



Roj: **STSJ CLM 2653/2018 - ECLI:ES:TSJCLM:2018:2653**

Id Cendoj: **02003330022018100644**

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

Sede: **Albacete**

Sección: **2**

Fecha: **17/10/2018**

Nº de Recurso: **291/2017**

Nº de Resolución: **465/2018**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **CONSTANTINO MERINO GONZALEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.2**

**ALBACETE**

**SENTENCIA: 00465/2018**

**Recurso núm. 291 de 2017**

**Albacete**

**S E N T E N C I A Nº 465**

**SALA DE LO CONTENCIOSO**

**ADMINISTRATI VO. SECCIÓN 2ª.**

Il'tmos. Sres.:

Presidente:

D. Jaime Lozano Ibáñez

Magistrados:

D. Ricardo Estévez Goytre

D. Constantino Merino González

En Albacete, a diecisiete de octubre de dos mil dieciocho.

Vistos por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, los presentes autos número **291/17** el recurso contencioso administrativo seguido a instancia de **D. Hernan** , representado por el Procurador Sr. Serna Espinosa y dirigido por el Letrado D. Carlos Scasso Martínez, contra el **TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CASTILLA-LA MANCHA**, que ha estado representado y dirigido por el Sr. Abogado del Estado, habiéndose igualmente personado y admitido como parte codemandada a la **JUNTA DE COMUNIDADES DE CASTILLA-LA MANCHA**, que ha estado representada y defendida por el señor Letrado de sus servicios jurídicos, sobre **IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES**; siendo Ponente el Il'tmo. Sr. Magistrado D. Constantino Merino González.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Por la representación procesal de la actora se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución dictada por TEAR de Castilla-La Mancha, de fecha 26 de abril de 2017 que acuerda desestimar la reclamación número 02/468/14, interpuesta por don Hernan .

Formalizada demanda, tras exponer los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó solicitando se dicte sentencia estimando el recurso de conformidad con lo interesado en el suplico de la misma.



**SEGUNDO.-** Contestada la demanda por la Administración demandada, tras relatar a su vez los hechos y fundamentos jurídicos que entendió aplicables, solicitó una sentencia desestimatoria del recurso. Igualmente se opuso a la estimación del recurso contencioso la Junta de Comunidades de Castilla-la Mancha, en escrito de contestación a la demanda.

**TERCERO.-** Acordado el recibimiento del pleito a prueba y practicadas las declaradas pertinentes, se señaló día y hora para votación y fallo, en que tuvo lugar. Con anterioridad al mismo se presentó escrito de allanamiento por la defensa de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha

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

**QUINTO.-** Por permiso oficial de los Magistrados D.<sup>a</sup> Raquel Iranzo Prades y D. Miguel Ángel Pérez Yuste, los mismos no forman parte de la composición de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** El recurso contencioso se interpone frente a Resolución dictada por TEAR de Castilla-La Mancha, de fecha 26 de abril de 2017 que acuerda desestimar la reclamación número 02/468/14, interpuesta por don Hernan .

La resolución impugnada, en los antecedentes, concreta que la reclamación económico-administrativa se interpuso frente a la liquidación provisional practicada por la oficina liquidadora de Chinchilla (Albacete), notificada el 15/04/2014, por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por un total a ingresar de 5.294,08 €, en relación con el expediente de comprobación de valores número TR EH 0205 2013/486, relativo a la Escritura Pública de compraventa otorgada el 17/10/2013, en el que se fija un valor total comprobado de 124.843,54 €, habiéndose declarado un valor de 59.500 €.

Rechaza acto seguido los argumentos expuestos en la reclamación, razonando, de forma sintética, lo siguiente:

- Que la facultad de la administración para comprobar el valor real de los bienes o derechos transmitidos (base imponible de una liquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados) se encuentra reconocido en el artículo 46 del Real Decreto Legislativo 1/1993, que prueba Texto Refundido del impuesto, que puede llevarlo a cabo por alguno de los medios establecidos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria, n utilizado en este caso el previsto en el apartado 1 letra B , estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal . Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinan y publiquen por la sensación competente en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figura en el registro oficial que se tome como referencia, para concretar después el precepto que cuando se trate de bienes inmuebles el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el catastro inmobiliario. Concluye que la posibilidad de practicar esa comprobación de valores utilizando el procedimiento de estimación por referencia valor que figura en el catastro inmobiliario y aplicando sobre dicho valor un coeficiente multiplicador aprobado y publicado por la Consejería de Hacienda de la Junta de Comunidades de Castilla la Mancha está expresamente autorizado por el artículo 57 de la ley General Tributaria.

Deja a salvo, no obstante, la facultad del interesado, en caso de disconformidad con el resultado de dicho procedimiento de comprobación, para promover la tasación pericial contradictoria que regule el artículo 135 LGT que, afirma, debe promoverse ante la oficina liquidadora y no en el ámbito de la revisión de los actos.

