

Roj: STS 1358/2017 - ECLI: ES:TS:2017:1358
Id Cendoj: 28079130022017100140
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Fecha: 06/04/2017
Nº de Recurso: 888/2016
Nº de Resolución: 639/2017
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN
Ponente: EMILIO FRIAS PONCE
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En Madrid, a 6 de abril de 2017

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación número 888/2016, interpuesto por la Generalidad Valenciana, representada y defendida por el Letrado de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia de 3 de marzo de 2016, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso contencioso administrativo número 194/2015, promovido por don Valeriano, en relación a la liquidación practicada por la Oficina de Pedreguer (Alicante) de la Consejería de Economía y Hacienda, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, confirmada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia, Sala Desconcentrada de Alicante han sido partes recurridas la Administración General del Estado, y Don Valeriano, representado por el procurador don Fernando Pérez Cruz y dirigido por el letrado don Víctor Alcañiz Cámara.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Don Valeriano, el 6 de febrero de 2013, presentó en la Oficina Liquidadora de Pedreguer (Alicante) escritura de extinción de condominio respecto de la finca sita en Alcalalí (Alicante), CALLE000 NUM000, otorgada por doña Marisol y Don Valeriano ante el Notario de Denia don Secundino- J García-Cueco Mascaros, el 11 de enero de 2013, en la que se adjudicaba a doña Marisol el inmueble a cambio de abonar a Don Valeriano, por su cuota del cincuenta por ciento, la mitad del valor asignado, ascendente a la cantidad de 20.000 euros, en dos plazos, el primero de diez mil euros, y el segundo por el mismo importe, sin intereses en el plazo de un año.

En la autoliquidación por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados declaró el Sr. Valeriano el valor total asignado a la finca en la escritura de extinción de condominio, 40.000 euros, ingresando la cantidad de 480 euros, que resultaba tras la aplicación del tipo del 1,20.

Sin embargo, tramitado expediente de comprobación de valores por la Oficina Liquidadora de Pedreguer (Alicante) de la Generalidad Valenciana, de acuerdo con lo previsto en la Orden 23/2013, de 20 de diciembre, de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, por la que se establecieron los coeficientes aplicables en 2013 al valor catastral a los efectos de la comprobación de valores de determinados bienes inmuebles de naturaleza urbana en el ámbito de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, se giró liquidación

complementaria con fecha 14 de febrero de 2014, por importe de 876,69 euros, que era la diferencia que resultaba al fijarse el valor comprobado de la parte transmitida en 113.057,20 euros, por la aplicación al valor catastral, 36.120,51 euros, del coeficiente multiplicador 3,130 (ponencia con vigencia desde 2001).

SEGUNDO.- Contra la referida liquidación, el interesado promovió reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia, Sala Desconcentrada de Alicante, alegando la falta de fundamentación técnica suficiente de la valoración, al haberse realizado sobre la base del valor catastral y de un coeficiente y sin comprobar el estado físico de la finca, desconociéndose los razonamientos o bases tenidos en cuenta para llegar a la cifra que determinó el aumento de la base liquidable, siendo desestimada por resolución de 12 de diciembre de 2014, al considerar que la valoración cumplía con los requisitos formales y de contenido exigibles, en cuanto venía constituida por un informe de la Administración firmado por el órgano liquidador, en el que el valor real de los bienes se fijó mediante la aplicación de coeficientes correctores a valores de referencia obtenidos de datos y estadísticas de carácter oficial, siendo este método uno de los previstos en el artículo 57. 1) de la Ley 58/2003, General Tributaria, en concreto en el apartado b), habiéndose extraído el coeficiente corrector de la Orden 23/2013, de 20 de diciembre, de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, dictada en virtud de la habilitación contenida en la Ley 13/1997, de la Generalidad Valenciana (disposición final segunda apartado Uno 2 párrafo primero), Orden que limita su alcance a los procedimientos de comprobación que se inicien a partir de su entrada en vigor, respecto de aquellos hechos imponibles devengados durante 2013, al contener normas de tipo procedimental, siendo respetuosa con la doctrina constitucional sobre irretroactividad de las normas y sobre los principios de seguridad jurídica y capacidad económica, que se resume, entre otras, en la sentencia 182/1997, de 28 de octubre, del Tribunal Constitucional.

Ante esta conclusión, estimó el TEAR que la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la necesidad de la visita de perito no resultaba aplicable en este caso, al referirse a las comprobaciones de valores realizadas por el método de dictamen de peritos, no al de coeficientes sobre el valor catastral.

TERCERO.- Interpuesto recurso contencioso administrativo ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, el Sr. Valeriano insistió en la necesidad de una valoración individualizada de la finca por un técnico competente, previo reconocimiento del inmueble, máxime cuando en la escritura otorgada se había hecho constar expresamente que la vivienda llevaba doce años abandonada, que el muro del jardín estaba derruido parcialmente y las bajantes del cuarto de baño y la cocina sin azulejos, al haberse desprendido los mismos, existiendo además problemas de electricidad. por lo que no resultaba conforme a derecho el método utilizado por la Administración.

La Sección Cuarta acordó, en la fecha prevista para la votación del asunto, al amparo del art. 33.2 de la Ley Jurisdiccional, someter a las partes la posible nulidad o anulación de la Orden 23/2013, de 20 de diciembre, de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, al haber formulado la parte actora motivos impugnatorios que sustancialmente venían referidos a defectos de motivación, individualización y justificación e inadecuación del sistema de coeficientes de la referida Orden, pero sin haber formulado expresamente pretensión de anulación de la misma. Oídas las partes, la Sección dictó sentencia el 3 de marzo de 2016, cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

«Debemos estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Valeriano contra la resolución del T.E.A.R de la Comunidad Valenciana de fecha 12 de diciembre de 2014 interpuesta contra la liquidación del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales número NUM001, girada por OL de Pedreguer, que se anula y deja sin efecto.

Asimismo debemos decretar y decretamos la nulidad de la Orden 23/2013 de 20 de diciembre, de la Conselleria de Hacienda y Administraciones Públicas por la que se establecen coeficientes aplicables en 2.013 al valor catastral a los efectos de comprobación de valores de determinados bienes inmuebles de naturaleza urbana en el ámbito de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, así como la metodología empleada para su elaboración y determinadas reglas para su aplicación correspondiente al municipio.

Asimismo debemos condenar y condenamos a las demandadas a estar y pasar por tales declaraciones y al pago de las costas en cuantía máxima de 1.000 euros por todos los conceptos.»

La Sala reproduce la sentencia dictada con fecha 15 de febrero de 2016, que anulaba la Orden 4/2014, de 28 de febrero, por la que se establecían los coeficientes aplicables en 2014, llegando a la conclusión de que debía adoptarse la misma solución jurídica respecto de la Orden 23/2013, en virtud de los principios de seguridad jurídica y unidad de la jurisdicción, al observar que ambas Órdenes eran sustancialmente coincidentes.

