

**TRIBUNAL SUPREMO  
SALA DE LO CONTENCIOSO  
SECCION SEGUNDA**

**Roj: STS 5306/2015**

**Nº de Recurso: 3369/2014**

**Procedimiento: RECURSO CASACIÓN**

**Ponente: JUAN GONZALO MARTINEZ MICO**

**Tipo de Resolución: Sentencia**

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a veintiséis de noviembre de dos mil quince.

Visto por la Sala Tercera de este Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Sres. Magistrados relacionados al margen, el presente recurso de casación núm. 3369/2014, promovido por la Letrada de la Comunidad de Madrid contra la sentencia dictada, con fecha 29 de julio de 2014, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 27/2012 relativo a liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones por importe de 2.603.648,61 euros.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, que no formuló oposición al recurso de casación interpuesto, y D. Onesimo, representado por Procuradora y dirigido por Letrada.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** El 2 de marzo de 2000 falleció D. Romeo , en estado de viudez, habiendo otorgado testamento abierto ante el notario de Madrid D. Paulino Barrenechea de Castro el día 11 de abril de 1995, instituyendo como único y universal heredero a su hijo, D. Onesimo, quien procedió a presentar la declaración tributaria correspondiente por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el 29 de agosto de 2000, habiendo presentado liquidación parcial a cuenta del seguro de vida suscrito por el causante a su favor, por importe de 3.605.530 pesetas (21.669,67 €).

**SEGUNDO.-** Tras el desarrollo de las correspondientes actuaciones tributarias de comprobación, la Inspección competente determina, quedando constancia en el Acta de Disconformidad A02 nº NUM000 de 30 de octubre de 2004, una masa hereditaria neta de 1.056.289.985 pesetas (6.348.430,67 €), correspondiéndole al único heredero, D. Onesimo, dicha cuantía; así, teniendo en cuenta la liquidación parcial por el seguro de vida que había efectuado el propio interesado, y considerando de aplicación las reducciones por parentesco -2.556.000 pesetas (150.361,87 €) según el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones; por ser beneficiario de seguro de vida 1.500.000 pesetas (9.015,18 €) según el artículo 20.2.b) de la Ley 29/1987; y por la vivienda habitual - 20.000.000 pesetas (120.202,42 €) según el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, se formula una propuesta de liquidación tributaria que determina una cuota íntegra de 347.975.545 pesetas (2.091.375,15 €) de la que resulta una cuota a ingresar, considerando lo ya autoliquidado, de 344.370.015 pesetas (2.069.705,47 €).

Tras la presentación de las correspondientes alegaciones a la propuesta de liquidación referida por el obligado tributario (incidiendo, por un lado, en la falta de motivación de la comprobación del inmovilizado material de la sociedad TOMAS BRIEVA S.A. y, por otro, en la existencia de errores en la consideración de la participación transmitida "mortis causa"), el 26 de abril de 2004, el Jefe de la Oficina Técnica de la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid emite el correspondiente acuerdo liquidatorio, en relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado con ocasión del fallecimiento de D. Romeo, confirmando la propuesta previa en todos sus extremos, excepto en lo referente al valor de ciertos inmuebles y a una deuda por el Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que se modifica la Base Imponible (que queda fijada en 1.046.521.046 ptas. 6.289.718,16 €) y, por ello, la Cuota íntegra (que se fija definitivamente en 336.120.106 ptas. 2.020.122,52 €) resultando una cuantía a ingresar de 332.514.576 pesetas (1.998.452,85 €).

**TERCERO.-** Recibida la notificación del acuerdo liquidatorio descrito, D. Onesimo interpuso contra el mismo reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Regional de Madrid el 18 de mayo de 2004, alegando, en síntesis, la falta de motivación de la comprobación del valor de los bienes incluidos en el caudal relicto que había servido de base a la liquidación impugnada, especialmente en cuanto a la efectuada en relación a las acciones de la mercantil TOMÁS BRIEVA S.A., considerando inexistente la tasación singular e individualizada que exige una comprobación efectuada a través del dictamen de peritos.

**CUARTO.-** El 21 de noviembre de 2008, el Tribunal Regional de Madrid falla sobre la reclamación indicada, acordando su estimación y ordenando la anulación de la comprobación de valores que servía de base al acuerdo liquidatorio del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones descrito.

El fundamento de la resolución del Tribunal Regional de Madrid radica en considerar que, teniendo en cuenta que los órganos económicoadministrativos deben limitarse a comprobar la legalidad del procedimiento de comprobación de valores sin entrar a conocer de lo acertado de las valoraciones emitidas por los Técnicos, la valoración efectuada incurre en diversos errores, al aplicar pautas de valoración estereotipadas y en serie, por lo que su necesaria motivación "(...)" debe considerarse insuficiente, al no contener los datos necesarios para que los interesados decidan si dan su conformidad o no a la valoración realizada por la oficina gestora".

**QUINTO.-** Contra dicha resolución fue interpuesto el 18 de diciembre de 2008, por el Director General de Tributos y Ordenación del Juego de la Comunidad de Madrid recurso de alzada (RG 3467/09), el cual fue desestimado por este Tribunal Central en resolución de fecha 27 de Julio de 2011 confirmándose la resolución dictada por el Tribunal Regional.

**SEXTO.-** En ejecución de la resolución dictada por el Tribunal Regional, la Inspección de los Tributos acuerda anular la liquidación y reponer las actuaciones inspectoras a la fase en que se instruya un nuevo expediente de comprobación de valores en los términos expuestos en dicha resolución, y se efectúe una nueva liquidación en base a los nuevos valores comprobados, sin perjuicio de la devolución del ingreso efectuado.