- Se refiere después, en relación con la aplicación del método utilizado, a lo previsto en el artículo 158.1 del Real Decreto 1065/2007 y expone que en desarrollo de lo previsto en el mismo en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Castilla la Mancha, la Consejería de Hacienda aprobó la Orden de fecha 21/12/2012 por las que se aprueban las normas para la aplicación de los medios de valoración previstos en el artículo 57.1 b LGT a los inmuebles de naturaleza urbana. Razona después que al venir regulada en la ley la forma de practicar la valoración por estimación por los datos de los registros de carácter fiscal no cabe su revisión por este tribunal como tampoco cabe por los órganos judiciales cuya potestad revisión de norma sólo alcanza a las de rango inferior a la ley. Concluye que, por lo que se refiere a la elección del medio de comprobación consistente en la estimación por referencia a los valores que figura en el catastro inmobiliario, la redacción del artículo 1 de la citada orden no deja margen para escoger otro de los medios contemplados en dicho precepto, cuyo contenido reproduce.

- Rechaza igualmente la falta de motivación indicando que la forma concreta en la que se ha llevado a cabo la comprobación, en el presente caso, y según consta en el expediente administrativo, es utilizando el método indicado, por estimación por referencia a los valores que figuran en los registros oficiales, catastro inmobiliario,



obteniéndose los valores reales, para la casa y la plaza de garaje, como resultado de multiplicar valores catastrales vigentes para dichos inmuebles en el año 2013 por el coeficiente, 1,79 ,recogido para el municipio de Chinchilla de Monte Aragón en la citada Orden.

**SEGUNDO.**- Frente a lo anterior, la parte recurrente, en la demanda, viene a reproducir y ampliar los argumentos expuestos en la reclamación económico administrativa manteniendo, en definitiva, que el valor real, que, conforme a lo previsto en el artículo 10 del Texto Refundido de la ley del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados constituye la base imponible del impuesto, que debe tomarse el que figura en la Escritura Pública de compraventa de fecha 17 de octubre de 2013 que aportó y conforme a la cual presentó la autoliquidación. Considera relevante al respecto que la venta se hiciera por el SAREB, sociedad participada por el Estado, que fija los precios a partir de valoraciones aprobadas por órganos correspondiente tras un estudio del mercado, a diferencia de lo que sucede en ventas entre particulares, destacando que el apartado G del artículo 57.1 de la LGT establece otro método de valoración en función del valor asignado por la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto la legislación hipotecaria, que considera debe aplicarse analógicamente teniendo en cuenta que el bien se adquiere a un banco y además a una entidad con participación estatal. Insiste en que el precio que figura la Escritura es el valor real de los inmuebles, como como precio medio de mercado y aunque acepta que la administración pueda utilizar cualquiera de los medios probatorios autorizados, destaca que debe tratarse de un medio adecuado e idóneo a la naturaleza y características de los bienes o derechos de que se trata.

Mantiene, en definitiva, que el método utilizado no es adecuado para calcular en este caso el valor real sino que debe acudir a comprobaciones más específicas y particulares, no siendo admisibles aquellas valoraciones que se hayan hecho sin haberse visitado a la vivienda y sin tener en cuenta las concretas características del inmueble y su estado de conservación. Insiste , en el apartado séptimo, en rechazar la idoneidad del método utilizado criticando el contenido de la Orden de fecha 21 de diciembre de 2012 en la medida en que únicamente prevé la aplicación de un coeficiente multiplicador el valor catastral del inmueble, que es unitario para cada municipio, lo que supone que no se tiene en cuenta ni las características propias del estado real del inmueble y que por ello no considera adecuado para calcular el valor real concreto y específico de las fincas que refleja la Escritura Pública. Cita en apoyo de sus tesis la sentencia de 15 de febrero de 2016 y la de 18 de enero de 2016 para concluir que "el método utilizado por el órgano administrativo, amparado en la Orden de fecha 21 de diciembre de 2012 de la Consejería de Hacienda, no puede servir para cuestionar válidamente la declaración o autoliquidación presentada por el sujeto pasivo".

Cuestiona, por último, la falta de motivación de la valoración que realiza la administración, que considera es de carácter estereotipado, careciendo de los datos y requisitos necesarios y exigidos por el artículo 102.2 C de la ley General Tributaria.

**TERCERO.**- El recurso contencioso debe ser estimado conforme a los razonamientos que de forma reiterada viene manteniendo esta Sala y Sección, en los que se fundamentan los motivos de impugnación expuestos por la parte recurrente en la demanda.