Aquella sentencia había declarado que la Orden 4/2014 no satisfacía las exigencias del principio de jerarquía normativa consagrado en el art. 9.3 de la Constitución y las impuestas por el art. 10.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o, en su caso, por el art. 9 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sobre la necesidad de estar al valor real de los bienes transmitidos ni respetaba los criterios jurisprudenciales establecidos en materia de comprobación de valores.

Según la Sala, la determinación del valor real exigía en cada caso el desarrollo de una evaluación técnica o comprobación de valores, lo que impedía aceptar el método de cálculo establecido en la Orden en cuanto superponía dos valoraciones colectivas genéricas e indeterminadas, la llevada a cabo en el ámbito de la gestión catastral y la realizada para estimar coeficientes multiplicadores medios por municipios, con lo que se potenciaba la estimación objetiva, que si bien facilitaba la gestión del tributo, la contrapartida era palmaria, el alejamiento de la realidad sustantiva del valor de cada inmueble y esencialmente del cumplimiento del presupuesto del art. 10 del Texto Refundido que exige que la base imponible del Impuesto esté constituida por su valor real.

Por otra parte, consideraba que si bien la Orden, desde un punto de vista interno, contenía la metodología técnica para el cálculo de los coeficientes multiplicadores a que se refiere el art. 158 del Real Decreto 1065/2007, que aprueba el Reglamento de gestión e inspección tributaria, el umbral normativo legal exige que la Orden sea capaz de determinar el valor real del bien, no satisfaciéndose las exigencias de motivación de la comprobación del valor real individual del inmueble concreto a valorar, por cuanto su resultado determinaba una equiparación de los coeficientes medios e individuales del municipio.

Finalmente, se apoyaba en la doctrina jurisprudencial que exige que la comprobación del valor tiene que atender al concreto y específico bien inmueble a valorar, concluyendo que en el caso de autos, aplicando la metodología prevista por el artículo 57. 1b) Ley General Tributaria, en los términos en que había sido desarrollado por la Orden 4/2014, se había omitido la valoración individual que lleva del coeficiente medio al del bien concreto transmitido, por lo que "ni la metodología (equiparación del valor medio con valor individual) es idónea, ni satisface la determinación del valor comprobado en los términos que exige la jurisprudencia y dicho valor "real" individualizado no puede ser fijado como consecuencia de la mera asunción de unos "valores estimativos" a que alude el artículo 57. 1 b) Ley General Tributaria, tal y como se ha desarrollado en la Orden 4/2014, pues ello implica exigir un tributo en base a valores genéricos, que no atienden a las circunstancias físicas y económicas de cada inmueble".

CUARTO.- Contra la referida sentencia, el Abogado de la Generalidad Valenciana preparó recurso de casación, al amparo del artículo 86.3 de la Ley Jurisdiccional, por entender que la Sala había actuado con infracción de las normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate.

Una vez que fue admitido por la Sala de instancia se formalizó el recurso, suplicando sentencia por la que, casando la recurrida, se dicte otra por la que se declare que la Orden 23/2013, de 20 de diciembre, de la Consellería de Hacienda y Administración Pública, se ajusta a derecho.

QUINTO.- Conferido traslado al Abogado del Estado para el trámite de oposición la representación estatal manifestó que no formulaba oposición.

Por su parte, la representación de Don Valeriano se opone al recurso, alegando, en primer lugar, la inadmisibilidad del mismo, al amparo del art. 86.4 de la Ley de la Jurisdicción, toda vez que el fundamento, tanto de la parte recurrente como de la sentencia recaída, se corresponde a una norma jurídica autonómica, en concreto la Orden 23/2013, de 20 de diciembre, de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, que se aplica en la materia propia de un acto de ámbito tributario sobre un impuesto cedido a la propia Autonomía Valenciana.

Por otra parte, pone de manifiesto que, a partir de la sentencia impugnada y de la anterior dictada declarando la nulidad de la Orden de 2014, la propia Dirección General de Tributos y Juegos recibió autorización de allanamiento efectuada por el propio Consejero de Hacienda en todos los procedimientos contenciosoadministrativos interpuestos contra acuerdos del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia, por los que se estiman las reclamaciones interpuestas contra liquidaciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, derivadas de las comprobaciones de valores realizadas respecto de los bienes inmuebles de naturaleza urbana por el medio de estimación por referencia a valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal (art. 57.1 b de la Ley General Tributaria), siempre que el único objeto del recurso contencioso administrativo interpuesto sea la comprobación de valores de tales inmuebles por dicho medio, por lo que, a su juicio, carece de sentido mantener el presente recurso y aquietarse en todos los demás procedimientos.

En cuanto al fondo, interesó sentencia por la que se confirme íntegramente la recurrida, con expresa imposición de costas a la Administración recurrente.

QUINTO.- Señalado el día 7 de marzo de 2017 para el acto de votación y fallo tuvo lugar en dicha fecha la referida actuación procesa.

SEXTO.- La ponencia de esta sentencia correspondió inicialmente al Magistrado Excmo. Sr. Don Francisco Jose Navarro Sanchis, pero al discrepar de la mayoría en la votación final de este fallo se designó nuevo ponente al Magistrado que antes fue indicado.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La Generalidad Valenciana invoca tres motivos de casación, al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley de la Jurisdicción, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia que anula indiscriminadamente y en su conjunto la Orden 23/2013, de 20 de diciembre, de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, por la que se establecen los coeficientes

aplicables en 2013 al valor catastral a los efectos de la comprobación de valores de determinados bienes inmuebles de naturaleza urbana en el ámbito de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, así como la metodología empleada para su elaboración y determinadas reglas para su aplicación.

En el primer motivo aduce la infracción, por interpretación y aplicación errónea, de los artículos 134 y 57.1 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como de lo dispuesto en el artículo 158.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

A juicio de la Comunidad recurrente, la sentencia hace inoperante un mecanismo contemplado por el ordenamiento jurídico estatal, privando con ello a la Administración tributaria de un medio de comprobación de valores previsto en la Ley; medio que permite realizar esa comprobación tomando como referencia el valor catastral, aplicando al mismo unos coeficientes multiplicadores, debidamente aprobados y publicados. Afirma que la sentencia, al cuestionar la legalidad de la Orden, presumiendo que al tomar el valor catastral y limitarse a aplicar al mismo coeficientes multiplicadores no se obtiene el valor real del inmueble, lo que en realidad está cuestionando es la idoneidad del medio de comprobación regulado en el art. 57. 1 b) de la Ley General Tributaria, introducido tras la reforma operada por la ley 36/2006, de 29 de noviembre.