Emitidos los nuevos informes valorativos relativos a los bienes y derechos de la herencia del causante, con fecha 8 de julio de 2009 se suscribe Acta de disconformidad, Modelo NUM001, a la que se acompañaba el pertinente informe ampliatorio incluyéndose en la misma liquidación por una cuota tributaria de 1.997.124,60 €.

Con fecha 23 de julio de 2009 se presentan alegaciones por parte del interesado, dictándose el 26 de octubre de 2009 acuerdo de liquidación el cual fue notificado el día 28 de octubre, en el que se confirma la cuota tributaria contenida en el Acta a la cual le son agregados intereses de demora por importe de 606.524,01 € resultando una deuda tributaria por importe de 2.603.648,61 euros.

**SÉPTIMO.-** Contra dicha liquidación, notificada el 28 de octubre de 2009, fue interpuesta reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Central, alegándose:

- Nulidad de la comprobación de valores efectuada por adolecer de similares defectos de motivación que la anterior liquidación anulada por el TEAR de Madrid.

- Impugna por último el cálculo de intereses y la no inclusión en la liquidación de determinadas deudas imputables a la herencia, así como ignorar la liquidación impugnada la existencia de un usufructo vitalicio que existía en la finca de San Saturio en Soria a favor de una hermana del causante.

El *Tribunal Central*, en resolución de 29 de noviembre de 2011 (RG 5371/09), acordó estimar parcialmente la reclamación ordenando la retroacción de actuaciones de acuerdo con lo expuesto en el último Fundamento de Derecho de la resolución dictada.

**OCTAVO.-** Contra la resolución dictada por el TEAC de 29 de noviembre de 2011 D. Onesimo promovió recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que fue turnado a la Sección Novena y resuelto en sentencia de 29 de julio de 2014 cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLO: Que estimando el presente recurso contencioso administrativo nº 27/12, interpuesto por el Procurador de los Tribunales don Jesús Verdasco Triguero, en nombre y representación de D. Onesimo, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 29 de noviembre de 2011, por la que se estima parcialmente la reclamación económico administrativa nº 5371/09, interpuesta contra liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones por importe de 2.603.648,61 €, debemos anular y anulamos dichas resoluciones por no ser ajustadas al ordenamiento jurídico. Se condena en costas a ambas Administraciones demandadas en la cuantía máxima de 1.200 euros por los conceptos de honorarios profesionales y derechos arancelarios, de los que corresponderá a cada una de las demandadas el abono de la mitad".

**NOVENO.-** Contra la referida sentencia la representación y defensa procesal de la Comunidad de Madrid preparó ante el Tribunal "a quo" el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala y admitido en providencia de 16 de enero de 2015. Y evacuado por el Abogado del Estado el traslado que se le dio para que formalizase escrito de oposición a la casación, la representación procesal de D. Onesimo formalizó su escrito de oposición al recurso.

Por providencia de 14 de julio de 2015 se señaló la audiencia del día 24 de noviembre de 2015 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Se impugna en el presente recurso de casación interpuesto por la Letrada de la Comunidad de Madrid la sentencia dictada el 29 de julio de 2014 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid por la que estimó el recurso contencioso administrativo núm. 27/2012 interpuesto por D. Onesimo contra la resolución



dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 29 de noviembre de 2011, por la que se estima parcialmente la reclamación económico-administrativa interpuesta contra liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones por importe de 2.603.648,61 €.

**SEGUNDO.- 1.** La *sentencia recurrida*, --después de resumir que en este caso la liquidación originaria de 26 de abril de 2004 se anuló por el TEAR de Madrid, en su resolución de 21 de noviembre de 2008, por un defecto formal de falta de motivación de los informes de valoración que la sustentaban, razón por la cual la Administración conservaba la potestad de emitir nuevos informes de valoración así como de volver a dictar nuevas liquidaciones apoyadas en tales nuevos informes, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción--, se inclina de nuevo por admitir en el Fundamento de Derecho Quinto la **falta de motivación de los nuevos informes de valoración emitidos por la Administración, mediante dictamen de peritos.**

En criterio de la Sala de instancia ninguno de los nuevos informes de valoración de los bienes inmuebles que obran en el expediente puede calificarse de suficientemente motivado, a pesar de haberse dictado en cumplimiento de una anterior resolución del TEAR de 21 de noviembre de 2008, que anulaba la liquidación que en informes anteriores se sustentaba por idéntico defecto de falta de motivación.

Por lo que hace referencia a los informes que han sido solicitados de la Junta de Castilla y León, han sido emitidos por perito de la Administración y se refieren a una nave en el polígono industrial Las Casas de Soria, así como a diversas edificaciones en San Saturio y otros bienes urbanos sitos en la CALLE000 nº NUM002, NUM003, y en la CALLE001 nº NUM004 y NUM005, todos ellos de Soria.

Estos informes tienen, todos ellos, una estructura sustancialmente idéntica y en ellos se refleja, cuando se explica la metodología de la valoración, entre otros extremos, lo siguiente:

" ... Asimismo se utilizan los valores unitarios obtenidos de los estudios de mercado efectuados por la Junta de Castilla y León, que se encuentran en las dependencias de esta oficina a disposición del interesado y cuyos datos, en relación con el bien, constan en el punto anterior. Dichos valores, que han sido actualizados a la fecha de devengo del impuesto, son ponderados para el bien objeto de la presente valoración, según los coeficientes correctores en los que se tiene en cuenta la categoría de la ciudad y barrio donde se ubica el bien, la tipología constructiva propia del bien, su antigüedad y estado de conservación, sus calidades e instalaciones y las correcciones que fueren necesarias en atención a circunstancias especiales que concurren en el bien una vez identificado, conforme a los siguientes datos y características. ... ".

