



TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA  
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO  
SECCION SEGUNDA  
SEVILLA

**SENTENCIA**

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES:

D. JOSE SANTOS GOMEZ

D. LUIS ARENAS IBAÑEZ

D<sup>ª</sup>. MARTA ROSA LOPEZ VELASCO

En la ciudad de Sevilla, a trece de julio de dos mil dieciocho.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo con sede en Sevilla del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, integrada por los Ilmos. Sres. Magistrados que al margen se expresan, ha visto el recurso contencioso administrativo número 758/2015 a instancia de D. Ezequiel, representado por el Sr. Procurador D. Antonio y asistido por la Sra. Letrada D<sup>a</sup> Sofía Duart, siendo parte demandada el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEARA), representado y defendido por el Sr. Abogado del Estado, y codemandada la Junta de Andalucía, representada y asistida por el Sr. Letrado de la Junta de Andalucía, y ha pronunciado, en nombre de S.M. el Rey, la siguiente resolución, siendo Ponente la Il<sup>ta</sup>. Sra. D<sup>ª</sup>. Marta Rosa López Velasco, quien expresa el parecer de la Sala.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO** .- El Sr. Procurador D. Antonio en nombre y representación de D. Ezequiel interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución de fecha veintinueve de junio de dos mil quince dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEARA) por la que se acordaba desestimar la reclamación registrada con el n<sup>º</sup> 41-xxxx-2015 interpuesta contra liquidación de la Agencia Tributaria de Andalucía-Gerencia Provincial en Sevilla identificada con el número 010241xxxxx70 en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos documentados, por importe de 11.408.95 euros.

**SEGUNDO**.- Admitido a trámite el recurso y recabado el expediente administrativo por la parte recurrente se formalizó en tiempo y forma su demanda, en la que, tras exponer los hechos y fundamentos de derechos que estimó de aplicación al caso, interesaba se anule la resolución impugnada por no ser conforme a derecho con condenan en costas a la



Código Seguro de verificación: Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	MARTA ROSA LOPEZ VELASCO 17/07/2018 10:57:10	FECHA	19/07/2018	
	JOSE SANTOS GOMEZ 18/07/2018 09:34:25			
	LUIS GONZAGA ARENAS IBAÑEZ 19/07/2018 09:22:10			
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==	PÁGINA	1/18



Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==



demandada.

**TERCERO.-** La Administración demandada contestó la demanda oponiéndose e interesando su desestimación. En el mismo sentido contestó la demanda la codemandada. La cuantía del recurso se fijó en 11.408.95 euros. No se interesó el recibimiento del pleito a prueba quedaron los autos conclusos.

**CUARTO.-** Señalado día para su votación y fallo, tuvo lugar con el resultado que a continuación se expone.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Es objeto de este recurso la conformidad a derecho de la resolución de fecha veintinueve de junio de dos mil quince dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEARA) por la que se acordaba desestimar la reclamación registrada con el nº 41-xxxxx-2015 interpuesta contra liquidación de la Agencia Tributaria de Andalucía-Gerencia Provincial en Sevilla identificada con el número 010241xxxxx70 en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos documentados, por importe de 11.408.95 euros.

**SEGUNDO.-** Alega la recurrente en última instancia la falta de motivación de la liquidación girada que aunque se refiere ser el establecido en el art. 57.1.e de la LGT realmente se realiza al amparo de las previsiones del art. 57.1.b de la LGT estimando el valor por referencia a los valores que figuran en los registros oficiales de carácter fiscal, sin que se explique de donde proceden los datos que se han manejado en la valoración ni la metodología seguida para su obtención, causando a la recurrente indefensión. Con relación al valor catastral no se explica cómo se ha determinado su valor actualizado desde el año de aplicación de la última revisión catastral vigente en fecha del hecho imponible, ni el valor de partida o coeficientes de actualización tenidos en cuenta en las sucesivas leyes de presupuestos generales del estado para su determinación. La actuación de la Administración vulneraría el principio de interdicción de la arbitrariedad, art. 9.3 de la CE. No se exponen los criterios aplicados para la obtención de coeficiente multiplicados aplicado (3,30). El acto además adolece de falta de idoneidad, por cuanto no constaría que la persona autora de la propuesta de liquidación posea titulación acorde a la valoración, y de individualidad al no haberse efectuado una comprobación y examen personal del bien valorado. La valoración realizada no cumpliría con los requisitos indispensables exigidos por la ley, invocando las previsiones de la Orden ECO 85/2003 de 27 de marzo de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras. Existe un error en la superficie de la finca que obra en base de datos de la Dirección General del Catastro, alega que en el plano de medidas obtenidas a través del catastro se hace constar una superficie de 57 m2 en planta baja que incluiría el total de la superficie del porche descubierto que alega apreciable en la fachada de la vivienda y que el edificio tiene dos plantas de la misma superficie pero se le atribuye a la primera 60 m2. Que atendidas las



Código Seguro de verificación:Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verifirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	MARTA ROSA LOPEZ VELASCO 17/07/2018 10:57:10	FECHA	19/07/2018	
	JOSE SANTOS GOMEZ 18/07/2018 09:34:25			
	LUIS GONZAGA ARENAS IBAÑEZ 19/07/2018 09:22:10			
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==	PÁGINA	2/18



Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==



previsiones del RD 1020/1993 de 25 de junio en su norma 11 los porches y demás elementos análogos que estén cubiertos se computarán al 50% de su superficie salvo que estén cerrados por tres de su cuatro orientaciones en cuyo caso se computara al 100%. Que el valor catastral no se encuentra actualizado debido a la omisión del coeficiente de antigüedad. Existiría una disconformidad sobre la ponencia de valores por cuanto esta no cumple las previsiones del art. 28.3 de la Ley del Catastro Inmobiliario, pues tiene efectos a partir del año 2001, debiendo además tenerse en cuenta las previsiones del art. 28.2 de ese mismo texto legal que refleja la intención del legislador de mantener los valores catastrales actualizados a la realidad de cada momento. No se han tenido en cuenta la evolución descendente de los precios de mercado relativos a los bienes inmuebles. La aplicación de la orden de 13 de febrero de 2013 que estableció para el municipio de Mairena de Aljarafe un coeficiente de 2,55 de ser aplicable suponía en solo cuarenta y nueve días que el valor real hubiera sido de 145.758,38 euros en lugar del establecido de 188.628,50 euros, el método utilizado no refleja en absoluto el valor real del inmueble transmitido. Finalmente se alegaba que se incurría en un error en la inclusión de los intereses de demora invocando la doctrina del Tribunal Supremo (sent. 17 de diciembre de 2002) respecto de aquellos supuestos en que sea posible optar por la liquidación o autoliquidación cuando la liquidación se practica por cuestiones interpretativas.