En el segundo motivo se denuncia la infracción de lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo; específicamente las previsiones plasmadas en sus artículos 2, 3, 22 y 23. Mantiene que, teniendo en cuenta las previsiones del citado Texto refundido, sólo cabe entender que la Orden anulada y las valoraciones que se derivan de la misma parten de un valor determinado objetivamente para cada bien inmueble; esto es, de datos ciertos, atendiendo a las características físicas, económicas y jurídicas del inmueble y de manera individualizada a su localización, a sus circunstancias urbanísticas, superficie, uso, aprovechamiento y a la calidad de la construcción, defendiendo que no cabe exigir requisitos o cargas adicionales ni una motivación semejante a la de una valoración basada en un dictamen pericial.

Finalmente, en el tercer motivo se aduce que la sentencia infringe la jurisprudencia que ha considerado que la Administración Tributaria, para comprobar el valor real de un inmueble, puede optar y servirse de cualquiera de los medios contemplados en el artículo 57.1 de la Ley General Tributaria.

Se sostiene que la sentencia acude indebidamente a cierta doctrina del Tribunal Supremo, (sentencias de 18 de enero de 2016 y de 26 de noviembre de 2015) que, por referirse a otro medio de comprobación, como es el dictamen de peritos, no es trasladable al supuesto que nos ocupa, desconociendo, por el contrario, como señaló el Tribunal Supremo, en su sentencia de 7 de diciembre de 2011 (rec. de casación en interés de la Ley 71/2010) y se reitera en su sentencia de 17 de septiembre de 2012 (recurso de casación en unificación de doctrina 177/2010) que cuando la Administración Tributaria ha optado por uno de los medios legalmente previstos ha de estarse a las exigencias y requisitos de ese concreto medio, sin que sean exigibles cargas o requisitos adicionales propios de otros mecanismos.

Se invoca también la sentencia de 17 de diciembre de 2015 (cas. para la unificación de doctrina de 22/03/2014) que confirma el criterio del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en relación con una comprobación realizada acudiendo al método ahora controvertido, rechazando la falta de motivación que se imputaba a la Administración, al constar explicitados los datos tenidos en cuenta para realizar la valoración relativos a su referencia catastral del inmueble, su valor catastral en el año del hecho imponible, su uso

principal, con el resultado que arroja y la indicación del coeficiente multiplicador utilizado con cita de la Orden que lo sustenta.

SEGUNDO.- Con carácter previo al examen de los motivos aducidos debemos pronunciarnos sobre la inadmisibilidad que formula la parte recurrida, con base en que nos encontramos ante una sentencia que anula una norma autonómica y para cuya revisión no resulta competente esta Sala.

La inadmisibilidad no puede prosperar toda vez que lo inicialmente impugnado fue una liquidación practicada por el Impuesto estatal sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, confirmada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia, Sala Desconcentrada de Alicante, en el marco de un procedimiento de comprobación de valores, que es llevado a cabo por la Administración Autonómica Valenciana en el ejercicio de las competencias de gestión que tiene por delegación del Estado en virtud de lo que dispone la ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

La Administración recurrente se acogió al medio de comprobación previsto en la letra b) del artículo 57.1 de la Ley General Tributaria, tras la nueva redacción dada por la Ley 36/2006, que permite que se realice por "estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales".

La razón que ofrece la sentencia para anular la Orden 23/2013, de 20 de diciembre, es la infracción del principio de jerarquía normativa con la consiguiente vulneración de los arts. 9.3 de la Constitución, 10.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o, en su caso, del art. 9 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en cuanto contiene para el cálculo del valor real del bien transmitido parámetros generales y presuntivos automáticos, no referidos a inmuebles singularizados, no satisfaciendo las exigencias legales.

Pues bien, en el presente caso nos encontramos ante el supuesto a que se refiere el artículo 86, apartado 3, que establece que cabe recurso de casación en todo caso contra las sentencias dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia que declaren nula o conforme a derecho una disposición de carácter general, fundándose el recurso en la infracción de normas de Derecho estatal y de la jurisprudencia, por lo que la mera naturaleza autonómica de la norma aplicada en la sentencia resulta por sí irrelevante, pues lo que caracteriza la recurribilidad de las sentencias no es la naturaleza estatal o autonómica de las normas aplicadas en el proceso, sino en relación con la fundamentación jurídica de la sentencia el carácter estatal de las normas en que el recurrente pretende basar su recurso.

Asimismo carece de relevancia que la Administración ahora recurrente haya autorizado a allanarse a la Abogacía de la Generalidad en los procedimientos existentes, en los que se impugnen resoluciones del Tribunal Económico Administrativo de Valencia sobre comprobación de valores siguiendo el método de estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, a que se refiere la Orden impugnada, toda vez que la recurrente no ha desistido del presente recurso, sin duda para conocer el criterio de esta Sala sobre esta cuestión.

TERCERO.- Despejados los obstáculos procesales, la Sala anticipa que procede estimar los motivos de casación alegados, que pueden ser tratados de forma conjunta, por su conexión, por las razones que pasamos a señalar.

Es cierto que la base imponible de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones viene determinada por el valor real de los bienes

adquiridos, (artículos 10.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

También es cierto que el medio al que se acogió la Comunidad Valenciana nos lleva a una comprobación de valores objetiva, dado el carácter presuntivo tanto de la determinación del valor catastral como del coeficiente aplicable.

En efecto, por lo que respecta al valor catastral, se trata de un valor determinado mediante métodos objetivos, indiciarios y presuntivos, que no podrá superar el valor de mercado, según dispone el art. 23.2 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aunque en virtud del coeficiente que se recoge en la Orden de 14 de octubre de 1998 es el 50% del presunto valor de mercado.

Por otra parte, cualquiera que sea el método que siga la Administración a fin de fijar los porcentajes aplicables al valor catastral, el resultado también resulta indiciario y presuntivo, siendo posible que, pese a la previsión de revisión de los valores catastrales cada 10 años, establecida en el art. 28.3 de la normativa catastral, esta circunstancia no se cumpla, aunque las Leyes de Presupuestos suelen aprobar unos coeficientes de actualización de los valores catastrales, lo que explica que las Comunidades Autónomas no apliquen necesariamente el coeficiente 2 a efectos de la comprobación de valores.

Ahora bien, todo lo anterior no nos puede llevar a declarar inválido este medio de comprobación por no haberse modificado las leyes específicas de los Impuestos sobre Transmisiones y sobre Sucesiones y Donaciones que ordenan atender al valor real, ya que la Ley General Tributaria, en su artículo 57. 1 b) 2º párrafo, redactado por la ley 36/2006, de 29 de noviembre, sobre prevención del fraude, sancionó la práctica de algunas Comunidades Autónomas de publicar, a efectos de la comprobación de valores, unas tablas de valoración que tomaban como base el valor catastral del bien corregido con unos índices de actualización en función del año en que se produjo la revisión de dicho valor catastral.

Concretamente dicho precepto, tras mantener el método de estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter oficial, agregó 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".