Estas imprecisas referencias a unos genéricos e indeterminados estudios de mercado de los que se extraen unos coeficientes que se aplican al caso de autos y que se seleccionan sin mayores explicaciones, resultan incompatibles con la reiterada doctrina del Tribunal Supremo sobre la exigencia de motivación de los informes de comprobación de valor realizados por la Administración.

Y en cuanto los informes de valoración emitidos en la Comunidad de Madrid, se refieren a inmuebles sitos en Madrid (CALLE002, nº NUM006, NUM007 NUM008. y NUM004 NUM008; CALLE003 nº NUM009, NUM011, puerta NUM010; CALLE004 nº NUM002, NUM011, puerta NUM011; CALLE005 nº NUM012, NUM003 NUM010; CALLE006 nº NUM013, ES NUM010, NUM011, NUM007; CALLE007 nº NUM014, NUM015, CALLE008 nº NUM004, piso NUM004, puerta NUM016; CALLE009 nº NUM017, NUM004 puerta NUM012) y en Galapagar (CALLE010 nº NUM004, piso NUM004, puerta NUM018).

Estos informes, también emitidos por perito de la Administración, utilizan todos ellos como método de valoración el método de comparación de mercado, explicando pormenorizadamente, entre otros extremos, las características municipales, urbanísticas y de equipamiento del barrio o distrito en que se encuentra el inmueble; aportan fotografías de su fachada, explican las características básicas del edificio y sus características constructivas, la forma de computar la superficie, así como la descripción bastante de los testigos empleados para la comparación. Lo que ocurre es que en todos estos informes se utilizan unos coeficientes (o porcentajes de capitalización de rentas, en el caso de los inmuebles arrendados) cuya selección y aplicación carecen de motivación alguna y, en la medida en que tales coeficientes inciden de forma directa y expresa en la valoración final del inmueble, tal falta de motivación en su selección y aplicación conlleva la del informe mismo por tratarse de un elemento esencial en la fijación del valor del inmueble.

Y así, en unos casos se utiliza un coeficiente corrector del 0,98% (o del 0,99%) por defectos en fachadas o cubiertas o patios interiores, etc. (CALLE002, nº NUM019, NUM007 NUM008 y NUM004 NUM008; CALLE007 nº NUM014, NUM015 NUM007; CALLE003 nº NUM009, NUM011, puerta NUM010; todos ellos de Madrid), ignorándose por qué se seleccionan tales coeficientes, que son además diferentes entre sí (sin que exista tampoco explicación alguna de tal diferencia), y no otros distintos

En otros casos, se utiliza un coeficiente corrector del 0,3% al valor por metro cuadrado de vivienda para el cálculo del valor de los elementos comunes (CALLE002, nº NUM019, NUM007 ° NUM008 y NUM004 NUM008 .; CALLE004 nº NUM002, NUM011, puerta NUM011 ; CALLE005 nº NUM012 , NUM003 NUM010; CALLE006 nº NUM013, ES NUM010, NUM011, NUM007; CALLE007 nº NUM014, NUM015 NUM007; CALLE008 nº NUM004, piso NUM004, puerta NUM016; CALLE009

nº NUM017, NUM004, puerta NUM012; todos ellos de Madrid), ignorándose también la razón de la selección en esa cuantificación del mencionado coeficiente.

También se utiliza un coeficiente corrector del 0,9% al valor por metro cuadrado de vivienda por tratarse de una planta baja (CALLE004 nº NUM002, NUM011, puerta NUM011; CALLE006 nº NUM013, ES NUM010, NUM011, NUM007; ambos de Madrid) y también en este caso se ignora cuál es la razón de la selección de ese concreto coeficiente y no de otro.

Para el cálculo del valor de una entreplanta de uso comercial se aplica el coeficiente de 0,7 al valor por metro cuadrado de local comercial (CALLE003 nº NUM009, NUM011, puerta NUM010, de Madrid), ignorándose, de nuevo, la razón de la selección del citado coeficiente.

Y en fin, cuando se trata de inmuebles arrendados, se utiliza una fórmula que incluye un porcentaje de capitalización de rentas que es del 6% (CALLE004 nº NUM002, NUM011, puerta NUM011; CALLE003 nº NUM009, NUM011, puerta NUM010, ambos de Madrid) o del 7,5% (CALLE010 nº NUM004, piso NUM004, puerta NUM018, de Galapagar), sin que se sepa la razón por la que se utilizan tales porcentajes y no otros.

Esta falta de motivación provoca la indefensión del interesado y resulta determinante de la anulación de la liquidación que aquí se impugna.

Además, dado que la liquidación impugnada se anula por falta de motivación de la segunda comprobación de valores realizada por la Administración, resulta de aplicación la reiterada doctrina del Tribunal Supremo que priva a la Administración de su derecho a realizar una nueva, tercera, comprobación de valores, debiendo estarse a los valores declarados por el obligado tributario.