**TERCERO.-** El Sr. Abogado del Estado en la representación que ostenta se opuso al recurso alegando, en síntesis, la conformidad a derecho y debida motivación de la resolución impugnada, aplicando el método de valoración previsto en el art. 57.1.b de la LGT, invocándose al efecto diversas resoluciones de esta Sala. Invoca la indiscutible discrecionalidad de la Administración para comprobar el valor real de los bienes sin perjuicio de la tasación pericial contradictoria, que en el caso de autos se ha aplicado un método idóneo y legalmente previsto en los artículos 57.1.b) LGT y 23 de la Ley andaluza 10/2002 (hoy día Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos de 1 de septiembre de 2009) para determinar el valor real del bien, el cual ha sido correctamente aplicada, y que la comprobación de valor se encuentra debidamente motivada en concordancia con la posición mantenida por esta Sala en las resoluciones judiciales que cita.

El Sr. Letrado de la Junta de Andalucía, en la representación que ostenta, se opuso asimismo al recurso, adhiriéndose a las argumentaciones de la contestación a la demanda de la Abogacía del Estado. El medio de comprobación aplicado encuentra su respaldo legal en las previsiones del art. 57.1.b de la LGT y 37 del Decreto Legislativo de 1 de septiembre, no en el 57.1.e. La Administración en la comprobación se ha ajustado a lo legalmente establecido sin que pueda tacharse de inmotivada permitiendo al interesado conocer las razones en que se ampara la resolución y su control por los órganos jurisdiccionales. En cuanto al error de superficie alegado, la superficie construida del inmueble determinada por el catastro es de 174 m2 superficie que es la constatada en el Registro de la Propiedad (folio 7) y recogida en la escritura de compraventa (folio 1) sin que por la recurrente se aporte prueba suficiente



Código Seguro de verificación: Fxxxxxxxxxxxxxxxxxxx==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	MARTA ROSA LOPEZ VELASCO 17/07/2018 10:57:10	FECHA	19/07/2018	
	JOSE SANTOS GOMEZ 18/07/2018 09:34:25			
	LUIS GONZAGA ARENAS IBAÑEZ 19/07/2018 09:22:10			
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	Fxxxxxxxxxxxxxxxxxxx==	PÁGINA	3/18



Fxxxxxxxxxxxxxxxxxxx==



acreditativa del supuesto error pues no se aporta informe pericial sino que se limita a presentar una fotografía que no puede desvirtuar la fuerza probatoria de los datos obrantes en el Catastro (art 3 TRLCI) y Registro de la Propiedad. A mayor abundamiento de la fotografía aportada se puede observar que la planta superior tiene un saliente lo que seguramente justifique la mayor superficie de esa planta sobre la planta cero.

**CUARTO.-** Alegan la Administración demandada, y en el mismo sentido se expresa, la codemandada, que en el caso presente la Administración no ha hecho uso del cauce del art. 57.1.e de la LGT, dictamen de peritos, sino la vía del art. 57.1.b de ese mismo texto legal, lo que asimismo habría sido apreciado por la resolución del TEARA impugnada. Sin embargo en la resolución dictada en vía administrativa (folio 52 del expediente de gestión) se señalaba que examinadas las alegaciones a la propuesta de liquidación en la que se manifestaba la disconformidad con la comprobación de valores se confirma la liquidación practicada “de conformidad con el valor comprobado por la Administración mediante el dictamen de peritos (el cual se adjunta a la mencionada propuesta)”, si bien tras invocar el art. 57 de la LGT venía a transcribir el tenor del apartado 1.b de ese precepto al referirse a la comprobación mediante “estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal” y que para el caso concreto era de aplicación la Orden de 10 de febrero de 2012.

En el expediente consta un primer documento denominado “motivación de la comprobación de valor” (folio 11) en el que se invocaban las previsiones del art. 57.1.b y atendido el valor catastral (señalando únicamente que el bien se había individualizado a partir de la información que aparecía en el expediente y contrastada con el registro fiscal de la Dirección General del Catastro) y el coeficiente establecido para el municipio de Mariena de Aljarafe en la Orden de 19 de febrero de 2012 (3,30) se establecía como valor comprobado el de 188.628,50 euros. Evacuado tramite de alegaciones a la propuesta de resolución en el que, entre otras cuestiones, se invocaba que existía un error de superficie en la base de datos de la Dirección General del Catastro, consta en el expediente documento identificado como “comprobación de valores tras alegaciones” firmado por arquitecto en el que se identifica la finca en los mismos términos que el precedente, sin que se haga mención a inspección personal alguna, si bien se especifica que el valor catastral “utilizado en este informe de valoración” procede de la certificación catastral que figura en el anexo de la copia de escritura pública presentada por el contribuyente y que en aplicación de la Orden de referencia (10 de febrero de 2012) se realiza la valoración en función del coeficiente en vigor asignado al municipio aplicando el mismo al valor catastral a la fecha del hecho imponible, lo que determinaba, por ser la misma formula aplicada en la precedente comprobación se fijase el mismo valor comprobado de 188.628,50. En el informe no se recoge apreciación alguna sobre las alegaciones en cuanto a la superficie. En la resolución impugnada se señala que “según los datos declarados por el propio contribuyente, el inmueble cuyo objeto es valor de comprobación no presenta ninguna singularidad”.



Código Seguro de verificación:Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/ Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	MARTA ROSA LOPEZ VELASCO 17/07/2018 10:57:10	FECHA	19/07/2018	
	JOSE SANTOS GOMEZ 18/07/2018 09:34:25			
	LUIS GONZAGA ARENAS IBAÑEZ 19/07/2018 09:22:10			
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==	PÁGINA	4/18



Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==



**QUINTO.-** En el caso de autos es evidente en un primer acercamiento la defectuosa, por contradictoria, motivación de la resolución administrativa impugnada que se refiere a un dictamen de peritos, lo que comportaría la aplicación de las previsiones del art. 57.1.e, para a continuación en su fundamentación jurídica invocar una “estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal” lo que correspondería a las previsiones del apartado 1.e. Lo cierto es que el informe emitido por técnico que debidamente identifica su titulación de arquitecto (folio 51) no reúne las exigencias mínimas para que pudiéramos considerar la presencia de una informe pericial que integrase la exigencias debidas de motivación pues no consta se haya realizado una comprobación personal de las circunstancias del inmueble, cuando de las alegaciones previamente evacuado que cabe entender justificase se recabase (aunque no consta en el expediente el tramite ordenándolo) este nuevo informe, cuando ya constaba previa comprobación, resultaba la invocación de singularidades sobre la superficie, sin que en el informe se contenga pronunciamiento alguno, aún para (dado el mero material fotográfico aportado) excluir la relevancia de aquellas, y sin justificar un razonamiento técnico de acuerdo con métodos fundados en la pericia del perito – así se califica en la resolución impugnada el informe – y las características individualizadas del bien que amparasen la conclusión alcanzada, pues, como vienen a reconocer las demandadas, y aún se alega por la recurrente, la comprobación no es, de hecho, sino el resultado de la aplicación del método establecido en el art. 57.1.b, pero sin que pueda desatenderse que en este caso la Administración interesa un informe que expresamente califica como informe pericial para fundamentar su resolución que no reunía las exigencias mínimas, salvo la identificación de la titulación del firmante, para ser considerado como tal a efectos de motivación. Lo que debería determinar ya la estimación del recurso, pudiendo en este sentido invocar otras resoluciones de esta Sala como la dictada en fecha 8 de abril de 2016, nº 462/2016, rec. 640/2014.

Pero, en todo caso, aunque desatendiésemos la expresa mención al dictamen de peritos contenido en la resolución administrativa impugnada, y considerásemos, como hizo el TEARA y vienen a alegar las demandadas, que la Administración demandada para realizar su valoración se atuvo al método previsto en el artículo 57.1.b) de la Ley General Tributaria con las precisiones contenidas en el artículo 37.2 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos y que el informe al folio 51 no se trata de un informe pericial sino de un informe emitido por técnico de la Administración, sin que deba darse especial consideración a la identificación de su titulación (omitida en el informe al folio 11 con el que resulta coincidente salvo por lo que se refiere a la identificación de la obtención del valor catastral) debemos llegar a la misma conclusión de insuficiencia de la motivación, atendida la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en sentencias de fecha 23 de mayo de 2018 recaídas en recursos de casación números 1880/2017 y 4202/2017 .

**SEXTO.-** Conforme a lo dispuesto en el artículo 46 del Texto refundido de la Ley del



Código Seguro de verificación:Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	MARTA ROSA LOPEZ VELASCO 17/07/2018 10:57:10	FECHA	19/07/2018	
	JOSE SANTOS GOMEZ 18/07/2018 09:34:25			
	LUIS GONZAGA ARENAS IBAÑEZ 19/07/2018 09:22:10			
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==	PÁGINA	5/18



Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==



Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, "la Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado" (apartado 1), comprobación que según el apartado 2 del mismo precepto "se llevará a cabo por los medios establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria" (se refiere a la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, por lo que hoy en día la remisión debe entenderse hecha al artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).

El artículo 57.1 de la Ley General Tributaria de 2003 establece diversos métodos para comprobar "el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria", entre los que se encuentra (letra b)) el de "estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal", añadiendo la norma que "Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario".

Por su parte, el artículo 37 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, y más en particular dentro del Capítulo que dedica a los "Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", prevé que "Para efectuar la comprobación de valores a efectos de los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la Agencia Tributaria de Andalucía podrá utilizar, indistintamente, cualquiera de los medios previstos en el artículo 57 de la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, conforme a lo dispuesto en los siguientes apartados" (apartado 1); y que "Cuando se utilice el medio referido en el artículo 57. 1.b) de la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, 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. Por Orden de la Consejería competente en materia de Hacienda se publicará anualmente los coeficientes aplicables al valor catastral y la metodología seguida para su obtención. La Orden del año anterior se considerará automáticamente prorrogada, en todos sus términos, hasta la aprobación de la nueva." (apartado 2).

Esta Sala y Sección en numerosas Sentencias ha expresado que el método de valoración



Código Seguro de verificación:Fxxxxxxxxxxxxxxxxx== Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: https://ws121.juntadeandalucia.es/verifirmav2/ Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	MARTA ROSA LOPEZ VELASCO 17/07/2018 10:57:10	FECHA	19/07/2018	
	JOSE SANTOS GOMEZ 18/07/2018 09:34:25			
	LUIS GONZAGA ARENAS IBAÑEZ 19/07/2018 09:22:10			
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==	PÁGINA	6/18



Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==



establecida en el art. 57.1.b de la LGT, en relación con el artículo 37 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía, era en principio, y con carácter general, apto para la determinación por parte de la Administración del valor real del bien inmueble transmitido y para fijar la base imponible del Impuesto, salvo que quedara justificada la concurrencia en dicho bien de circunstancias singulares (físicas, económicas, jurídicas, o urbanísticas) que con incidencia en su valor no tuvieran debido reflejo en el Catastro, supuestos en los que concluíamos que el método utilizado por la Administración no era idóneo para establecer el valor real de lo transmitido. En este sentido invocábamos también distintas resoluciones judiciales de la Sala 3ª del Tribunal Supremo (algunas en respuesta a recursos de casación formulados contra Sentencias de esta Sala) que para estos casos se pronunciaban en sentido favorable respecto a la viabilidad general del citado sistema de tasación.

Ahora bien nuestra postura sobre esta materia debe ser necesariamente reformulada y modificada a la luz de la reciente jurisprudencia de la Sección 2ª de la Sala 3ª del Tribunal Supremo, que a partir de dos Sentencias (núms. 842/2018 y 843/2018) de 23 de mayo de 2018 recaídas en recursos de casación números 1880/2017 y 4202/2017, respectivamente, ha concluido que "el método de comprobación del artículo 57.1.b) no es adecuado para valorar los bienes inmuebles a los efectos de los impuestos cuya base imponible lo constituye legalmente su valor real", que es el caso del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de Transmisión Patrimonial Onerosa según el artículo 10.1 del Texto Refundido de dicho Impuesto, y en el mismo sentido se ha pronunciado en posteriores sentencias de fecha 6 de junio de 2018 núm. 942/2018 recurso de casación núm. 1881/2017 y núm. 943/2018, recurso de casación núm. 2867/2017.