Este precepto fue desarrollado por el artículo 158.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

CUARTO. - La reforma normativa tuvo por finalidad evitar la litigiosidad preexistente en la materia, ante los requisitos necesarios para una válida motivación de las valoraciones individualizadas realizadas a través del dictamen de peritos y por la propia indefinición del concepto de valor real a que se refiere la normativa reguladora de los Impuestos, que, como puso de manifiesto el Tribunal Constitucional en su sentencia 194/2000, de 19 de julio, lejos de arrojar su comprobación una cifra exacta, incontrovertible o, al menos previsible dentro de un margen razonable, normalmente da lugar a tantos resultados como peritos la lleven a cabo.

Por otra parte, no podemos desconocer que, aunque el apartado 3 del artículo 57 de la Ley General Tributaria establece que las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado 1, es lo cierto que el artículo 46 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados no prevé medio para comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos, remitiéndose a los que entonces regulaba el antiguo art. 52 de la Ley General Tributaria de 1963, remisión que ha de entenderse ahora al actual art. 57, lo que implica que la Administración tenga libertad en cuanto a la elección del medio a emplear.

Además, ante el resultado final que resulte, si es superior el valor comprobado al declarado, el interesado, de no estar conforme, podrá promover tasación pericial contradictoria, como determina el apartado 2 del propio art. 57, o impugnar el acto de valoración y la liquidación mediante el recurso de reposición o la reclamación económica administrativa, quedándole, finalmente, abierta la vía judicial para demostrar que el valor asignado no se corresponde al valor real, porque la estimación sólo puede considerarse válida y admisible en tanto en cuanto su aplicación refleje el valor real. Por tanto, si, en algún caso, no es así, lo que procede es corregir la extralimitación, pero no la anulación con carácter general del sistema.

QUINTO.- Esta Sala sentó la misma doctrina en su sentencia de 7 de diciembre de 2011 (recurso de casación en interés de la Ley 71/2010) en relación con el valor asignado para la tasación de fincas hipotecadas, medio de comprobación previsto en la letra g) del art. 57.1 de la Ley 58/2003, en su redacción dada por la ley 36/2006, de 29 de noviembre, declarando que la utilización de este medio de comprobación no requería ninguna carga adicional para la Administración tributaria respecto de los demás medios de comprobación de valores, por lo que no venía obligada a justificar previamente que el valor asignado a efectos de la concesión de un préstamo hipotecario coincidía con el valor ajustado a la base imponible del impuesto ni la existencia de algún elemento de defraudación que debiera corregirse.

A su vez, consagró expresamente la discrecionalidad de que dispone la Administración en la elección de los medios que establece el art. 57, aunque esa discrecionalidad lógicamente se encuentra limitada por la necesaria adecuación del medio al objeto de la comprobación, dando validez al medio aplicado en ese caso, porque frente al derecho de la Administración a comprobar, dentro del catálogo legal establecido, existe la garantía del ciudadano de admitir el resultado o impugnarlo en vía jurisdiccional.

SEXTO.- También resulta oportuno señalar la jurisprudencia de esta Sala a propósito del anterior Impuesto Municipal sobre Incremento del Valor de los Terrenos, antecedente del actual Impuesto sobre el Incremento del Valor de los terrenos de naturaleza urbana, en el que la determinación del incremento del valor se realizaba en función de unos índices objetivos que aprobaban los Ayuntamientos mediante una norma reglamentaria. Este sistema de índices era una forma administrativa de determinación del valor corriente de venta, pues los Ayuntamientos aprobaban los índices y éstos debían reflejar el valor en venta.

Pues bien, con este sistema, la jurisprudencia consideró que los contribuyentes podían demostrar que los índices no se acomodaban a ese valor, en cuyo caso la consecuencia jurídica era la anulación de los coeficientes y de la liquidación del impuesto (sentencias, entre otras, de 17 de diciembre de 1990, 17 de febrero de 1992 y de 22 de septiembre de 1995), porque los índices gozaban de presunción de legalidad, pero que tal presunción era *iuris tantum*, por lo que podía ser destruida mediante prueba en contrario.

Esta doctrina jurisprudencial resulta perfectamente trasladable al ámbito que ahora nos ocupa, por el evidente paralelismo entre la aprobación de los citados índices municipales y la determinación de los coeficientes aplicables al valor catastral a fin de estimar el valor real, pues en ambos casos, mediante una norma reglamentaria se procede a aprobar unos índices o coeficientes a fin de realizar una valoración,

índices o coeficientes que gozan de una mera presunción iuris tantum de veracidad y que pueden ser revisados en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa.

SÉPTIMO.- En definitiva, si la Administración tributaria se acoge al segundo de los medios previstos en el art. 57.1 de la Ley General Tributaria de 2002, que permite la aplicación de coeficientes multiplicadores, determinados y publicados por la Administración tributaria competente, a los valores que figuren en el Catastro Inmobiliario, no cabe plantear la improcedencia del método planteado, tan válido como cualquier otro técnico y objetivo de valorar.

Cuestión distinta es que el contribuyente no se encuentre conforme con el valor final asignado, en cuyo caso podrá promover la tasación pericial contradictoria a que se refiere el apartado 2 del art. 57 de la Ley General Tributaria, o bien agotar los recursos disponibles alegando y probando que el coeficiente aprobado por la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma aplicado al valor catastral no responde al valor real del bien.

En todo caso, la utilización de este medio para la comprobación exige que la Administración justifique adecuadamente su elección y razone el resultado de la comprobación de modo que permita al contribuyente conocer los datos tenidos en cuenta relativos a la referencia catastral del inmueble, su valor catastral en el año del hecho imponible, el coeficiente aplicado y la normativa en que se basa la Administración Tributaria, al objeto de que pueda prestar su conformidad o rechazar la valoración.

Sin embargo, lo que no resulta admisible es que la normativa autonómica se aplique a hechos imponibles producidos con anterioridad a su entrada en vigor, aunque se hayan tenido en cuenta valores vigentes a la fecha del devengo, toda vez que los obligados tributarios tienen derecho a conocer previamente los valores considerados por la Administración para evitar una posterior comprobación, cuyo resultado si resulta favorable genera intereses de demora.

En efecto, no debemos olvidar que el art. 157.1 del propio Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprobó el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, que desarrolla el art. 134.1 de la Ley General Tributaria, dispone que la comprobación de valores no procederá cuando el obligado tributario haya declarado de acuerdo con los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los medios previstos en el art. 57.1 de la Ley General Tributaria, agregando el art. 158.1 del mismo Reglamento que la aplicación del medio de valoración consistente en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal exigirá que la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de tiempo hayan sido objeto de aprobación y publicación por la Administración tributaria que los vaya a aplicar.