Ya hemos señalado en diferentes ocasiones (por todas, Sentencia de 30 de junio de 2016, recurso 14/2015) que algunos de los métodos de valoración previstos en el art. 57.1 de la Ley General Tributaria son puramente abstractos y no atienden a una valoración individualizada del bien en atención a sus concretas circunstancias, pero que ello no es motivo por sí solo para anular las valoraciones realizadas en su aplicación, a la vista de que son métodos previstos por la Ley y por tanto admisibles. Ahora bien, también hemos aclarado que lo único que se regula a través de estos métodos es una presunción iuris tantum de valor real, que releva a la Administración de aportar nada más si el interesado nada aporta por su lado, pero que resulta vulnerable, como toda presunción iuris tantum, a una prueba en contrario, prueba que, añadimos, será mucho más efectiva y capaz de enmendar la presunción cuanto más concretamente se ajuste a las circunstancias concretas del bien que el método de la Administración omite absolutamente. Así dijimos en la sentencia dictada en el recurso contencioso- administrativo 744/2010 o 355/2010, entre otras cosas, lo siguiente:

*.. Lo que el recurrente alega, como hemos dicho, es que se aplica un método que de ningún modo determina o establece el valor real de los bienes, sino a lo sumo un valor indiciario o presuntivo.*

*A lo cual no podemos sino responder que acierta plenamente el actor cuando afirma tal cosa; pero que tal sistema se apoya en una habilitación legal expresa que impide a los tribunales cuestionar el sistema, a no ser que se considere que dicha norma legal es inconstitucional. Dicha habilitación legal es el art. 57.1.b de la Ley General Tributaria , según redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (ya antes se había establecido sistema semejante en la Ley 21/2002 de Castilla-La Mancha). Este método de valoración puede interpretarse en un doble sentido.*



*Un primer sentido sería el siguiente: cuando la Ley regula este método de valoración, en realidad está redefiniendo o especificando el concepto valor real a que se refiere la Ley del Impuesto. Es decir, la Ley vendría a imponer un concepto determinado de lo que quiera decir valor real; tal valor sería, cuando se emplee este método, el resultado del mismo. Ahora bien, esta interpretación tiene en contra el hecho de que, aun cuando se emplee este método, el contribuyente puede hacer uso de la tasación pericial contradictoria, lo cual no sería posible si por imposición absoluta de una ficción legal el valor determinado por este método fuera el valor real; pues entonces nada habría que demostrar mediante la pericial.*

*El segundo sentido, que es el correcto, es este: el valor determinado por este método, como dice el actor, es un valor indiciario o presuntivo; con presunción (iuris tantum, desde luego) atribuida por Ley. Es decir, a nuestro juicio el designio de la Ley está mucho más apegado a razones puramente prácticas, procedimentales e incluso presupuestarias de lo que podría parecer. Es decir, la Ley ha venido a auxiliar a la Administración en el problema a que se enfrenta en su inveterada voluntad de realizar valoraciones masivas con medios humanos insuficientes para hacerlas con una mínima solvencia, y lo ha hecho a base de establecer, en realidad, una regla procedimental según la cual el valor determinado por los medios del art. 57, aunque se trate de medios diferentes de un dictamen pericial, y medios más bien abstractos y no apegados a la realidad concreta del bien valorado (su estado, sus circunstancias), suponen una presunción de valor real; y como es presunción iuris tantum (lo contrario podría ser inconstitucional como veremos) en realidad lo que se está haciendo es, lisa y llanamente, establecer una norma sobre prueba o sobre procedimiento, para trasladar desde la Administración al administrado la responsabilidad y el coste de la prueba pericial; única prueba que de verdad permite conocer, previa visita y análisis del bien, el valor real del mismo (el verdadero, y no sólo presunto, valor real); pero que, por ser costosa, la Administración intenta por todos los medios evitar, o realiza sin las mínimas y elementales garantías (tal como la visita del bien); auxiliando ahora la Ley en este designio a la Administración al relevarla de la necesidad de la misma. Así la Administración queda legalmente dispensada de la obligación de aportar un dictamen pericial debidamente elaborado y motivado, que queda sustituido por una valoración que presenta numerosos problemas respecto de su acierto, pues se encuentra muy alejada de las circunstancias reales y concretas del bien, pero que está legalmente prevista como suficiente para que la Administración determine un valor suficiente para pasar por el valor real si el interesado no responde con una tasación pericial contradictoria; y con ello traslada sobre los administrados el coste de la pericia inicial, que es de lo que en realidad se trata desde luego. Y todo ello se hace a nivel legal, dejando el sistema fuera de la posible crítica judicial.*