2. En cuanto a la alegación atinente a los **intereses de demora** de la que se ocupa el Fundamento de Derecho Sexto de la sentencia recurrida, resulta de aplicación al caso de autos la doctrina sentada por la STS de 17 de diciembre de 2002, en relación con **los intereses de demora en el Impuesto de Sucesiones**.

En dicha sentencia el Tribunal Supremo considera que, cuando existe la opción legal del contribuyente de presentar simple declaración o autoliquidación, como es el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no cabe exigir intereses de demora, equiparando así el régimen de los intereses de demora en los casos del impuesto declarado por el contribuyente y liquidado por la Administración con el supuesto en el que el impuesto es autoliquidado por el contribuyente, girando después la Administración una liquidación correctora.

Esta doctrina parte de que el contribuyente, bien opte por la declaración, bien por la autoliquidación, haya declarado los hechos correctamente, esto es, que haya sido veraz en la declaración de los hechos, de forma que la liquidación efectuada por la Administración se base en meras diferencias interpretativas o de valoración. Así se destaca, no sólo en la sentencia del Tribunal Supremo citada de 17 de diciembre de 2002 que hemos transcrito, sino también en la jurisprudencia posterior (por todas, SSTs de 14 y de 17 de septiembre de 2012). Y esto es lo que ha ocurrido en este caso en el que, como se reconoce en la propia resolución del TEAC impugnada, las diferencias del interesado con la Inspección han consistido, sustancialmente, en discrepancias en la valoración de los bienes y derechos que componían el caudal hereditario.

Procede, por tanto, anular la obligación de intereses de demora que se contiene en la liquidación impugnada, sin que, conforme a la doctrina jurisprudencial citada, la nueva liquidación que se emita en sustitución de la anulada por esta Sala pueda, tampoco, incluir intereses de demora algunos.

Por lo expuesto, la sentencia de instancia anuló la liquidación de intereses de demora, estimando también en este punto el recurso interpuesto por D. Onesimo.

**TERCERO.-** La Letrada de la Comunidad de Madrid formula el escrito de interposición del recurso de casación con base en dos motivos de casación:

Primero: Infracción de las normas del Ordenamiento Jurídico o de la Jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate (art. 88.1, d, LJCA).

La Comunidad de Madrid entiende vulnerado el artículo 54 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, sobre el deber de motivar los actos administrativos, en relación con los artículos 57 y 134 de la Ley General Tributaria, Ley 581 2003, de 17 de diciembre, referentes a la comprobación de valores.

La *sentencia* considera que el informe del perito de la Administración no está debidamente motivado pues, por un lado, los informes remitidos por la Junta de Castilla y León usan imprecisas referencias a unos genéricos e indeterminados estudios de mercado de los que se extraen unos coeficientes que se aplican al caso de autos y que se seleccionan sin mayores explicaciones; los informes de valoración de la Comunidad de Madrid aplican coeficientes correctores cuya selección se ignora; la valoración de los inmuebles arrendados se realiza mediante una fórmula de capitalización de rentas con un interés que no se ha explicado.



La Comunidad de Madrid entiende, sin embargo, que el propio informe explica las razones por las que se aplican esos coeficientes y, de hecho, se explican en la sentencia impugnada: 0,3%: por tratarse de elementos comunes, 0,9% por referirse a viviendas sitas en una planta baja...

Por tanto, no se infringe la Jurisprudencia de esta Sala sobre la motivación de los actos administrativos, y en particular de los informes de valoración.

Las razones por las que se estima la demanda, apreciando falta de motivación, son cuestiones técnicas, no jurídicas, explicadas en el expediente administrativo. Con estas exigencias, se obliga a la Administración a un detalle tal en cada expediente, que vulneraría los principios de eficiencia y economía, que deben regir la actuación de la Administración. Como muestran los escritos de demanda e incluso la sentencia recurrida, la Administración ha mostrado claramente los criterios utilizados para valorar cada uno de los bienes requeridos, cumpliéndose el deber de motivar los actos administrativos, de acuerdo con la Jurisprudencia. Por tanto, la Letrada de la Comunidad no logra comprender -dice- la conclusión a la que llega la sentencia que se recurre, apreciando falta de motivación de los informes de valoración de la Administración.

Segundo: Infracción de las normas del Ordenamiento Jurídico o de la Jurisprudencia que fueran aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate (art. 88.1.d. LJCA).

En relación a los **intereses de demora**, la *Comunidad entiende* que procede su cobro desde que se gira la liquidación oportuna, con base en el artículo 26 de la Ley General Tributaria y en la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2002, que establecen su carácter compensatorio y no sancionador.

La *sentencia que se impugna considera* que no procede exigir intereses de demora, ya que el obligado tributario ha declarado los hechos correctamente y la liquidación de la Administración se ha impugnado por existir diferencias interpretativas o de valoración. Con tal razonamiento, en la práctica, se hace inviable la aplicación del artículo 26 de la Ley General Tributaria; en especial, el apartado cinco del mismo.

Por el solo hecho de haber considerado indebidamente motivada parte de una valoración, se invalida el resto de la misma a los efectos de girar una liquidación con los intereses correspondientes, con el perjuicio consiguiente a la Hacienda Pública, pues parte de la deuda tributaria era exigible al contribuyente desde que se giró la liquidación inicial. En la medida que la anulación por razones de fondo es parcial, en la parte no anulada procede exigir intereses de demora, ya que existe una parte de la deuda que está legítimamente liquidada desde la decisión inicial.