Por otra parte, el art. 90 de la Ley General Tributaria regula la información por la Administración Tributaria con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, información que lógicamente ha de tener en cuenta los coeficientes aprobados.

En consecuencia, si los obligados tributarios pueden consignar en sus declaraciones y autoliquidaciones el valor que la Administración Tributaria asigna a los bienes inmuebles urbanos aplicando los coeficientes establecidos al valor catastral actualizado a la fecha del devengo, sin que el órgano de gestión pueda proceder a la comprobación por otro medio si han declarado un valor igual o superior, razones de seguridad jurídica impiden aplicar la normativa con carácter retroactivo.

OCTAVO.- Por todo lo expuesto, no cabe aceptar el criterio que mantiene la sentencia de instancia y que le lleva a anular en su conjunto la Orden 23/2013. Ahora bien, no procede considerar válida la disposición transitoria de la referida Orden en cuanto establece que "los coeficientes a los que se refiere el artículo 1 de la presente orden podrán aplicarse en las comprobaciones de valor relacionadas con hechos imposables de los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones producidos en 2013 cuando los procedimientos en los que se realicen tales comprobaciones se inicien a partir de la entrada en vigor de la presente orden".

Todo lo anterior comporta la necesidad de estimar parcialmente el recurso de casación interpuesto con anulación de la sentencia impugnada. Por las mismas razones, constituidos en Tribunal de instancia, estimamos también parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto, declarando que la Orden 23/2013 de 28 de febrero, de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de Valencia de la Comunidad Valenciana se ajusta a Derecho, sin que proceda, en cambio, mantener su disposición transitoria única que debe anularse, lo que incide en la validez de la liquidación impugnada al haberse otorgado la escritura de extinción de condominio objeto de comprobación en fecha 11 de enero de 2013, con anterioridad a la entrada en vigor de la referida Orden.

La estimación parcial del recurso de casación determina la improcedencia de hacer pronunciamiento en cuanto a las costas.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido 1.- Estimar parcialmente el recurso de casación interpuesto por la Generalidad Valenciana, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de 3 de marzo de 2016 , en cuanto anula la Orden 23/2013, de 20 de diciembre, de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, declarando, en su lugar, que la referida Orden se ajusta Derecho salvo su disposición transitoria. 2.- Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Valeriano contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia, Sala Desconcentrada de Alicante, de 12 de diciembre de 2014, declarando la nulidad de la disposición transitoria de la referida Orden 23/2013. 3.- No hacer pronunciamiento en cuanto a las costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente D. Emilio Frias Ponce D. Jose Diaz Delgado D. Jose Antonio Montero
Fernandez D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Juan Gonzalo Martinez Mico D. Rafael Fernandez Montalvo

VOTO PARTICULAR
TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
VOTO PARTICULAR

Fecha de sentencia: 6/04/2017
Tipo de procedimiento: RECURSO CASACION
Número: 888/2016

Magistrado/a que formula el voto particular: Excmo. Sr. D. Francisco Jose Navarro Sanchis.

VOTO PARTICULAR que, al amparo de lo establecido en el artículo 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, en relación con el artículo 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, formula el magistrado Excmo. Sr. Don Francisco Jose Navarro Sanchis a la sentencia de 6 de abril de 2017, pronunciada en el recurso de casación nº 888/2016, al que se adhiere el magistrado Excmo. Sr. Don Jose Diaz Delgado.

Por medio de este voto particular, que formulo con pleno respeto hacia la posición mayoritaria de la Sala, expreso mi disensión con el fallo de la sentencia recaída en este asunto y con la fundamentación jurídica contenida en sus fundamentos jurídicos tercero a séptimo, que conduce a la decisión adoptada. Las razones de tal discrepancia son las siguientes:

1)Algunas consideraciones de orden procesal sobre la impugnación indirecta de la Orden autonómica 23/2013, de 20 de diciembre.

La sentencia de la que discrepo es el resultado final de un continuo e imparable proceso lógico de abstracción en el enjuiciamiento de este asunto que, en mi opinión, ha distorsionado sensiblemente la solución jurídica a que esta Sala ha llegado. Los pasos de esa indebida *mutatio libelli* han sido los siguientes:

a) El Sr. Valeriano, recurrente en el litigio de instancia, se limitó a recurrir jurisdiccionalmente un acto de liquidación tributaria derivado de la comprobación de valores correctora del valor declarado en su autoliquidación. Tal era -y no otro- el objeto de la impugnación procesal ante la Sala homónima de la Comunidad Valenciana. Ello significa que en la voluntad del contribuyente, configuradora en lo que la ley prescribe del objeto litigioso, la Orden 23/2013, de 20 de diciembre, de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Generalidad Valenciana, que estableció los coeficientes aplicables en 2013 al valor catastral a efectos de la comprobación de valores en el impuesto que nos ocupa, no fue recurrida, directa ni indirectamente, por el destinatario de la liquidación.

b) La Sala *a quo* planteó la tesis (art. 33.1 LJCA), abriendo al efecto un trámite de audiencia a las partes sobre la impugnación indirecta de la citada orden, precaución a mi juicio tan innecesaria como impertinente si se observa la notable discordancia entre el contenido que se ofrece en dicho trámite y los derroteros argumentales por los que discurrió luego la sentencia, que es preciso reseñar:

- Utilizó el Tribunal esa vía no para incorporar motivos nuevos omitidos por las partes en la fiscalización del acto de liquidación (art. 33.2 LJCA), sino para añadir una pretensión nueva, la de impugnación de una Orden que no había querido ser impugnada y que no era imprescindible para el adecuado juicio al acto de aplicación, por concurrencia de sus vicios propios, aducidos en la demanda.

- La Sala de instancia transformó luego esa impugnación indirecta traída al proceso por ella misma - reparada así la congruencia por la vía del artículo 33.1 LJCA - en un recurso directo contra la orden mencionada. Basta con decir, de un lado, que toda la argumentación de la sentencia se centra en la disposición general, con olvido del acto de liquidación; y de otro, lo que es más grave y perturbador, que la orden se ha anulado en el fallo (art. 27.2 LJCA) en su integridad, indiscriminada e inmotivadamente, con plena desconexión causal con aquél o aquellos de sus aspectos en que su regulación fuera determinante de la invalidez de la liquidación, sobre los que no se razona de forma particular.

c) El recurso de casación entablado por la Administración autonómica adopta de lleno esta mutación objetiva y la hace suya, hasta el punto de que en el suplico del escrito de interposición, tras pedir que la sentencia se case y anule, insta a este Tribunal Supremo a dictar otra en su lugar que declare la conformidad a Derecho de la orden de 2013, sin pretender, como era de rigor en el ámbito de la impugnación indirecta en que el recurso parecía moverse, la restauración de la liquidación anulada cuya impugnación había sido el eje del proceso de instancia.