En el Fundamento de Derecho tercero de las referidas sentencias de 23 de mayo de 2018 se expone:

*"TERCERO .- Consideraciones a la primera cuestión, sobre si la Administración tributaria puede invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado no se corresponde con el valor real.*

*3.1. Consideraciones generales sobre el medio de comprobación elegido.*

*La primera cuestión sobre la que interroga el auto de admisión es "[D]eterminar si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, para comprobar el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real".*

*a) Es fundamental la cuestión concerniente al método de valoración consistente en la*



Código Seguro de verificación:Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/ Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	MARTA ROSA LOPEZ VELASCO 17/07/2018 10:57:10	FECHA	19/07/2018
	JOSE SANTOS GOMEZ 18/07/2018 09:34:25		
	LUIS GONZAGA ARENAS IBAÑEZ 19/07/2018 09:22:10		
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==	PÁGINA 7/18



Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==



aplicación de coeficientes sobre el valor catastral ( artículo 57.1.b) LGT ) y su idoneidad, en términos generales, para determinar el valor de los inmuebles en los impuestos cuya base imponible se define en la ley por el valor real. Adoptamos como punto de partida de estas reflexiones las contenidas en el voto particular formulado a las dos sentencias de esta misma Sala y Sección de 6 de abril de 2017, antes reseñadas.

b) A tal respecto, el medio de comprobación previsto en el artículo 57.1.b) de la Ley General Tributaria , permite la "...estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal", la cual, a su vez "...podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente" siendo así que, cuando el objeto de avalúo son bienes inmuebles, se prevé en la norma que "... el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario".

c) Este medio legal de comprobación presupone, por definición, la facultad de la Administración tributaria de basar su estimación, válida y eficaz potencialmente, con el fin de rectificar las declaraciones o autoliquidaciones del contribuyente, en la incorporación de datos o magnitudes genéricas, presuntivas y, por ende, meramente hipotéticas. Además de su generalidad, pueden conducir a una verdadera ficción cuando, por el transcurso del tiempo, los valores así asignados pierdan actualidad o se desvíen notablemente de la evolución de los precios en el mercado inmobiliario.

d) La pregunta esencial que debemos hacer, como punto de partida, es si este medio comprobador -excepcionalmente privilegiado para la Administración y, por ende, limitativo de derechos y garantías para el contribuyente- es adecuado para todos los impuestos o sólo lo es cuando se trata de justipreciar los bienes a efectos de algunos de ellos, no de otros. Piénsese en que la valoración de inmuebles puede efectuarse en una multiplicidad de casos (IRPF, Sociedades -para determinar las ganancias patrimoniales o a otros efectos, como corregir los precios en operaciones vinculadas-; Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana; Impuesto sobre Bienes Inmuebles, etc.). No en todos ellos debe atenderse, por razón de la configuración legal de cada tributo, a los mismos valores o vertientes de la capacidad económica. Ha de estarse a la naturaleza del bien y, principalmente, al hecho imponible y a la determinación legal de la base imponible.

e) Por ello mismo, no es casual ni de una importancia menor que en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales que aquí nos ocupa se trate de establecer el valor real del bien o derecho transmitido (arts 10.1 y 46 TRLITP).

El valor real configura un concepto jurídico indeterminado de imprecisos perfiles, como esta Sala ha subrayado en una jurisprudencia constante y uniforme, puesto que no se ampara en



Código Seguro de verificación:Fxxxxxxxxxxxxxxxxxxx==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/ Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	MARTA ROSA LOPEZ VELASCO 17/07/2018 10:57:10	FECHA	19/07/2018	
	JOSE SANTOS GOMEZ 18/07/2018 09:34:25			
	LUIS GONZAGA ARENAS IBAÑEZ 19/07/2018 09:22:10			
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	Fxxxxxxxxxxxxxxxxxxx==	PÁGINA	8/18



Fxxxxxxxxxxxxxxxxxxx==





definición legal alguna y, permite, sea cual fuere el medio de comprobación o determinación que en cada caso se utilice, un cierto margen legítimo. El valor real no arroja - no puede hacerlo- un guarismo exacto, único y necesario, sino una franja admisible entre un máximo y un mínimo. Así sucede cuando se acepta el valor declarado por el administrado -que puede variar en unos y otros casos-; también cuando se acude al dictamen de peritos de la Administración ( art. 57.1.e) LGT ); o, en fin, si se emplean otros medios de comprobación legalmente previstos, como los precios medios de mercado o las valoraciones atribuidas a efectos de aseguramiento o hipotecarios.

Esa inexactitud a priori, consustancial a la idea de valor real y a su integración en la categoría dogmática de los conceptos jurídicos indeterminados , guarda relación directa con la que padece otra noción relativamente semejante, la de valor de mercado. Ello hasta el punto de que esta misma Sala, en jurisprudencia reiterada, identifica ese valor real con el "...precio que sería acordado en condiciones de mercado entre partes independientes..." ( sentencia, entre otras, de 18 de junio de 2012, pronunciada en el recurso de casación nº 224/2009 (ES:TS :2012:4224), para un caso de IRPF).

Siendo ello así, estamos en todo caso ante un valor que, al margen de su natural incertidumbre previa, sólo puede alcanzarse teniendo en cuenta las circunstancias singulares de la operación económica o manifestación de capacidad contributiva que se somete a tributación, así como apreciando las características propias del bien sometido a valoración, irreductibles al empleo de tablas, coeficientes o estimaciones globales.

f) Como recuerda el Tribunal Constitucional, la expresión del valor real impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias ( STC 194/2000 ) (ES:TC:2000:194). Dice así la mencionada sentencia:

"[...] Ciertamente, la Ley General Tributaria ( art. 52) establece unos "medios" con arreglo a los cuales la Administración tributaria podrá comprobar el "valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible", medios de comprobación a los que, conforme al art. 46.2 Real Decreto Legislativo 1/1993 , habrá de sujetarse en todo caso cuando, a los efectos del ITP, pretenda cuantificar el valor real de los bienes o derechos transmitidos. Y también es cierto que tanto la referencia al "valor real" -por muy indeterminados que resulten los vocablos "valor" y "real"- cuanto la existencia de estos medios tasados de comprobación para determinarlo, permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda o, lo que es igual que, en detrimento de la reserva de ley recogida en el art. 133.1 C.E ., le esté permitiendo cuantificar, sin límite alguno, un elemento esencial del tributo. Estamos aquí, como en otros supuestos [ STC 233/1999, de 16 de diciembre , FJ 19 a)], ante una fórmula -el "valor real"- que impone a la



Código Seguro de verificación:Fxxxxxxxxxxxxxxxxxxx==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: https://ws121.juntadeandalucia.es/verifirmav2/ Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	MARTA ROSA LOPEZ VELASCO 17/07/2018 10:57:10	FECHA	19/07/2018	
	JOSE SANTOS GOMEZ 18/07/2018 09:34:25			
	LUIS GONZAGA ARENAS IBÁÑEZ 19/07/2018 09:22:10			
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	Fxxxxxxxxxxxxxxxxxxx==	PÁGINA	9/18



Fxxxxxxxxxxxxxxxxxxx==



Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias".