**CUARTO.- 1.** Con carácter previo, habría que destacar la **falta de precisión de la Comunidad al fundamentar el primer motivo de casación**, pues pretende transmitir a esta Sala la idea de que el objeto litigioso es una cuestión técnica o de apreciación de la prueba y no jurídica. Pues bien, con independencia de que la cuestión de **si los informes de valoración emitidos en un procedimiento comprobador están o no debidamente motivados**, conforme a lo dispuesto en el Ordenamiento Jurídico y en la doctrina de esta Sala, **es una cuestión de Derecho** (la motivación, en cuanto vicio formal); si se tratara de una cuestión técnica o de prueba, como afirma la Comunidad habría que desestimar este primer motivo de casación porque, suprimido el motivo de casación consistente en el error de hecho en la valoración de la prueba, la regla general es que en el recurso de casación no se puede revisar la valoración de la prueba realizada por la sentencia recurrida como si de una nueva instancia se tratara.

Sentado lo que antecede, la primera cuestión objeto de esta litis se refiere a la ineludible **obligación de la Administración de motivar los actos que dicta**; en particular, los actos de **comprobación de valores producidos en el seno de un procedimiento de gestión o inspección tributaria**.

Dicha obligación recogida, en particular, en cuanto a las liquidaciones tributarias en el artículo 102.1 e) de la LGT y respecto de la cual la jurisprudencia ha declarado que no se cumple con cualquier fórmula de estilo o estereotipada, ha sido incumplida, en el caso que nos ocupa, por dos veces.

**2.** Las valoraciones practicadas por la Administración (además de ser emitidas por funcionario idóneo) deben ser fundadas, lo que equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta para determinar el valor a que se refieren, pues en otro caso se produce una situación de indefensión para el sujeto pasivo que carece de medios para combatirlos.

Pues bien, el valor comprobado administrativamente estará motivado cuando la valoración efectuada sea "**singular**", por contraposición a "genérica" u "objetiva". No caben las valoraciones generalizadas, sino que han de determinarse las circunstancias físicas y jurídicas que individualmente concurren en el objeto de comprobación, dando así lugar a una **individualización** en la valoración.

La valoración de los inmuebles ha de tomar como referencia una serie de elementos individualizados del inmueble transmitido y no unos criterios genéricos que se refieren a circunstancias como antigüedad, calidad de la construcción, conservación o precio de adquisiciones similares. Para que la valoración sea eficaz la Administración ha de expresar los criterios seguidos, los datos fácticos tenidos en cuenta, los procedimientos concretos de aplicación, ponderación, actualización, extrapolación o individualización, todo ello glosado de un modo sucinto, pero suficiente,

completo y adecuado para poder tomar cabal conocimiento de las operaciones realizadas por el perito de la Administración y poder verificar su corrección.

Esta Sala se ha pronunciado en numerosísimas sentencias acerca de los requisitos que debe cumplir un informe pericial, en materia de comprobación de valores, para considerarlo debidamente motivado; así, se ha sentado la doctrina de que los informes periciales que han de servir de base a la comprobación de valores deben ser fundados; que la justificación de la 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 determinación de la base, no puede entenderse cumplida dicha obligación si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o sólo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven, para cualquier bien. 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 prácticos y así aceptarlo, si llega a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir o rechazarlos porque los repunte equivocados o discutibles y en tal caso, sólo entonces, proponer la tasación pericial contradictoria a la que también tiene derecho. 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, 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 rige igualmente tanto para los contribuyentes como para la Administración, tanto en vía administrativa como jurisdiccional.

No se entenderá que el valor está debidamente motivado si la valoración no se refiere al momento exacto del devengo, si el perito carece de la titulación adecuada al objeto a valorar (STS de 20 de julio de 1990) o si no existe identidad entre el objeto de la transmisión y el de la comprobación, p.ej. se transmite una casa y se valora, atendido su estado de conservación, como solar (SSTS de 11 y 19 de enero de 1996).

Acerca de este requisito de la debida motivación de los actos de comprobación de valores, el artículo 160.3 e) del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Gestión e Inspección (RGGI) exige, cuando el medio de comprobación elegido ha sido el dictamen de perito de la Administración, que se exprese "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"; además, es preceptivo, según el apartado 2 del mismo precepto, "el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas".

3. En definitiva, cuando la Administración tributaria recurre, como método de valoración, al **dictamen de perito de la Administración, si bien amparado en precios medios de mercado**, los cuales proceden, a su vez, de la utilización de diversos métodos (comparación en el mercado; valores medios extraídos de estudios de mercado efectuados por la propia Administración tributaria, por citar los más comunes), debe cumplir las condiciones exigidas al informe pericial.

Y ello porque no se trata de la utilización del medio de comprobación referido en la letra e) del artículo 57.1 de la LGT (precios medios de mercado) para determinar el valor, sino que el medio seleccionado ha sido el dictamen de perito de la Administración, aunque la Administración Tributaria utilice una "simbiosis" o "hibridación" de medios valorativos. Estos servirán sólo para fundamentar el informe del perito, pero no cabe la sustitución del valor "real" a que se refiere el artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) por el que resulta de la aplicación automática de dichos medios. La calificación definitiva del método de comprobación de valores ha de ser el regulado en el artículo 57.1.e) de la LGT: dictamen de peritos de la Administración, no pudiéndose confundir el medio empleado con los elementos tenidos en consideración.

No es ocioso recordar que no se trata de tener una idea del valor de un inmueble, sino de determinar su valor cierto. En efecto, la base imponible del ISD está constituida por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal "el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles".