d) Esta Sala, en su sentencia, incorpora nuevas dosis de abstracción al caso, a través de dos distintos mecanismos: de una parte, juzga la orden -en mi opinión-, bajo una sola y excluyente perspectiva: la de que su uso es legítimo porque no es sino la plasmación o empleo de un medio de comprobación previsto en la ley fiscal (art. 57.1.b) *in fine* de la Ley General Tributaria; de otro lado, porque parece anudar la legitimidad de la orden a la de la norma con rango de ley que le sirve de justificación, ese artículo 57.1.b) LGT. Como no es dable -se viene a decir- controvertir la adecuación a la Constitución de este medio de comprobación, la orden se aviene a sus prescripciones en tanto habilitan a comprobar -tal vez ya no sea adecuado utilizar este término- por estimación global o genérica, a partir de los parámetros que la propia Ley establece o permite (valor catastral, formulación de índices multiplicadores de aquél, aplicación en función de la antigüedad de la ponencia de valores, índices únicos para todo el municipio).

e) Aun cabría hacer alusión a otra nota de abstracción más, la que deriva de la desatención por la Sala de casación a los motivos esgrimidos por la Administración autonómica, a mi parecer con notable desenfoque en la índole de los preceptos que se dicen infringidos. La sentencia aborda los tres motivos conjuntamente y sin sujeción a los argumentos que, con escasa solidez, sustentan aquellos: no es de menor entidad el hecho de que, entre las normas cuya vulneración por la sentencia menciona la Generalidad valenciana, no se encuentren las que con mayor razón podrían entenderse comprometidas en este caso, como son las reguladoras del impuesto de cuya comprobación se trata (los artículos 10.1 y 46, así como sus concordantes, del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados).

2.- El valor real de los bienes en el impuesto que nos ocupa.

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"*.

Este medio legal presupone, por definición, la posibilidad de que la Administración tributaria pueda basar la estimación, correctora de las declaraciones o autoliquidaciones del contribuyente, en la incorporación de datos o magnitudes genéricas, presuntivas y, por ende, meramente hipotéticas.

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 cuando se trata de justipreciar los bienes a efectos de algunos de ellos. Piénsese en que la valoración de inmuebles puede efectuarse en una multiplicidad de casos (IRPF, Sociedades -tanto para determinar las ganancias patrimoniales como a otros efectos, como los de 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. A tal efecto, no es casual ni de importancia menor que en el Impuesto sobre actos jurídicos documentados que aquí nos ocupa -al igual, por lo demás, que en el transmisiones patrimoniales-, se trate de establecer el *valor real* del bien o derecho transmitido (arts 10.1 y 46, en relación con el artículo 30, para determinar la base imponible en los actos jurídicos documentados -AJD-).

El concepto jurídico indeterminado del *valor real* es de imprecisos contornos, no se ampara en 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 aceptan otros medios de comprobación legalmente previstos.

Esa inexactitud, que es consustancial a la idea de *valor real*, guarda relación directa con la que padece una noción relativamente semejante, la de *valor de mercado*. Ello hasta el punto de que esta misma Sala, en jurisprudencia que hoy mismo, con esta sentencia, parece quedar arrumbada, identifica ese valor real con el *"...precio que sería acordado en condiciones de mercado entre partes independientes..."* (STS de 18 de junio de 2012, pronunciada en el recurso de casación nº 224/2009 , 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 determinadas características del bien sometido a valoración, irreductibles al empleo de tablas, coeficientes o estimaciones globales.

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). 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 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".

En esta línea de razonamiento, una cosa es que la noción *valor real* sea indeterminada *a priori*, 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 confluír en el establecimiento del valor de cada inmueble -como sucede con el estado de conservación, las mejoras, etc.-

En resumen de lo anterior, ha dicho con constancia y reiteración la jurisprudencia de este Tribunal Supremo que el acto de comprobación o 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-).

Que sea una doctrina referida solamente a requisitos o condiciones de la prueba de peritos de la Administración no obsta para su proyección sobre cualquier valoración correctora que afectase a 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 examinados, puede proyectarse sobre cualquier medio de comprobación, en la medida en que con él se aspire a la obtención del valor real.

3.- La Orden anulada en la sentencia que se recurre en casación.

La Orden que la Sala de instancia anuló -bien que de un modo indiferenciado, incluidas varias prescripciones ajenas a la comprobación de los valores-, se ha dictado en aplicación del medio autorizado en el artículo 57.1.b) de la LGT. 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 sea su articulación positiva, aspecto éste del que la sentencia prescinde -siempre según mi opinión-, pues no se ha detenido a analizar 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 instaura. A tales designios, en cambio, sí alude la sentencia mayoritariamente respaldada: 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.

Dudo de que tales buenos propósitos sean constitucionalmente legítimos cuando en su plasmación jurídica se ha venido a sustituir un sistema de comprobación *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 sistema 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. Tales deficiencias y claudicaciones van directamente unidas al hecho de que sea una disposición general, un reglamento, la que atraiga para sí la función de comprobar, de singularizar y de motivar, algo que su índole abstracta, su vocación general, le impide afrontar de forma adecuada.

Es digno de elogio el designio de evitar 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 que reclamaba dar cuenta razonada de las valoraciones acometidas, tratando de orillar con este nuevo método que se mantenga el control judicial por el sencillo método de suprimir tales comprobaciones, ya que dudosamente puede admitirse que la aplicación de los coeficientes generales previstos en la orden suponga, en sentido propio y genuino, una comprobación.

En resumidas cuentas, se ha reemplazado un medio de comprobación, con ciertas imperfecciones y con un alto coste de gestión para las comunidades autónomas, por algo que no puede ser considerado, ni etimológica ni jurídicamente, como un medio de comprobación (art. 57 LGT), pues pese a la dicción legal, no se ejercita realmente la facultad de comprobar cuando se descrea del valor declarado por el contribuyente -acertado o no, veraz o falso, pero referido desde luego sobre 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 no da cuenta formal mediante su publicación, el cual se impone *a fortiori* como expresión buscada de la norma como valor real, sin otra motivación que el reflejo numérico correspondiente.

Por otra parte, el enjuiciamiento casacional, como antes he anticipado, soslaya toda consideración particular sobre los dos aspectos comentados: de un lado, si el medio elegido por el reglamento, que establece coeficientes únicos e inamovibles sobre el valor catastral para todo el municipio, es apto para encontrar, de un modo global y abstracto, el 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 texto refundido); de otro lado, si cabe efectuar, como hace la sentencia de la que disiento, una valoración positiva, no ya de esta concreta orden como objeto *forzado* de nuestro control casacional, sino del sistema mismo que, con inspiración en el artículo 57.1.b) LGT, han adoptado varias comunidades autónomas, puesto que bien parece que lo que se respalda no es sólo dicha orden valenciana -que es la afectada por la cosa juzgada material en este asunto-, acogiendo al efecto el recurso de casación -salvo en el punto atinente a la previsión transitoria, en que comparto la opinión mayoritaria, no obstante las dificultades procesales para distinguir aquello que el recurrente en casación soslayó-, ya que se viene a dar una especie de *cheque en blanco* a toda Administración gestora del impuesto, con tal que se cumplan las previsiones que impone el 158 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*".