*El único instrumento al alcance de los tribunales en contra de un sistema legalmente blindado sería el de su posible inconstitucionalidad, sobre la base de no ser acorde con el principio de capacidad contributiva del art 31 de la CE, que reclama una adecuación entre el gravamen y la riqueza realmente gravada. El hecho de que se grave un valor ficticio o sin garantías de ser el valor real del bien que el sujeto pasivo adquiere podría ser considerado sin dificultad contrario a dicho principio. Ahora bien, a nuestro juicio la inconstitucionalidad sería evidente por ese motivo en caso de que la presunción se impusiera iuris et de iure. Pero cabiendo la prueba en contrario, no puede decirse que la norma establezca que se grave en todo caso un valor ficticio, sino únicamente que traslada al campo del contribuyente la carga de determinar tal valor real, en lo cual, al margen de la opinión que pueda merecer tal regulación, no parece haber elementos claros de inconstitucionalidad.*

*En resumen, efectivamente este es un valor presuntivo o indiciario, pero la Ley permite determinar la cuota sobre tal valor.*

*También hemos señalado, como consecuencia del anterior razonamiento, que la Sala entiende netamente preferible, desde un punto de vista probatorio, la tasación motivada, explicada y detallada, con visita por el técnico al inmueble y explicación de sus características, que una valoración basada en un método que, aunque legal, no atiende a las circunstancias del bien; dando la Sala primacía probatoria evidente a los informes periciales.*

*La anterior doctrina ha de completarse con lo que ha dicho el Tribunal Supremo acerca de este método en dos sentencias de 6 de abril de 2014, en ellas que el Alto Tribunal ha señalado que 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. A lo que añade que 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. Lo que, en definitiva, deja abierta la puerta a la posibilidad de probar que el valor real del inmueble es inferior al resultante de la aplicación del correspondiente coeficiente a su valor catastral.*



Específicamente, en un supuesto en el que concurre notoria identidad con el que ahora nos ocupa, razonamos en la sentencia 19/12/2016, ponente ilustrísimo señor Jaime Lozano Ibáñez, que " En la sentencia de 18 de junio de 2013 (recurso 195/2009 ), hemos señalado que " Así las cosas, los medios de comprobación que se establecen en la LGT y en la Ley 17/2005 se establecen de forma no jerárquica, sino como opciones posibles todas ellas. Pues bien, entendemos que si el actor demuestra, como lo hace, que con unos métodos legales de valoración se obtendría un valor notoriamente inferior al obtenido por la Administración mediante la aplicación de otros métodos, y más próximo al declarado, en tal caso es necesario justificar porqué se aplica uno y no el otro. De manera muy particular cuando resulta que el que el método que da un resultado inferior es el que en la misma época de la comprobación se estaba regulando como de aplicación prioritaria por la Orden de 09/08/2007 de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, sobre normas para la aplicación de los medios de valoración previstos en el art. 57.1.b de la Ley General Tributaria (la Orden se aprobó el 9 de agosto, se publicó en el DOCM de 21 y entró en vigor el 22). Al margen de que la Orden fuera o no aplicable estrictamente al caso, la misma simplemente viene a reforzar la idea de que si por un determinado método se obtiene un resultado inferior y más afín al declarado por el sujeto pasivo, habrá que explicar por qué no se aplica, máxime cuando tal método era el que por las mismas fechas la Junta consideraba prioritario".

Esta misma Sala y Sección ha tenido ocasión de pronunciarse en relación con alegaciones similares a la de autos en sentencias como la que se acaba de mencionar. En fechas recientes nos hemos pronunciado sobre el orden de prelación de los distintos métodos de comprobación contemplados por el art. 57.1 de la LGT , lo que hemos rechazado expresamente en sentencias como las de 2 de junio (recurso 2/2015 ) y 11 de febrero de 2016 (recurso 465/2013 ).

En dicha sentencia decíamos que puede observarse que la Ley no establece ningún orden de preferencia entre métodos. El art. 17 de la Ley autonómica 17/2005, de 29 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos (ya derogada cuando se verificó el hecho imponible de autos y no aplicable al caso) interpretaba correctamente el precepto cuando decía que los métodos podrán usarse "indistintamente". Lo que importa es que se elija el método que mejor determine el "valor real", que es la base imponible del impuesto.

En consecuencia, habiéndose acreditado que la vivienda fue transmitida por la referida inmobiliaria, del Banco Santander, entendemos que el precio efectivamente pagado por el demandante era el valor de mercado en la referida urbanización, cuyos precios fueron reduciéndose en un momento de grave crisis económica y ante la falta de compradores, hasta llegar a la cifra que consta en la escritura de compraventa.

Y no habiéndose explicado por la Administración autora del acto originario impugnado por qué no se aplica dicho valor, limitándose a aplicar el método utilizado, se impone la estimación del recurso.