Dicho valor "real", que no medio, ni por aproximación al de mercado, es el que podrá ser comprobado por la Administración "por los medios de comprobación establecidos en el artículo 52 (actualmente 57) de la Ley General Tributaria ", tal y como establece el artículo 18 de la LISD.

Así pues, la reiterada exigencia de que las valoraciones administrativas han de estar debidamente motivadas se ha traducido, en los casos en que se emplean medios combinados de comprobación (esto es, dictamen de perito, amparado en precios medios de mercado) en el ineludible cumplimiento de ciertas condiciones. Así se exige una valoración individualizada, en contraposición a



la naturaleza del precio medio, de carácter objetivo y general, por lo que se exige que el perito razone la aplicación de dichos precios medios, lo que en la mayoría de las ocasiones obligará a una inspección personal del bien a comprobar.

No basta pues manifestar que se han tenido en cuenta determinadas circunstancias, sino que ha de justificarse individualmente su apreciación, probándose la circunstancia de la que resulta la aplicación de un coeficiente corrector y no otro.

La motivación por remisión del contribuyente a estudios de mercado realizados por la propia Administración tributaria deben reunir una serie de requisitos. En todo caso, la necesidad de justificar el modo de ponderación, actualización, extrapolación e individualización de los datos obtenidos de los estudios de mercado.

4. Uno de los métodos que la Administración tributaria viene empleando para tratar de fundar los informes de sus peritos es el "**método de comparación en el mercado**", a que se refiere la *Orden Eco/805/2003*.

Para su aplicación debe partirse de una premisa ineludible: hallarse ante inmuebles "comparables".

Al margen de la inexistencia de un mercado inmobiliario homogéneo, lo que no puede aceptarse es la comparación entre elementos disímiles.

En efecto, si analizamos el método de comparación, el artículo 4 de dicha Orden define los inmuebles comparables (condición "sine qua non" para emplear el método de comparación) como aquéllos "que se consideran similares al inmueble objeto de valoración o adecuados para aplicar la homogeneización, teniendo en cuenta su localización, uso, tipología, superficie, antigüedad, estado de conservación, u otra característica física relevante a dicho fin.

Por su parte, el artículo 21 de la misma norma dispone que:

a) Para la utilización del Método de comparación a efectos de esta Orden será necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

- La existencia de un mercado representativo de los inmuebles comparables.

- Disponer de suficientes datos sobre transacciones u ofertas que permitan, en la zona de que se trate, identificar parámetros adecuados para realizar la homogeneización de comparables.

- Disponer de información suficiente sobre al menos seis transacciones u ofertas de comparables que reflejen adecuadamente la situación actual de dicho mercado.

b) Adicionalmente, para la utilización del método de comparación a efectos de lo previsto en el artículo 2. a) (Ámbito de aplicación) de la presente Orden serán necesarios, los siguientes requisitos:

- Disponer de datos adecuados (transacciones, ofertas, etc.) para estimar la evolución de los precios de compraventa en el mercado local de comparables durante al menos los 2 años anteriores a la fecha de la valoración.

- Disponer de información adecuada (datos propios, publicaciones oficiales o privadas, índices sobre evolución de precios, etc.) sobre el comportamiento histórico de las variables determinantes en la evolución de los precios del mercado inmobiliario de los inmuebles de usos análogos al que se valore y sobre el comportamiento de esos precios en el ciclo relevante al efecto y sobre el estado actual de la coyuntura inmobiliaria.

- Contar con procedimientos adecuados que, a través de la detección de las ofertas o transacciones con datos anormales en el mercado local, posibiliten la identificación y eliminación de elementos especulativos.

Pues bien, en el caso que nos ocupa, en los informes de valoración incorporados al procedimiento no se justifica, en absoluto, estar ante "inmuebles comparables". No se aporta más información ni documentación sobre los testigos empleados en la comparación que la fecha y el valor de transacción, la localización del inmueble (calle y número) y la fecha de construcción del edificio.

Además, como exige el citado artículo 21, para el cálculo del valor por comparación, es imprescindible la homogeneización de los "comparables", con la aplicación de los criterios, coeficientes y/o ponderaciones que resulten adecuadas para el inmueble de que se trate. Este proceso lógico no se ha realizado.

Se parte, en consecuencia, de un estudio de mercado, cuya certeza se presume y sin que se justifique las razones de su formulación y de su aplicación a los bienes concretos.

Para establecer con un mínimo de fiabilidad el valor "real" del objeto de la tasación pericial, la citada Orden establece en su artículo 7 las comprobaciones mínimas a realizar.

"1. Para determinar el valor de tasación se realizarán las comprobaciones necesarias para conocer las características y situación real del objeto de la valoración, y se utilizará el contenido de la documentación señalada en el artículo 8 de esta Orden.

2. Entre las comprobaciones a que se refiere el apartado anterior, se incluirán al menos las siguientes:

a) La identificación física del inmueble, mediante su localización e inspección ocular por parte de un técnico competente, comprobando si su superficie y demás características coinciden con la descripción que conste en la documentación utilizada para realizar la tasación, así como de la existencia de servidumbres visibles y de su estado de construcción o conservación aparente.

b) El estado de ocupación del inmueble y uso o explotación al que se destine.

c) En el caso de viviendas, el régimen de protección pública.

d) El régimen de protección del patrimonio arquitectónico.

e) La adecuación del inmueble al planeamiento urbanístico vigente, y, en su caso, la existencia del derecho al aprovechamiento urbanístico que se valore".