Esto es, que según la conclusión a que arriba la sentencia, procede acoger la tesis del recurso de casación conforme a la cual es admisible situar el valor real en el empleo de coeficientes generales y únicos para todo el municipio, prescindir 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 y potestativo empleo de la tasación pericial contradictoria la resolución de las discrepancias y objeciones del interesado al respecto.

Esta nueva doctrina del Tribunal Supremo no sólo arrincona años de jurisprudencia aquilatada caso a caso, en interés de los derechos y garantías del contribuyente, sino que parece constituirse en el nuevo paradigma o referencia para cualquier actividad similar que emprendan, por la vía reglamentaria, otras comunidades autónomas, pues la legitimidad de la orden, en esencia, no se subordina tanto a su contenido -que la sentencia no analiza-, o de 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 depende de la habilitación contenida para esta modalidad supuestamente comprobadora en el artículo 57.1.b) LGT, ya que en sus prescripciones está ínsita la idea central de que ahora el valor real puede fijarse de este modo global y estimativo, por aproximación, sobre la base de presunciones que son *iuris et de iure* (como seguidamente expondré), de

suerte que no sólo sería discrecional la elección del método de comprobación, sino también la forma jurídica de desarrollarlo.

4.- La incapacidad Emma de la legalidad de la orden mediante medidas a posteriori y potestativas para el sujeto pasivo, como la tasación pericial contradictoria.

Una de los sustentos argumentales de la sentencia, en mi opinión también erróneo, es la de salvar la legalidad de la orden -en los no concretados preceptos de ésta que serían nulos en tanto determinantes de la comprobación del valor real mediante coeficientes multiplicadores- es que siempre le queda al interesado la opción de promover una tasación pericial contradictoria y, desde luego, la ulterior impugnación jurisdiccional de la liquidación.

No comparto tan optimista visión. Desde mi punto de vista, no se puede medir la legalidad o ilegalidad de una disposición general de este carácter, por la que se fijan los parámetros que deben considerarse para comprobar los valores mediante actos de aplicación, en función de la capacidad de reacción *a posteriori* de quien resulte descontento con ella. Esta interpretación Emma, por lo demás, revela cierta aceptación dialéctica de la ilicitud, pues sería de innecesaria reparación por la vía de la tasación pericial contradictoria aquella actividad estimativa que arrojará como resultado el valor real. Sería tanto como afirmar, por ejemplo, que una norma sancionadora, al margen de su contenido y del ámbito de la autorización que brinde a la Administración, es lícita porque las sanciones pueden ser posteriormente anuladas, incluso antes de ser residenciadas en los tribunales de justicia.

Por tanto, varias son las razones por las que me resulta problemática la aceptación de esta opción legal y su pretendido carácter salvífico:

a) En primer término, la tasación pericial contradictoria se configura ahora (art. 57.2 LGT), no como un hito en el procedimiento de gestión o inspección que desemboca en una liquidación, sino como un medio impugnatorio *sui generis* que, además, en el impuesto que nos ocupa, se desarrolla tras la adopción de la liquidación y como alternativa al empleo del recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa (art. 46.2, segundo párrafo, de su texto refundido). En otras palabras, opera este medio frente a un acto definitivo, impugnabile y rodeado de todas las presunciones y prerrogativas propias de tales actos, como las de legalidad, acierto y ejecutividad.

Ello significa, además, que se trata de una vía opcional para el interesado, cuya existencia y ejercicio es indiferente para el enjuiciamiento de una norma que será legal o ilegal con independencia de los remedios que el ordenamiento ofrezca para reaccionar frente a sus actos de aplicación.

Cobra vigencia y actualidad, por otra parte, nuestra constante doctrina jurisprudencial conforme a la cual se hace virtualmente imposible acudir a una valoración objetiva de los inmuebles, a cargo de un perito neutral, cuando el interesado desconoce las razones determinantes de la liquidación que se le ha girado y del avalúo económico en que se basa, y así lo declara la ya mencionada sentencia de 29 de marzo de 2012, con cita de otras varias [Sentencia de 3 de diciembre de 1999 (recurso de casación nº 517/1995), FD cuarto; en el mismo sentido, entre otras, las sentencias de 24 de marzo de 2003 (recurso de casación nº 4213/1998), FD Segundo; y de 9 de mayo de 2003 (recurso de casación nº 6083/1998), FD Segundo].

Es notorio que si tales obstáculos estructurales para contradecir la liquidación son manifiestos en aquellos supuestos, examinados en este Tribunal, en que el dictamen pericial aparezca inmotivado o adolezca de una motivación genérica o que prescinda de las singularidades del inmueble objeto de justiprecio, precisamente porque el afectado desconoce frente a qué reaccionar, quedando inerme frente a la

Administración, con más razón aún se hará patente tal dificultad -hasta la virtual imposibilidad- cuando los actos de aplicación de la orden autonómica cuestionada sitúan el valor real en el reflejo en la liquidación de unas cifras expresivas del valor catastral, al que se aplica un índice en función de la antigüedad de la ponencia de valores, datos obtenidos por la Administración en virtud de fórmulas polinómicas que no forman parte de la publicación del texto de la orden en el diario oficial correspondiente.

De tal manera, el interesado, en el municipio de Alcalalí (Alicante) donde se ubicaba el inmueble afectado por el acto jurídico documentado, sólo sabe que el valor de éste es el catastral multiplicado por 3,13, pero ignora las razones de tal asignación, que no le han sido dadas a conocer, o si hubiera sido preferible o más atinado que fuera el 2,60 o el 1,86, por poner un ejemplo, en un contexto en que todos los inmuebles del municipio afectados por la orden padecen el mismo índice multiplicador, al margen de elementos singulares, como el estado de conservación o la incorporación de mejoras.

A tal respecto, llama poderosamente la atención la evolución en el tiempo de tales coeficientes que indican las órdenes aprobadas en la comunidad autónoma para 2013, 2014, 2015 y 2016 y las sustanciales variaciones en éstos, que no podrían atribuirse a las fluctuaciones del mercado inmobiliario, sino más bien parecen obedecer al arbitrio de la Administración, que fija a su antojo unos u otros valores, pretendiendo que en cada caso sean tenidos por el valor real.

b) Con independencia de tal dificultad intrínseca, hay una razón de mayor entidad jurídica aún: tal como se configura en la orden anulada por la Sala sentenciadora, que establece índices multiplicadores del valor catastral, únicos para cada municipio e inmunes a toda idea de singularidad, concreción y motivación específica, la tasación pericial contradictoria se presenta como un instrumento inútil o de utilidad muy reducida para reaccionar frente a una liquidación que se ha limitado a efectuar una pura operación aritmética, en aplicación de una disposición general que se viene a conceptuar a sí misma, no como un instrumento de auxilio a la comprobación, sino como la comprobación misma; no como un medio dirigido a obtener el valor real, sino como expresión única e invariable de tal valor real. Éste deja de ser ya -no sólo en la orden autonómica fiscalizada en la instancia por la sentencia impugnada, sino también en la sentencia de la que discrepo- un elemento comprobador más para erigirse en la única fórmula posible que contiene el valor real.