**CUARTO.**- Los anteriores razonamientos no sólo se han confirmado sino que se han completado y desarrollado en recientes sentencia del Tribunal Supremo que han resuelto los recursos de casación a los que se refería la defensa de la administración autonómica. La identidad sustancial de la problemática es patente tras el examen fundamento de derecho primero de las sentencias de 23 de mayo de 2018( N. 842/2018 y 843/2018 ) , que delimitan el objeto del recurso de casación en los términos siguientes:

*El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la sentencia dictada por la Sala de esta jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia castellano-manchego es conforme o no con el ordenamiento jurídico o si incurre en algunas de las infracciones legales que la Administración impugnante le reprocha, respecto a varias cuestiones conexas que el auto de admisión suscita, relacionadas todas ellas con la utilización en este singular asunto del método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano, consistente en la aplicación de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado a aquél art. 57.1.b) LGT ).*

*Ello entraña la necesidad de dar respuesta a las cruciales preguntas de si para comprobar el valor declarado a efectos del ITP puede la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al contribuyente a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real; así como el alcance de la tasación pericial contradictoria como medio de desvirtuar el valor basado en el empleo del mencionado coeficiente -y, en esencia, si tal iniciativa es una facultad o una carga- y si es el único medio posible de enervar la tasación administrativa; y, finalmente, atendidas las peculiaridades del caso, en presencia de las circunstancias de lugar y tiempo concurrentes en el mercado localizado en que tuvo lugar la adquisición, si el precio satisfecho bajo tal coyuntura puede considerarse como precio medio de mercado.*

Antes de reproducir los razonamientos de estas sentencias , tomando como referencia la de 23 de mayo de 2018 , conviene fijar varias cuestiones:

En primer lugar, el alcance del recurso de casación que quedó delimitado por auto de 21 junio 2017, que apreció la presencia de interés casación al objetivo para la formación de la jurisprudencia en los términos siguientes:



"...2ª) Las tres cuestiones concatenadas que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia son:

*Primera. Determinar si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, para comprobar el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real.*

*Segunda. Determinar si, en caso de no estar conforme, el interesado puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho o resulta obligado a promover una tasación pericial contradictoria para desvirtuar el valor real comprobado por la Administración tributaria a través del expresado método, habida cuenta de que es el medio específicamente regulado para cuestionar el valor comprobado por la Administración tributaria en caso de discrepancia.*

*Tercera. Determinar si puede ser considerado como precio medio de mercado del inmueble urbano transmitido, que refleja su valor real, el precio satisfecho por el adquirente en una situación puntual y excepcional en el mercado local..."*

En segundo lugar, las precisiones que, según la propia sentencia, resultan imprescindibles para acotar el objeto casación al y ponerlo al servicio de la formación de doctrina jurisprudencial, y que son las siguientes:

*1.- Es cierto que esta Sala, mediante sentencias (dos) de 6 de abril de 2017, pronunciadas en los recursos de casación nº 888/16 (ES:TS:2017:1358 )y 1183/20168 (ES:TS:2017:1361 ), ha estimado sendos recursos planteados por la Administración autonómica allí recurrente, sobre una cuestión evidentemente emparentada con la aquí controvertida, pero con la que son visibles apreciables diferencias de perspectiva y enfoque, en tanto en aquéllos dos asuntos el objeto de nuestro pronunciamiento era, abstractamente, la validez de una orden autonómica de aprobación de los coeficientes que servían de índices al valor catastral, siendo significativo que en tales recursos, a los que les era aplicable la derogada regulación del recurso de casación, no se plantease motivo alguno en relación con los artículos 10.1 y 46, así como sus concordantes, del TRLITP.*

*2.- Por lo demás, algunas de las declaraciones que, principales o accesorias, contienen las aludidas sentencias de esta Sala, han de ser objeto de necesaria modulación, en la medida en que el recurso de casación aquí promovido les atribuye un valor prácticamente absoluto del que en realidad carecen. En particular, destaca la idea de la pretendida discrecionalidad de la Administración para seleccionar cualesquiera de los métodos de valoración enumerados en el artículo 57.1.b) de la LGT, en relación con toda clase de tributos -y para toda clase de bienes o derechos-, lo cual no es admisible en los términos y con la amplitud con que tal proposición se exterioriza en el recurso.*

*3.- Otro de los escollos, al menos aparentes, que dificultan nuestro quehacer reside en la circunstancia de que la Administración se ha valido en este caso de una disposición reglamentaria que, con alcance general, sustituye la comprobación directa e individualizada del bien de cuya tasación se trata por algo esencialmente diferente. Al margen del problema que representa que la orden autonómica no haya sido objeto de impugnación indirecta con ocasión del recurso dirigido frente a la liquidación -que no sería, eventualmente, un obstáculo para su inaplicación, como autoriza el artículo 6 de la LOPJ - lo cierto es que las nociones esenciales para la comprensión del ejercicio de la potestad comprobadora de la Administración deben venir referidas al contenido normativo de esa orden.*