Pues bien, en las valoraciones hoy cuestionadas, en modo alguno se han efectuado las comprobaciones necesarias para determinar la situación y parámetros reales del objeto de la valoración.

#### **5. El reconocimiento directo y personal del inmueble por el perito como garantía de acierto para la motivación de la comprobación de valores.**

Resulta necesario, en la mayoría de las ocasiones, el examen personal del bien a valorar por parte del perito para entender correctamente realizado el procedimiento de peritación, salvo que por las circunstancias concurrentes resulte acreditado que no es precisa esa inspección detallada, bien entendido que esta justificación ha de basarse en datos contrastados y cuyos justificantes queden debidamente incorporados al expediente de valoración.

Este Tribunal Supremo ha exigido la inspección personal del objeto de la comprobación. En la sentencia de 29 de marzo de 2012 (casa. 34/2010), asumiendo la doctrina de la sentencia aportada de contraste, se afirma categóricamente que "...el principio general ha de ser la inspección personal del bien como garantía de acierto en la singularización de la valoración y con ello de la suficiente

motivación de la resolución. Solo en casos muy concretos, y que deberán ser razonados y fundamentados, con constancia en el expediente de esa fundamentación cabrá admitir la falta de inspección personal".

En este mismo sentido se ha pronunciado esta Sala en las sentencias de 22 de noviembre de 2002 (casa. 3754/1997) 20 de septiembre de 2012 (casa. 659/2010) y en la de 26 de marzo de 2014 (casa. 3791/2011).

Hemos destacado la necesidad de que la comprobación de valores sea, como se ha señalado, "individualizada", esto es, la necesidad de que los elementos que determinan la valoración se refieran singularmente al bien concreto valorado. A estos efectos resulta exigible el reconocimiento directo y personal del inmueble por el perito.

Esta doctrina jurisprudencial sobre la **necesidad de proceder a un reconocimiento personal del bien valorado** ha sido incorporada a nuestra normativa sobre el procedimiento de comprobación de valores. El artículo 160.2 del 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 (aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio) establece en su primer inciso que "**En el dictamen de peritos, será necesario el reconocimiento personal del bien valorado por el perito** cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas".

#### **6. Aplicación de la doctrina expuesta al caso enjuiciado.**

El medio de comprobación empleado por la Administración en las dos ocasiones en que ha comprobado el valor de los bienes y derechos que integraban la herencia de Don Romeo no es otro que el dictamen del perito de la Administración, pero sin haber realizado el examen personal o la inspección ocular del bien.

Ahora bien, en el segundo procedimiento de inspección, incoado en cumplimiento de la resolución del TEAR de Madrid anulatoria de la liquidación practicada en el primero (es decir, en ejecución de aquel fallo) los informes periciales emitidos se fundamentan, en el caso de los situados en la CAM, en el "método comparativo" y en el caso de los ubicados en la Comunidad de Castilla León en "precios medios de mercado" extraídos de estudios elaborados por la propia Junta.

Tanto la primera vez, como la segunda, se anulan los valores comprobados por idéntica falta de motivación.



Por lo que se refiere a la sentencia impugnada en la presente casación, esta falta de motivación se evidencia, a juicio del Tribunal, en dos aspectos fundamentales:

- La referencia imprecisa a unos genéricos e indeterminados estudios de mercado.
- La aplicación injustificada (no fundada) de determinados coeficientes.

Por lo tanto, cuando la recurrente trata de argumentar que los actos de valoración estaban debidamente motivados en base a que la propia sentencia impugnada explica los coeficientes aplicados (0,3%, por tratarse de elementos comunes; 0,9% por referirse a viviendas sitas en planta baja ...), pretendiendo atribuir una incongruencia a la misma (si se citan esos coeficientes y el motivo de su aplicación: zonas comunes; planta baja ... ¿cómo puede afirmarse que no se justifican?), no cabe más que destacar la fragilidad de dicha argumentación.

No es admisible que se afirme la justificación de la aplicación de un coeficiente porque se cita la circunstancia que permite su aplicación. Lo que hace la sentencia, precisamente, es lo contrario: reconocer la "utilización" de ciertos coeficientes, pero no la "justificación" de su adecuada aplicabilidad.

La argumentación de la sentencia es clara, Ni se justifican los valores resultantes de los estudios de mercado, ni la aplicación de determinados coeficientes, cuya cuantificación no se acredita, en base a ciertas circunstancias que tampoco se prueban. Y ello se destaca como evidencia (o a título de ejemplo) de la falta absoluta de motivación de los valores que se dicen comprobados.

Por lo que se refiere a los inmuebles sitos en *Castilla-León*, que se valoran por perito, en base a estudios de mercado efectuados por la Junta de Castilla y León, la Sala no hace más que aplicar la jurisprudencia existente sobre la materia anteriormente expuesta:

a) No cabe permitir, sin más, al contribuyente a estudios de mercado realizados por la propia Administración tributaria, si no se justifica el modo de ponderación, actualización, extrapolación e individualización de los datos obtenidos de los estudios de mercado.

b) No cabe aplicar un coeficiente determinado si no se justifica la razón de la aplicación de éste y no otro dentro de una escala; es decir, si no se justifican las circunstancias individuales que concurren en el objeto de comprobación que, a su vez, fundamenten la aplicación de un coeficiente determinado y no otro.

