hay que concluir que, no habiéndose realizado visita al inmueble sobre el que se realiza la valoración y teniéndose en cuenta para la misma, como no puede ser de otro modo, circunstancias para cuya consideración y evaluación (estado de conservación o calidad de los materiales), resulta imprescindible tal visita, el dictamen aparece defectuosamente motivado, pues se evidencian insostenibles las consideraciones que al respecto se han tenido en cuenta para la emisión del dictamen, sustrayendo así, del conocimiento del interesado las razones, justificación y datos que llevaron al valor administrativamente otorgado.

Lo anterior, conlleva necesariamente la estimación del presente recurso de casación para la unificación de la doctrina y del contencioso-administrativo planteado.

No obstante lo anterior, conviene precisar que el referido dictamen no explicita ni el origen, ni la justificación de la corrección de los datos del "mercado inmobiliario local" que le lleva a realizar la valoración contenida en el mismo a través de la aplicación de los valores unitarios que se mencionan. Tampoco aparece en el expediente administrativo obrante en autos, justificación del origen de los datos o estudio de mercado alguno.

Por ello, aplicando la jurisprudencia antedicha, ha de entenderse que la comprobación de valores y su resultado también se encuentra inmotivada, al no haberse comunicado de modo suficiente al interesado los criterios tenidos en cuenta en la emisión del dictamen, por lo que, también en este punto, debe estimarse el recurso contencioso-administrativo.

En contra de lo que mantiene el Abogado del Estado y la Sentencia impugnada, debe rechazarse que tal defecto de motivación del dictamen, y por consiguiente de la liquidación practicada, pueda quedar subsanado por el hecho de que la recurrente no haya solicitado ni durante la tramitación en vía administrativa, ni durante el proceso judicial tramitado, su aportación o puesta de manifiesto, pues, como ya hemos señalado en el



fundamento de derecho anterior, no resulta procedente «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

», ya que ello «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 y 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]."

De lo expuesto se deduce la existencia de un exceso de adjudicación, si bien con la anulación del aumento de la base imponible derivada de la comprobación de valores, de manera que tampoco es admisible la declaración del decaimiento de que no se lleve a cabo una nueva comprobación, toda vez que no se han excedido los límites que en materia de seguridad jurídica se establece por el Tribunal Supremo".

Lo expuesto determina que procede la estimación del recurso interpuesto por indefensión, toda vez que no se presentan los previos testigos en que se basa el módulo unitario básico, señalando las STS de 4-1-1995 , 29-12-1998 , 28-10-2010 ó 29-3-2012 (recurso 34/2010 ) que la Administración ha realizado dos comprobaciones, de manera que por razones de seguridad no es factible otra nueva, como indica la Administración.

**TERCERO** .- Ciertamente que como señala la jurisprudencia y esta Sala ha señalado en numerosas sentencias, el aumento de la base imponible debe encontrarse motivada por parte de la Administración Inspectora, de manera que tal motivación además de existente debe ser adecuada para que la parte pueda ejercitar el derecho de defensa.

De igual manera ha señalado esta Sala que tal motivación o la indefensión derivada de su ausencia no se debe considerar como una ritualidad curialesca, que no puede basarse en razonamientos estereotipados pero tampoco puede ser un óbice cuando por las circunstancias concurrentes puedan ser conocidos los motivos en que se basa la Administración para resolver, de manera que en el caso pueda ejercitar la pericial contradictoria o los recursos oportunos.

Si bien es cierto, que la motivación debe ser existente y adecuada, de la misma manera no es exigible que sea perfecta; solamente que permita conocer al Administrado los criterios que ha utilizado la Administración para resolver, a los efectos de ejercer una defensa adecuada.

**CUARTO**.- Aunque en el caso que nos ocupa se apele ciertamente de forma genérica a los valores declarados espontáneamente por los propios contribuyentes, motivación genérica que ha declarado esta Sala en multitud de sentencias, que no es adecuada, al no permitir al sujeto pasivo controvertirla, en el caso se señalan una serie de parámetros para determinar el valor del suelo sobre la base de los costes de ejecución material que señala el Colegio de Arquitectos de Extremadura.

A juicio de la Sala, aunque en el presente caso se señalan los expediente de los que se han obtenido los parámetros, no se especifica si se trata de solares, o qué tipo de construcciones ni su superficie, de manera que en estas circunstancias entendemos que no existen los datos que suministrados a los sujetos pasivos puedan servir para ejercer una defensa adecuada, de manera que consideramos que la resolución impugnada no es conforme a Derecho, toda vez que no se han suministrado al sujeto pasivo los elementos necesarios para poder contravenir o criticar el dictamen de valoración: valor total, superficie, naturaleza de la construcción, años de antigüedad, etc...de manera que aunque el sujeto pasivo viese los expedientes no constan las operaciones adecuadas para determinar el valor de repercusión que se deduce que ha llevado a cabo la Administración pero que no constan, todo lo cual nos concluye a la estimación del recurso interpuesto.

**QUINTO**.- Que en materia de costas rige el art. 139 de la Ley 29/98 que las impone siguiendo un criterio objetivo de vencimiento.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación, por la potestad que nos confiere la Constitución Española,





## FALLAMOS

Que en atención a lo expuesto debemos de estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Raúl contra la resolución del TEARE de 30-1-2015 a que se refieren los presentes autos, y en su virtud la debemos de anular y anulamos por no ser conforme a Derecho, y todo ello con expresa condena en cuanto a costas para las Administraciones demandadas.

Contra la presente resolución no cabe recurso de casación.

Y para que esta sentencia se lleve a puro y debido efecto, una vez adquirida firmeza, remítase testimonio de la misma, 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 acordado en el procedimiento.

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

**PUBLICACIÓN** : En la misma fecha fue publicada la anterior Resolución por el Ilmo. Sr. Magistrado que la dictó.  
Doy fe

FONDO DOCUMENTAL CENJOS