g) En esta línea de razonamiento, una cosa es que la noción del valor real sea indeterminada en la enunciación legal, pero cuantificable sobre la base del empleo de los medios de comprobación que tipifica la ley, y otra bien distinta es que la Administración quede apoderada, por el artículo 57.1.b) LGT , para la sustitución libérrima de la determinación o comprobación del valor real por otro distinto que, en puridad, no lo es -o no necesariamente lo es-, en la medida en que se integra en una norma jurídica, una disposición de suyo abstracta, que por ello mismo se aleja de aspectos que velis nolis han de confluir en el establecimiento del valor de cada inmueble -como sucede con el estado de conservación, las mejoras incorporadas, la posición relativa del inmueble en un edificio o urbanización, etc.-

h) En resumen de lo anterior, ha dicho con constancia y reiteración la jurisprudencia de este Tribunal Supremo que el acto de determinación del valor real de los bienes inmuebles comprobados por la Administración -que, por ende, corrige o verifica los valores declarados por el interesado como precio o magnitud del negocio jurídico llevado a término- ha de ser: a) singularizado; b) motivado; y c) fruto de un examen del inmueble, normalmente mediante visita al lugar (véanse, por todas, las sentencias de 29 de marzo de 2012 -recurso de casación para unificación de doctrina nº 34/2010 -; de 18 de junio de 2012 -recurso de casación nº 224/2009 -; y de 26 de marzo de 2014 -recurso de casación nº 3191/2011 -).

i) Que la reseñada sea una doctrina concebida en principio para concretar los requisitos y condiciones de la prueba de peritos de la Administración no debe constituir un obstáculo serio para su proyección sobre cualquier valoración correctora que afectase a bienes inmuebles, cuando menos en el ámbito del impuesto que examinamos. De lo contrario, quedaría en manos de aquélla la decisión sobre qué grado de cumplimiento de la jurisprudencia está dispuesta a aceptar, pues nuestra doctrina, aun referida a la prueba de peritos, por ser ésta la empleada en los asuntos en ella examinados, puede trasladarse sin violencia conceptual a cualquier medio de comprobación, en la medida en que con él se aspire a la obtención de dicho valor real.

3.2. La orden autonómica aplicada por la Junta de Comunidades de Castilla La Mancha para efectuar la sedicente comprobación de valores anulada en la sentencia que se recurre en casación.

a) La orden de 26 de diciembre de 2011, de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad castellano-manchega, por la que se aprueban las normas para la aplicación de los medios de valoración previstos en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria a los bienes inmuebles de naturaleza urbana en el ámbito de los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos



Código Seguro de verificación:Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/ Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	MARTA ROSA LOPEZ VELASCO 17/07/2018 10:57:10	FECHA	19/07/2018	
	JOSE SANTOS GOMEZ 18/07/2018 09:34:25			
	LUIS GONZAGA ARENAS IBAÑEZ 19/07/2018 09:22:10			
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==	PÁGINA	10/18



Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==



jurídicos documentados, para el año 2012 -la orden de 2012, en adelante- en que se fundamenta la rectificación del valor declarado, se ha dictado en aplicación del medio autorizado en el artículo 57.1.b) de la LGT .

b) Su designio, común al que parece han adoptado generalizadamente otras comunidades autónomas, se orienta a la satisfacción de objetivos que no son inválidos constitucionalmente en sí mismos considerados, incluso resultan encomiables, pero que pueden devenir ilegítimos según sean su articulación positiva y su aplicación práctica, aspecto éste del que la sentencia no nos da suficiente cuenta, a nuestro juicio, pues no se ha detenido a analizar en profundidad los términos propios de la orden autonómica o el grado mayor o menor de concreción o detalle de los elementos que configuran los coeficientes que la orden insta. Tales propósitos, a los que aludían las dos sentencias de este Tribunal Supremo de 6 de abril de 2017 , son los de conferir un mayor grado de certeza a las relaciones y negocios, fuente de seguridad jurídica; y evitar consecuentemente la alta litigiosidad que venían ocasionando las impugnaciones de comprobaciones de valores inmotivadas o indeterminadas, basadas en criterios que a menudo no eran objeto de verificación o examen singular, normalmente mediante visita al lugar por parte de un funcionario de la Administración fiscal.

c) Los expresados buenos deseos es dudoso que puedan ser constitucionalmente legítimos cuando en su plasmación jurídica vienen a sustituir un sistema de comprobación individual, ad casum, por parte de funcionario experto y neutral, que la jurisprudencia exigía que fuera singular, motivada y basada en la observación directa de los bienes, por otro método de establecimiento universal e indistinto de valores para todo el municipio, desatento a las singularidades de tales bienes y que renuncia de antemano a ofrecer al interesado las razones determinantes de su decisión, en tanto prescinde de la referencia precisa a su caso concreto.

d) Tales deficiencias y claudicaciones, en la medida en que conscientemente se apartan del valor real, ya que reflejan criterios puramente generales, sin distinción alguna, sobre todos los inmuebles de una misma localidad, van directamente unidas al hecho de que sea una disposición general, un reglamento, la que atraiga para sí la pretendida función de comprobar, de singularizar y, por ende, de motivar, algo que su índole abstracta, su vocación general, le impide afrontar de forma adecuada y justa.

Como se indicó en el voto particular emitido frente a ambas sentencias mencionadas, es digna de elogio la aspiración de evitar o disminuir la litigiosidad, pero no a toda costa, pues parece que la preocupación que late en órdenes autonómicas de esta clase es la de enervar los efectos adversos de una jurisprudencia constante que reclamaba a la Administración fiscal dar cuenta razonada de las valoraciones acometidas, tratando de soslayarse con este nuevo método que se mantenga el control judicial de las comprobaciones de valores por el sencillo método de suprimirlas, ya que dudosamente puede admitirse que la aplicación a los inmuebles transmitidos de los coeficientes generales y únicos previstos en la orden suponga,



Código Seguro de verificación: Fxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/ Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	MARTA ROSA LOPEZ VELASCO 17/07/2018 10:57:10	FECHA	19/07/2018	
	JOSE SANTOS GOMEZ 18/07/2018 09:34:25			
	LUIS GONZAGA ARENAS IBAÑEZ 19/07/2018 09:22:10			
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	Fxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx==	PÁGINA	11/18



Fxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx==



en sentido propio y genuino, una comprobación en el sentido de los artículos 57 y 135 LGT .