*En la selección del rango reglamentario se residencian, pues, todos los problemas dogmáticos que conlleva la práctica comprobadora, en tanto sus determinaciones no se limitan a ser el punto de partida de la comprobación, sino también el de llegada -pues no hay otra comprobación que la mera aplicación directa y mecánica de lo prevenido en el reglamento-, de suerte que, como vamos a desarrollar, son ahora polémicas y merecen una respuesta ad casum las sustanciales ideas de motivación, comprobación singular e individualizada, visita al inmueble objeto de avalúo, así como la presunción de certeza de la autoliquidación y su pugna con la antagónica presunción que surge de lo regulado en un reglamento.*

*4.- Con todo, la dificultad mayor que el recurso de casación ofrece al desarrollo adecuado y pleno de la labor que institucionalmente nos incumbe -ya lo hemos anticipado- es la de deslindar el puro terreno de la valoración probatoria, vedado en el debate casacional, de aquél otro que sí nos corresponde afrontar, el de la vertiente normativa de la prueba del valor real y el de la idoneidad del método establecido en el artículo 57.1.b) de la LGT para servir de comprobación de los valores en aquéllos impuestos cuya base imponible viene constituida por el valor real del bien transmitido, como es el caso del impuesto que grava las transmisiones patrimoniales.*

*Tal labor de delimitación entre aquello que debemos excluir de nuestro análisis y aquello otro que debemos incorporar a los elementos de nuestra decisión no resulta fácil, en términos generales, y menos aún lo es*



en este caso, pues tanto la sentencia como los escritos rectores de las partes comparecidas en la casación, particularmente el de interposición, localizan de forma insistente el centro de gravedad de sus respectivas tesis y argumentos en una cuestión de índole esencialmente probatoria.

Por decirlo de forma resumida, la sentencia impugnada descansa en la apreciación fundamental de que el recurrente ha acreditado en el seno del proceso judicial que el valor de adquisición declarado es coincidente con el valor real del inmueble que compró, afirmación que, en su núcleo mismo, entraña una declaración de índole fáctica ante la que debemos necesariamente detenernos. Las partes comparecidas, a excepción del Abogado del Estado -que se abstuvo de formular oposición, dada la peculiaridad de su situación procesal-, insisten en el empleo de argumentos que en buena medida se refieren a la valoración de la prueba en varios de sus aspectos. Así, en el escrito de formalización del recurso se pone de relieve la falta de acreditación por el recurrente del valor real, las presunciones legales que favorecen a la Administración, los medios de prueba admisibles, la actividad probatoria desplegada y la acreditación del valor real del inmueble transmitido. Ni siquiera, en ese contexto, imputa a la sentencia arbitrariedad o irrazonabilidad en la obtención de su fallo.

Precisado lo anterior sólo queda reproducir los argumentos de la sentencia, de indudable trascendencia, que van dando respuesta a los interrogantes planteados y que justificaron la admisión del recurso de casación:

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

"(...) Ciertamente, la Ley General Tributaria ( art. 52) establece unos "medios" con arreglo a los cuales la Administración tributaria podrá comprobar el "valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible", medios de comprobación a los que, conforme al art. 46.2 Real Decreto Legislativo 1/1993 , habrá de sujetarse en todo caso cuando, a los efectos del ITP, pretenda cuantificar el valor real de los bienes o derechos transmitidos. Y también es cierto que tanto la referencia al "valor real" -por muy indeterminados que resulten los vocablos "valor" y "real"- cuanto la existencia de estos medios tasados de comprobación para determinarlo, permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda o, lo que es igual que, en detrimento de la reserva de ley recogida en el art. 133.1 C.E. , le esté permitiendo cuantificar, sin límite alguno, un elemento esencial del tributo. Estamos aquí, como en otros supuestos ( STC 233/1999, de 16 de diciembre , FJ 19 a)), ante una fórmula -el "valor real"- que impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias".

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

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

i) Que la reseñada sea una doctrina concebida en principio para concretar los requisitos y condiciones de la prueba de peritos de la Administración no debe constituir un obstáculo serio para su proyección sobre cualquier valoración correctora que afectase a bienes inmuebles, cuando menos en el ámbito del impuesto que examinamos. De lo contrario, quedaría en manos de aquélla la decisión sobre qué grado de cumplimiento de la





*jurisprudencia está dispuesta a aceptar, pues nuestra doctrina, aun referida a la prueba de peritos, por ser ésta la empleada en los asuntos en ella examinados, puede trasladarse sin violencia conceptual a cualquier medio de comprobación, en la medida en que con él se aspire a la obtención de dicho valor real.*

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

a) *La orden de 26 de diciembre de 2011, de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad castellano-manchega, por la que se aprueban las normas para la aplicación de los medios de valoración previstos en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria a los bienes inmuebles de naturaleza urbana en el ámbito de los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, para el año 2012 -la orden de 2012, en adelante- en que se fundamenta la rectificación del valor declarado, se ha dictado en aplicación del medio autorizado en el artículo 57.1.b) de la LGT .*