A mayor abundamiento, es preciso recordar que los informes de valoración emitidos por la Junta de Castilla-León en el primer procedimiento de inspección cuya liquidación fue anulada por el TEAR de Madrid, por falta absoluta de motivación de los valores pretendidamente comprobados, son idénticos a los emitidos en el segundo procedimiento inspector incoado en ejecución del fallo anulatorio de aquélla.

En cuanto a los inmuebles situados en Madrid, se emplea el método comparativo para fundar los informes periciales. Pues bien, no se justifica la existencia de una muestra homogénea de testigos; se aplican coeficientes cuya procedencia no se fundamenta; se presumen ciertas condiciones físicas o se aplican reglas de valoración que se apartan del método comparativo elegido, como en el caso de los inmuebles arrendados. A saber:

a) No se razonan las circunstancias por las que se consideran semejantes las fincas tomadas como referencia. Ni siquiera por antigüedad de la construcción cabe pensar en inmuebles comparables. Si se toma, como ejemplo, cualquier informe se observa que en muchos casos la comparación se hace con fincas que distan en antigüedad casi 25 años (piso NUM011. NUM008. de la CALLE004, NUM002.

b) No se aportan los testigos empleados, desconociéndose tanto la realidad de las operaciones relacionadas, como el negocio jurídico transmisivo (inter vivos o mortis causa) lo que puede determinar diferentes valores reales.

c) Tampoco se precisa si se trata de valores declarados y/o comprobados administrativamente, lo que también puede distorsionar el valor real del bien en aquellos casos en que el contribuyente acepta el valor comprobado (por el coste del recurso) aunque no esté conforme con el mismo.

d) No se justifica el estado de conservación de los inmuebles o sus calidades constructivas y, a pesar de ello, se aplican unos coeficientes que vienen a ponderar, según los informes, dichas circunstancias, pero sin razonarse la aplicación de unos u otros que, además, son distintos. En unos casos, ante idéntica afirmación de defectos en fachada y cubierta se aplica un coeficiente corrector del 0,98 y en otros del 0,99. (P. ej.: NUM011 NUM010 de la CALLE003, NUM009 y piso NUM015 NUM020. de la CALLE007 NUM014).

e) Otros coeficientes utilizados vienen a ponderar la valoración de elementos comunes o la ubicación del inmueble, si bien o no se justifica la elección, en determinada cuantificación, del coeficiente mencionado en primer lugar (valoración de elementos comunes), o no se aplica a todos los que se encuentran en la misma ubicación (p.e. en planta baja), sin explicarse la razón de ello (NUM011 de la CALLE004 nº NUM002 y NUM011 de la CALLE006 nº NUM013).

f) Por último, en los inmuebles arrendados (p.ej: PR de la CALLE004 , NUM002 y piso NUM004 de la CALLE010, NUM004) los informes de valoración se apartan del precio medio resultante de los testigos y se opta por capitalizar la renta anual al porcentaje del 6% o del 7,5% sin justificar la aplicación de éstos y no otros porcentajes, más que por "analogía con la normativa que regula la valoración a efectos hipotecarios. Y lo que es más llamativo, sin razonar por qué se emplean porcentajes distintos si el fundamento es la misma normativa hipotecaria Además la relación entre el VM (valor de mercado extraído de los testigos) y el VC (valor de capitalización de la renta anual) se cuantifica, "a juicio del técnico", sin fundamentar su criterio. Por supuesto, ninguno de los inmuebles objeto de comprobación han sido reconocidos personalmente por el perito, ni se justifica la innecesariedad de dicha inspección, existiendo en la herencia que nos concierne inmuebles cuyas características singulares (p.e. edificios en CR Polígono industrial Las Casas y LG San Saturio, en Soria) o cuyo estado de conservación (defectos estructurales en fachada y cubierta en algunas fincas de Madrid) requería, sin duda alguna, dicha inspección.

En definitiva no cabe estimar el primer motivo de casación y procede confirmar la sentencia de instancia respecto de la ausente motivación de los actos de comprobación de valores dictados en el procedimiento de inspección incoado para comprobar, por segunda vez, el valor real de los bienes y derechos de la herencia de Don Romeo y la anulación de la liquidación derivada de aquéllos, debiendo prevalecer los valores declarados por el contribuyente, no siendo posible la incoación de un tercer procedimiento comprobador por tratarse ésta de segunda valoración, de acuerdo con la doctrina recogida en la STS de 7 de octubre de 2000 y reiterada en la de 25 de noviembre de 2009 .

**QUINTO.-** Confirmada la anulación de la liquidación impugnada por falta de motivación de la segunda comprobación de valores realizada por la Administración, ha perdido su objeto analizar y resolver el segundo motivo de casación relativo a la anulación de los intereses de demora liquidados por la Administración al practicar la segunda liquidación.

**SEXTO.-** En atención a los razonamientos expuestos procede la desestimación del recurso de casación interpuesto por la Comunidad de Madrid, lo que conlleva la imposición de las costas a la Administración recurrente, si bien esta Sala, en uso de la facultad que le confiere el apartado 3 del artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción, fija en 8.000 euros la cuantía máxima de las mismas a reclamar por todos los conceptos por D. Onesimo.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN

### FALLAMOS

Que debemos desestimar, y desestimamos, el recurso de casación interpuesto por la Comunidad de Madrid contra la sentencia de 29 de julio de 2014 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Novena, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso 27/2012, con expresa imposición de costas a la parte recurrente, con el límite cuantitativo expresado en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. - Manuel Vicente Garzon Herrero.- Emilio Frias Ponce.- Joaquin Huelin Martinez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- Rafael Fernandez Montalvo. **-PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.