e) En resumidas cuentas, para liquidar el impuesto, la Administración ha reemplazado con carácter general un medio de comprobación que adolecía de ciertas imperfecciones y exigía un alto coste de gestión para las comunidades autónomas, por una actividad que no puede ser considerada, ni etimológica ni jurídicamente, como un medio de comprobación ( arts. 57 y 135 LGT ), pues pese a la dicción legal, no se ejercita realmente la facultad de comprobar los valores cuando se desconfiaba del valor declarado por el contribuyente -certado o no, veraz o falso, pero referido desde luego a un bien singular y concreto- y en su lugar se sustituye dicho valor por otro de superior cuantía, basado en fórmulas abstractas hasta lo cabalístico -de las que la orden de 2012 no da debida cuenta, ni tampoco lo hace la de 9 de agosto de 2007 (DOCM de 21 de agosto siguiente) a la que la anterior se remite, en la que la metodología empleada es puramente general y retórica- sistema que se impone a fortiori como expresión buscada de la norma como único valor real, sin otra motivación del valor económico que el reflejo numérico correspondiente, simplemente desglosado por municipios.

f) Por otra parte, el enjuiciamiento casacional de este asunto impone una consideración particular sobre los aspectos comentados: de un lado, si el medio elegido por el reglamento -con carácter preferente, según en la propia orden se impone, aun sin previa habilitación normativa de rango suficiente, sobre los demás medios-, que establece coeficientes únicos e inamovibles sobre el valor catastral para todo el municipio, es apto para el hallazgo, de un modo global y abstracto, del valor real de los bienes o derechos transmitidos o de los que sean objeto de actos o negocios jurídicos, que es la base imponible del impuesto (arts. 10.1 y 30 del TRLIPTP); de otro lado, si cabe efectuar una valoración positiva, no ya de esta concreta orden como fuente legitimadora del acto administrativo comprobador impugnado en la instancia, sino del sistema mismo que, con inspiración en el artículo 57.1.b) LGT , han adoptado varias comunidades autónomas, máxime cuando, entre otras razones, su utilidad y eficacia quedan condicionadas a la rigurosa observancia de las previsiones que impone el 158.1 del Real Decreto 1065/2007, Reglamento de gestión e inspección tributaria, de que "...la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de tiempo de validez hayan sido objeto de aprobación y publicación por la Administración tributaria que los vaya a aplicar".

Pues bien, tan ineluctable exigencia normativa sólo se cumple aquí de un modo aparente hasta la ficción, pues ni la metodología -que se remite a la orden de 2007 que, a su vez, despacha la cuestión con meras vaguedades y el empleo de fórmulas estadísticas que se dirigen a calcular medianas y a someter a un único índice todos los inmuebles radicados en una misma población- es mínimamente aceptable como fundamento y explicación de los valores -ni siquiera globales-, ni el periodo de tiempo ha sido acotado debidamente, pues falta la expresión de una sola razón que permita comprender que en 2007 el coeficiente para Seseña fuera el 6,31 y cambiara a 1,88 en el año 2012, variación tan copernicana que habría merecido una mínima explicación a los ciudadanos, ausente en ambas órdenes



Código Seguro de verificación:Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verifirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	MARTA ROSA LOPEZ VELASCO 17/07/2018 10:57:10	FECHA	19/07/2018	
	JOSE SANTOS GOMEZ 18/07/2018 09:34:25			
	LUIS GONZAGA ARENAS IBÁÑEZ 19/07/2018 09:22:10			
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==	PÁGINA	12/18



Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==



autonómicas y en su acto de aplicación en la liquidación.

g) Esto es, que según la conclusión a que arribaron las dos sentencias de 6 de abril de 2017, de cuyo criterio ahora nos apartamos, no es admisible, en el seno de los impuestos cuya base imponible viene determinada por el valor real de los bienes, situar ese valor en el empleo de coeficientes generales y únicos para todo el municipio, prescindiendo por tanto de cualquier actividad de individualización -tal es por definición la tarea de comprobar que legitima el citado artículo 57 LGT - y deferir a un hipotético empleo de la tasación pericial contradictoria la resolución ex post facto de las discrepancias y objeciones del interesado al respecto.

h) La doctrina del Tribunal Supremo plasmada en las dos sentencias de 2017 arriba citadas no sólo arrumba años de jurisprudencia aquilatada caso a caso, en interés de los derechos y garantías del contribuyente, sino que tenía vocación de constituirse en el nuevo paradigma o referencia para cualquier actividad similar que emprendieran, por vía reglamentaria, otras comunidades autónomas, por razón de la cual la legitimidad de la orden, en esencia, no se subordina tanto a su contenido, o a su nivel de detalle, o del hallazgo más o menos acertado del valor real al que se debe orientar en el impuesto que nos ocupa, sino que más bien dependería de la habilitación contenida para esta modalidad supuestamente comprobadora en el artículo 57.1.b) LGT .

Elo es así porque en el fundamento de tales sentencias está ínsita la idea central de que ahora el valor real puede fijarse de manera distinta, de este modo global y estimativo, por aproximación, sobre la base de presunciones que aspiran a ser en el fondo iuris et de iure (como expondremos en el fundamento jurídico cuarto), de suerte que no sólo sería discrecional la elección del método de comprobación, sino también lo sería la forma jurídica de desarrollarlo y plasmarlo en el establecimiento de coeficientes únicos y, por ende, en la liquidación correctora.

3.3. Que se eleve de rango la norma en que reside la comprobación, lejos de solucionar los problemas de ésta, los agrava, pues un reglamento no puede, por su propia naturaleza, ni comprobar ni motivar.

a) El artículo 57.1.b) LGT no prefigura la forma jurídica en que ha de desarrollarse la comprobación que en él se autoriza, ni menos aún la clase de impuestos a los que va dirigida. No impone, pues, que el empleo de coeficientes se deba plasmar precisamente en disposiciones generales -salvedad hecha del deber de publicar la metodología, los coeficientes resultantes y el periodo de validez, que no requiere per se la forma reglamentaria-. Una vez se opta por la adopción de ésta, ningún precepto superior exige tampoco que la disposición no sólo se limite a contener los elementos objetivos, pero generales, para la determinación del valor real -los coeficientes-, sino que agote o culmine, con el puro reflejo mecánico, automático e indiscriminado de los coeficientes en ella recogidos, toda tarea comprobadora. En otras palabras, que la comprobación consista en



Código Seguro de verificación: Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/ Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	MARTA ROSA LOPEZ VELASCO 17/07/2018 10:57:10	FECHA	19/07/2018	
	JOSE SANTOS GOMEZ 18/07/2018 09:34:25			
	LUIS GONZAGA ARENAS IBAÑEZ 19/07/2018 09:22:10			
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==	PÁGINA	13/18



Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==



esa mera operación aritmética, considerada globalmente.