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

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

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

*Como se indicó en el voto particular emitido frente a ambas sentencias mencionadas, es digna de elogio la aspiración de evitar o disminuir la litigiosidad, pero no a toda costa, pues parece que la preocupación que late en órdenes autonómicas de esta clase es la de enervar los efectos adversos de una jurisprudencia constante que reclamaba a la Administración fiscal dar cuenta razonada de las valoraciones acometidas, tratando de soslayarse con este nuevo método que se mantenga el control judicial de las comprobaciones de valores por el sencillo método de suprimirlas, ya que dudosamente puede admitirse que la aplicación a los inmuebles transmitidos de los coeficientes generales y únicos previstos en la orden suponga, en sentido propio y genuino, una comprobación en el sentido de los artículos 57 y 135 LGT .*

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

f) *Por otra parte, el enjuiciamiento casacional de este asunto impone una consideración particular sobre los aspectos comentados: de un lado, si el medio elegido por el reglamento -con carácter preferente, según en la propia orden se impone, aun sin previa habilitación normativa de rango suficiente, sobre los demás medios-, que establece coeficientes únicos e inamovibles sobre el valor catastral para todo el municipio, es apto para*



el hallazgo, de un modo global y abstracto, del valor real de los bienes o derechos transmitidos o de los que sean objeto de actos o negocios jurídicos, que es la base imponible del impuesto (arts. 10.1 y 30 del TRLIPTP); de otro lado, si cabe efectuar una valoración positiva, no ya de esta concreta orden como fuente legitimadora del acto administrativo comprobador impugnado en la instancia, sino del sistema mismo que, con inspiración en el artículo 57.1.b) LGT, han adoptado varias comunidades autónomas, máxime cuando, entre otras razones, su utilidad y eficacia quedan condicionadas a la rigurosa observancia de las previsiones que impone el 158.1 del Real Decreto 1065/2007, Reglamento de gestión e inspección tributaria, de que "...la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de tiempo de validez hayan sido objeto de aprobación y publicación por la Administración tributaria que los vaya a aplicar".

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

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

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

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

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

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

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

Así, la dicción legal del artículo 57.1.b) LGT, que habla de estimación por referencia a los valores, no de aplicación de valores, permite interpretar la norma en el sentido de que tales valores puedan ser un punto de



partida estimativo, con el necesario complemento, para la asignación final del valor concreto, de una verdadera comprobación singular, motivada y basada en la observación directa e inmediata del bien comprobado.

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

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

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

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

**3.4** . La presunción de que gozan las autoliquidaciones tributarias.

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

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

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

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

Si las autoliquidaciones, pues, comportan una carga para el administrado, favorecida legalmente por la presunción del artículo 108.4 LGT , la respuesta a la primera pregunta enunciada en el auto de admisión debe ser negativa, por estas razones:



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

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

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

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

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

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

CUARTO.- Sobre la tasación pericial contradictoria y su pretendido carácter de carga para desvirtuar el valor comprobado.

La segunda interpelación contenida en el auto de admisión se refiere a la tasación pericial contradictoria y se enuncia así:

"Determinar si, en caso de no estar conforme, el interesado puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho o resulta obligado a promover una tasación pericial contradictoria para desvirtuar el valor real comprobado por la Administración tributaria a través del expresado método, habida cuenta de que es el medio específicamente regulado para cuestionar el valor comprobado por la Administración tributaria en caso de discrepancia".

**La disconformidad del contribuyente** con la tasación que ha efectuado la Administración a través del método de aplicación de coeficientes multiplicadores del valor catastral no necesita hacerse efectiva, necesariamente, a través de la tasación pericial contradictoria.

Es cierto que esta tasación ha pasado de ser una fase superior del procedimiento de comprobación, rodeada de garantías reforzadas para el contribuyente, a convertirse en una especie de medio impugnatorio sui generis.

Así, a diferencia de lo que ocurría en la LGT 1963, en que dicha tasación pericial contradictoria constituía un medio para comprobar valores - artículo 52.1.e)-, en la LGT 2003 actualmente vigente es un instrumento puesto en manos del contribuyente para discutir el resultado de la comprobación de valores ( artículo 57.2 ).

Según ha precisado este Tribunal Supremo, se trata de un último derecho del contribuyente frente a la comprobación de valores, y no la única manera de combatir la tasación realizada por la Administración, que antes está obligada a cumplir con su obligación de fundar suficientemente los valores a los que ha llegado ( sentencia de 29 de marzo de 2012, pronunciada en el recurso de casación nº 34/2010 ).