Se sustituye así la búsqueda de este valor real mediante medios de comprobación -y comprobar es una tarea que significa, según el Diccionario de la Real Academia Española, confirmar la veracidad o exactitud de algo por la imposición de un valor presuntivo, genérico y, por ende, ficticio, que además no comprueba en puridad cosa alguna, pues no verifica la exactitud o desacierto del valor (singular) declarado, sino lo remite a un valor nuevo, general, presuntivo, inexorable y fruto de la discrecionalidad.

Pero es que hay más aún: si el presupuesto de partida es que el valor real ya no es el asociado al mercado -el que pactarían sujetos de derecho independientes en un negocio traslativo de la titularidad de un inmueble libre de cargas- sino que es el resultante de aplicar los coeficientes o índices multiplicadores del valor catastral, pues es en ellos donde reside ahora tal valor intrínseco -así lo da a entender la sentencia-, sin prestar atención, por tanto, a datos o consideraciones singulares referentes a los inmuebles respecto a los cuales se realice en cada caso el hecho imponible, la tasación pericial contradictoria se mostrará un instrumento inservible e inútil en tanto ya no podrá dirigirse a establecer un valor real autónomo, singular y propio del bien en cuestión, distinto al reflejado en los coeficientes, sino sólo y únicamente a desacreditar la corrección de la orden en cuanto al establecimiento de éstos.

Por lo demás, también resulta incoherente que se haga descansar en una tasación pericial por experto independiente la solución a las discrepancias o inexactitudes del nuevo sistema de valoración presuntiva, pues el sentido de tal prueba dirimente es lógicamente el de confirmar o rebatir las previas conclusiones

establecidas en una comprobación o valoración anterior, pero regida por una unidad de método, ya que lo que se valora es lo mismo y el método y objetivo también serían comunes. Sin embargo, la examinada regla se quiebra cuando no se fija el valor real mediante un acto administrativo de comprobación técnica singular a cargo de una persona versada en la tasación por sus conocimientos y experiencia, sino que tal valor lo fija una disposición reglamentaria, que es abstracta e indefinida por su propia índole, pues resulta entonces problemático establecer la concordancia objetiva entre la prueba presuntiva que la norma arroja y el contenido del dictamen pericial contradictorio, pues aquella ni es pericial ni está en un plano de igualdad con la valoración propugnada por el interesado.

5.- Consideraciones finales.

Lo anteriormente razonado sustenta de modo suficiente mi parecer discrepante con la sentencia. No obstante, no son ociosas algunas reflexiones para refutar afirmaciones de refuerzo de la tesis principal contenida en ella:

a) La invocación de la sentencia de 22 de marzo de 2014, pronunciada en el recurso de casación para unificación de doctrina nº 2293/2014, no puede servir de precedente en este asunto, por dos razones: la primera, que si bien en ella no se inadmitió, como era de rigor, el recurso, sí se reconoce la falta de identidad del asunto enjuiciado con los examinados en las sentencias de contraste, lo que la hacía inhábil para valorar -como hace- la corrección y acierto de la sentencia impugnada; la segunda, que se trataba allí de una liquidación que aplicaba coeficientes fijados en una orden de la Junta de Andalucía de características muy diferentes a la examinada, establecidos con mayor grado de concreción y detalle.

b) Tampoco comparto la afirmación de que, como la ley del impuesto (art. 46.2) dispone que la comprobación de valores se llevará a cabo por los medios establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria –ahora el artículo 57 LGT - tal reenvío de ida y vuelta supone que cualquier medio de los actuales, aunque no rigiera cuando la ley especial del tributo se aprobó, es válido para comprobar el valor real, puesto que ni en la *mens legislatoris* estaba entonces tan imposible previsión anticipatoria, ni cabe interpretar la norma de tal modo que cualquier medio de comprobación establecido por la LGT sirva para comprobar cualquier clase de bienes, rentas o derechos, a efectos de cualquier tributo.

c) La sentencia dictada por esta Sala y Sección el 7 de diciembre de 2011 (recurso de casación en interés de la Ley nº 71/2010) en relación con el valor asignado para la tasación de fincas hipotecadas, cuyos razonamientos y fallo comparto, no es trasladable al caso ahora debatido, pese a lo que afirma en contra la sentencia, dado que tal valor asignado para valorar las fincas a efectos hipotecarios no tiene por qué prescindir para su establecimiento del elemento de la singularidad, a diferencia de lo que sucede en este caso.

d) Tampoco me parece que guarde relación directa con el asunto la añeja jurisprudencia de esta Sala en relación con el anterior Impuesto Municipal sobre Incremento del Valor de los Terrenos, antecedente del actual Impuesto sobre el Incremento del Valor de los terrenos de naturaleza urbana. Baste para ello con poner de manifiesto que los índices objetivos que aprobaban los Ayuntamientos mediante normas reglamentarias se referían a un impuesto que gravaba incrementos de valor entre un momento inicial y otro final; que el artículo 355 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, del texto refundido de las disposiciones legales vigentes (entonces) en materia de Régimen Local, no aspiraba a la obtención del valor real, como sucede en este caso, pues la propia norma habilitaba unas reglas de determinación propias y distintas del valor real; c) por último, no podemos dejar de hacernos eco de que, precisamente en dicho impuesto -aun referido a sendas normas forales- el Tribunal Constitucional ha considerado recientemente contrario a la Constitución que la regulación normativa de la base imponible no

prevea casos en que se haya producido una minusvalía y no un incremento de valor (SSTC de 16 de febrero de 2017, resolviendo cuestión de inconstitucionalidad nº 1012/2015, en relación con la norma foral guipuzcoana; y de 1 de marzo siguiente respecto a la de Álava).

Por todo lo expuesto, y aun considerando que el recurso de casación debió ser rechazado por razón de algunas insalvables objeciones de orden procesal que lastraban su procedencia, como he razonado en el punto primero, un examen directo de la orden autonómica -que se acepta a los solos efectos dialécticos-, debió conducir a la íntegra desestimación del recurso de casación suscitado por la Administración autonómica, con la correspondiente imposición de las costas procesales devengadas en este recurso.

Madrid, misma fecha de la sentencia de la que se disiente.

Francisco Jose Navarro Sanchis Jose Diaz Delgado

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