Es de advertir, conforme a lo prevenido en el artículo 134.1 LGT , que tales valores publicados -no sólo los coeficientes- sirven también a otro propósito distinto, el de dispensar de la comprobación de valores a quien los utilice, aun cuando sea posible que tales valores oficiales superen el valor declarado, incluso el valor real, de ser éste más elevado. Además, la utilización de una fórmula reglamentaria no significa que el coeficiente adoptado deba ser automáticamente transferido a la liquidación, con renuncia a toda posible actividad complementaria que pudiera matizar o enderezar la automaticidad del valor programado, mediante la introducción de factores de corrección que atiendan a las singularidades del inmueble sometido a comprobación.

Así, la dicción legal del artículo 57.1.b) LGT , que habla de estimación por referencia a los valores, no de aplicación de valores , permite interpretar la norma en el sentido de que tales valores puedan ser un punto de partida estimativo, con el necesario complemento, para la asignación final del valor concreto, de una verdadera comprobación singular, motivada y basada en la observación directa e inmediata del bien comprobado.

b) Sentado lo anterior, el hecho de que los coeficientes figuren en anexos de disposiciones reglamentarias, distribuidos con carácter único por poblaciones, no les confiere un plus de autenticidad o una mayor presunción de veracidad que pueda ser inmune a las demás presunciones -menos aún ante el juez-, como las que afectan a las declaraciones fiscales o autoliquidaciones, sino sólo en la medida en que su presupuesto de hecho -el ajuste de los coeficientes al valor real- sea verdaderamente cumplido y, para ello, sometido a contraste. Lo contrario sería transformar un mero mecanismo de orden técnico en que anclar la eficacia de la actividad administrativa en una presunción iuris et de iure que incorporaría una auténtica diabolica probatio a quien pretendiera refutarlos en el proceso.

c) En cualquier caso, la presunción de validez de la orden autonómica o de los coeficientes recogidos en ella no permiten situar a la Administración recurrente en una posición procesal de predominio en el seno del litigio judicial en que se dilucida la validez del acto de liquidación que constituye la plasmación de dicha orden, con sacrificio del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y, dentro de ella, a la igualdad de armas entre las partes y al derecho a valerse de toda clase de pruebas legítimas.

d) En particular, en esta sede casacional, con menos fuerza aún que en la instancia rigen tales presunciones, ni en sentido sustantivo ni en el procesal. Tenemos aquí una sentencia judicial que ha declarado, tras efectuar una apreciación ponderada de las pruebas practicadas, según las reglas de la sana crítica, que el valor declarado por el interesado se ajusta al valor real o, al menos, lo hace en mayor medida que el resultante de aplicar el coeficiente abstracto del 1,88, por tratarse de Seseña la localidad donde se localiza el inmueble.

En otras palabras, al margen de lo que ya hemos advertido, con insistencia, sobre el hecho



Código Seguro de verificación:Fxxxxxxxxxxxxxxxxxxx==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/ Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	MARTA ROSA LOPEZ VELASCO 17/07/2018 10:57:10	FECHA	19/07/2018
	JOSE SANTOS GOMEZ 18/07/2018 09:34:25		
	LUIS GONZAGA ARENAS IBAÑEZ 19/07/2018 09:22:10		
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	Fxxxxxxxxxxxxxxxxxxx==	PÁGINA 14/18



Fxxxxxxxxxxxxxxxxxxx==



de que el objeto de esta casación se ha visto enturbiado muy severamente por consideraciones relativas a la valoración de la prueba, lo que sí puede establecerse, como corolario de todo lo expuesto y como fundamento para dar respuesta a la primera pregunta, es que la Administración tributaria no puede invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real. Sobre esta idea volveremos más adelante.

3.4. La presunción de que gozan las autoliquidaciones tributarias.

a) Según lo dispuesto en el artículo 108.4 LGT , relativo a las presunciones en materia tributaria:"...4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario".

b) Si bien, en una primera aproximación, el sentido de tal presunción legal podría ser, según su tenor literal, el de que tales datos y elementos no puedan ser desmentidos o rectificadas por los obligados tributarios en aquello en que les sean perjudiciales -lo cual se desenvolvería en ámbito del principio de buena fe y en el de la vinculación a los actos propios como manifestación de éste-, no cabe desdeñar que tales autoliquidaciones contengan también una verdad presuntiva de lo que en ellas se declara o afirma, incluso en lo favorable, en tanto no podemos desconocer que, en un sistema fiscal como el nuestro que descansa ampliamente en la autoliquidación como forma preponderante de gestión, sólo reconociendo tal valor de presunción, respaldado por la ley, un acto puramente privado puede desplegar sus efectos en el seno de una relación jurídico fiscal de Derecho público sin que intervenga para ello, de un modo formal y explícito, la Administración. Esto es, una autoliquidación que contenga un ingreso se equipara en sus efectos, por la ley tributaria, a un acto de ejercicio de potestad en que se obtuviera el mismo resultado, lo que sucede cuando lo declarado por el obligado a ello no se comprueba, investiga o revisa.

c) Tal principio entronca, por tanto, con el contenido en el artículo 101 de la propia LGT , que se rubrica las liquidaciones tributarias: concepto y clases , a cuyo tenor, en su apartado 1, párrafo segundo, se dispone que "La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento, proposición normativa que evidencia, contrario sensu , que la Administración puede no comprobar, puede dar por bueno lo declarado o autoliquidado.

3.5. En conclusión de todo lo anterior, sólo justificando razones para la comprobación es posible desencadenar ésta, sin que baste con una presunción inmotivada de desacierto de la asignación del valor.

Si las autoliquidaciones, pues, comportan una carga para el administrado, favorecida legalmente por la presunción del artículo 108.4 LGT , la respuesta a la primera pregunta



Código Seguro de verificación:Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/ Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	MARTA ROSA LOPEZ VELASCO 17/07/2018 10:57:10	FECHA	19/07/2018	
	JOSE SANTOS GOMEZ 18/07/2018 09:34:25			
	LUIS GONZAGA ARENAS IBAÑEZ 19/07/2018 09:22:10			
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==	PÁGINA	15/18



Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==



enunciada en el auto de admisión debe ser negativa, por estas razones:

a) La Administración tiene que justificar, antes de comprobar, que hay algo que merezca ser comprobado, esto es, verificado en su realidad o exactitud por ser dudosa su correspondencia con la realidad. En este caso, tiene que justificar por qué no acepta el valor declarado, incredulidad que, a su vez, involucra dos facetas distintas: la primera sería la de suponer que el precio declarado no corresponde con el efectivamente satisfecho, lo que daría lugar a una simulación relativa cuya existencia no puede ser, desde luego, presumida, sino objeto de la necesaria prueba a cargo de la Administración que la afirma; la segunda faceta, distinta de la anterior, consiste en admitir que el valor declarado como precio de la compraventa es el efectivamente abonado, pero no corresponde con el valor real, que es cosa distinta. En este caso, también tendría que justificar la Administración la fuente de esa falta de concordancia.

b) Esa justificación no es sólo sustantiva y material, sino también formal, en tanto comporta la exigencia, en el acto de comprobación y en el de liquidación a cuyo establecimiento tiende, de motivar las razones por las que se considera que el valor declarado en una autoliquidación que la ley presume cierta no se corresponde con el valor real, sin que sea admisible que la fuente de esas razones sea la mera disparidad del valor declarado con el que resulte de los coeficientes aprobados.

c) Que la aplicación de coeficientes abstractos sobre valores catastrales sea legal como método de valoración -afirmación de la que no dudamos-, tal como preconiza el recurso de casación ( artículo 57.1.b) LGT ), no significa que sea un método idóneo, por su abstracción, para establecer el valor real (artículos 10.1 y 46.1 TRLITP).

d) El empleo de la potestad reglamentaria, por medio de orden autonómica, para fijar automáticamente coeficientes únicos para todos los bienes inmuebles radicados en una localidad, no puede entrañar un plus de presunción de acierto en la comprobación, dado que a la abstracción propia de la forma en que se fijan los valores por coeficientes se añade la inherente a las normas jurídicas, que no atienden ni podrían hacerlo al caso singular (puede verse al efecto el voto particular formulado a las dos sentencias de 6 de abril de 2017, de esta Sala, recursos de casación nº 888 y 1183/2016 ).

e) Puede añadirse a lo anterior que, si bien el recurso de casación no suscita tal cuestión -pues quien recurre ahora es la Administración, que reacciona frente a una sentencia que anuló la liquidación girada por razones diferentes a la falta de motivación- el acto de liquidación provisional resulta evidente que está total y absolutamente inmotivado - aunque la Sala de instancia haya mantenido lo contrario- pues ni cita la norma reguladora de los coeficientes, ni su fecha de publicación en el diario oficial, ni señala el valor catastral del inmueble ni tampoco cuál es el coeficiente sobre éste cuyo cociente expresa la base imponible, ni menos aún se menciona en la liquidación el método por el que se ha obtenido el valor del inmueble.



Código Seguro de verificación:Fxxxxxxxxxxxxxxxxxxx==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/ Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	MARTA ROSA LOPEZ VELASCO 17/07/2018 10:57:10	FECHA	19/07/2018	
	JOSE SANTOS GOMEZ 18/07/2018 09:34:25			
	LUIS GONZAGA ARENAS IBAÑEZ 19/07/2018 09:22:10			
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	Fxxxxxxxxxxxxxxxxxxx==	PÁGINA	16/18



Fxxxxxxxxxxxxxxxxxxx==





f) En suma, el método de comprobación del artículo 57.1.b) no es adecuado para valorar los bienes inmuebles a los efectos de los impuestos cuya base imponible lo constituye legalmente su valor real.”

La exposición y claridad de la doctrina jurisprudencial que acabamos de reproducir excusa de mayores consideraciones jurídicas en torno al debate aquí planteado, haciendo innecesario entrar a conocer de otros argumentos impugnatorios articulados en la demanda.

No siendo el método de comprobación del artículo 57.1.b) LGT idóneo para determinar el valor real de los bienes inmuebles cuando éste constituye la base imponible del Impuesto tal es el caso del Impuesto sobre Patrimoniales Onerosas, más aún cuando, como es el caso, no se complementa con un examen directo de las circunstancias del bien evaluado (“una verdadera comprobación singular, motivada y basada en la observación directa e inmediata del bien comprobado” en palabras del Tribunal Supremo), sino que se basa únicamente en el valor asignado al mismo por el Catastro sobre el que se aplica el coeficiente que la Administración autonómica asigna al municipio en el que se localiza el inmueble a la fecha de devengo del Impuesto.

Por lo que procede, en consecuencia, con estimación del recurso, anular la resolución impugnada y la liquidación tributaria a que la misma se refiere.

**SEPTIMO.-** Conforme a lo dispuesto en el art. 139.1 de la Ley 29/1998 reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa no ha lugar a imponer a las partes demandadas las costas procesales causadas dadas las dudas de derecho y posturas divergentes que habían sido generadas por la cuestión debatida no sólo en el ámbito de los Tribunales Superiores de Justicia sino también de la propia Sala 3ª del Tribunal Supremo.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación

**FALLAMOS**

Estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Sr. Procurador D. Antonio en nombre y representación de D. Ezequiel contra la resolución de fecha veintinueve de junio de dos mil quince dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEARA) por la que se acordaba desestimar la reclamación registrada con el nº 41-02728-2015, debemos acordar y acordamos anular la resolución impugnada, por no ser ajustada a derecho, y la liquidación de la que trae causa Todo ello sin hacer especial pronunciamiento en costas.

Notifíquese esta sentencia a las partes haciéndoles saber que contra la misma solo podrá interponerse, en su caso, recurso de casación que habrá de prepararse ante esta Sala en el plazo de los treinta días siguientes a su notificación y con los requisitos establecidos en el art. 89 de la LJCA.



Código Seguro de verificación:Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	MARTA ROSA LOPEZ VELASCO 17/07/2018 10:57:10	FECHA	19/07/2018	
	JOSE SANTOS GOMEZ 18/07/2018 09:34:25			
	LUIS GONZAGA ARENAS IBAÑEZ 19/07/2018 09:22:10			
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==	PÁGINA	17/18



Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==



ADMINISTRACIÓN  
DE  
JUSTICIA

Con certificación de la misma para su cumplimiento, devuélvase el expediente administrativo a su órgano de procedencia.

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



Código Seguro de verificación:Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==. Permite la verificación de la integridad de una copia de este documento electrónico en la dirección: <https://ws121.juntadeandalucia.es/verfirmav2/>  
Este documento incorpora firma electrónica reconocida de acuerdo a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

FIRMADO POR	MARTA ROSA LOPEZ VELASCO 17/07/2018 10:57:10	FECHA	19/07/2018
	JOSE SANTOS GOMEZ 18/07/2018 09:34:25		
	LUIS GONZAGA ARENAS IBAÑEZ 19/07/2018 09:22:10		
ID. FIRMA	ws051.juntadeandalucia.es	Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==	PÁGINA 18/18



Fxxxxxxxxxxxxxxxxx==