No es en rigor un medio de impugnación del que haya de ser informado el comprobado en la notificación del acto resultante de la comprobación ( sentencia de 5 de mayo de 2014, recurso de casación nº 5690/2011 ), sin perjuicio de que no resulta impertinente ni desatinado ofrecer tal posibilidad, que no la convierte en un recurso. De hecho, en la muy reciente sentencia de esta Sala de 22 de mayo de 2018, que resuelve el recurso de casación nº 38/2017, deliberada en la misma fecha que este asunto, sin prejuzgar su naturaleza de recurso administrativo, se declara que es necesario informar en la notificación al responsable solidario de la posibilidad de la tasación pericial contradictoria, cuando la liquidación primera hubiera estado precedida de una comprobación de valores.

También se ha declarado por la doctrina jurisprudencial que no cabe la tasación pericial contradictoria al margen de la comprobación de valores. Si hay una valoración administrativa que no se produce en el marco de tal específico procedimiento, lo pertinente es la impugnación de la liquidación por los cauces ordinarios (sentencia de 14 de noviembre de 2011, dictada en el recurso de casación nº 5230/2008 (ES:TS:2011:7569). Así, es doctrina de este Tribunal Supremo que, frente a una comprobación de valores los contribuyentes pueden optar ( artículo 134.2 LGT 2003 ) por:

- a) Promover tasación pericial contradictoria.
- b) Impugnar directamente la liquidación resultante de la comprobación y cualquier cuestión que se suscite en ella.
- c) Impugnar la liquidación después de la tasación pericial y plantear tales cuestiones.

Además del carácter meramente facultativo de la tasación pericial contradictoria (en el proceso aquí seguido las pruebas valoradas por el Tribunal de instancia han sido otras), no resulta superfluo reiterar nuestra consolidada jurisprudencia según la cual, cuando la valoración administrativa no suministra elementos y datos suficientes en que sustentar aquélla para que el ciudadano las pueda comprender y poner en tela de juicio, esa tasación deviene innecesaria y perturbadora.

Por otra parte, 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 de forma abstracta para comprobar los valores mediante actos de aplicación, en función de la capacidad de reacción a posteriori de quien resulte disconforme con ella. Según tal opinión, que late en la postura manifestada por la Administración, quien se considere perjudicado por la aplicación a su caso particular del coeficiente único municipal siempre tiene en sus manos el remedio de la tasación pericial contradictoria, que vendría a erigirse en el único instrumento válido y eficaz para hacer valer un valor real distinto al derivado de la aplicación del coeficiente que las normas autonómicas establecen.

Varias son las razones por las que resulta problemática la aceptación de esta opción legal como preceptiva y su pretendido carácter remediador de la abstracción de los valores generales e indiferenciados que la orden prevé para cada población:

a) En primer término, hemos de reiterar que 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, TRLITP). 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 efectivo es indiferente para el enjuiciamiento de una norma que será legal o ilegal, acertada o no, con independencia de los medios que el ordenamiento ofrezca para reaccionar contra sus actos de aplicación. Pero es de advertir que la tasación pericial contradictoria, en estos casos, se ve aquejada de una notable incertidumbre sobre la precisión de su objeto, que ya no sería -no podría serlo- el de contraponer una valoración singular previa mediante un informe contradictorio, sino el de revelar el desacierto, para un caso concreto, de unos coeficientes que son generales e indistintos para todos los casos posibles, hayan dado lugar o no al hecho imponible.

b) 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 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) (ES:TS:1999:7729), FD cuarto; en el mismo sentido, entre otras, las sentencias de 24 de marzo de 2003 (recurso de casación nº 4213/1998) (ES:TS:2003:2001), FD Segundo; y de 9 de mayo de 2003 (recurso de casación nº 6083/1998) (ES:TS:2003:3161), FD Segundo).



Es notorio que si tales obstáculos estructurales para contradecir la liquidación eran manifiestos en aquellos supuestos, examinados en este Tribunal Supremo, 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 inerte 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 único para todos los inmuebles del municipio, 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.

c) De tal manera, el interesado, en el municipio de Seseña (Toledo) donde se ubicaba el inmueble afectado por la transmisión patrimonial, sólo puede saber que el valor de éste es el catastral multiplicado por 1,88 -dato que, además, no le es dado a conocer en el texto de la liquidación-, pero ignora las razones de tal asignación, que varía año a año, o si hubiera sido preferible o más atinado que fuera el 2,60 o el 1,46, por 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, la situación particular o la incorporación de mejoras, entre otros.

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 2012 y para 2007 -año cuya orden contiene los coeficientes y la metodología para su obtención- y las sustanciales variaciones experimentadas en éstos, que no podrían atribuirse en modo alguno a las fluctuaciones del mercado inmobiliario, a las que no se refiere la Administración en la motivación de ninguna de ambas disposiciones, sino que parecen obedecer al puro arbitrio de ésta, que fija a su antojo unos u otros valores, pretendiendo que en cada caso sean tenidos irrefutablemente por el valor real.

d) Con independencia de tal dificultad intrínseca, hay una razón de mayor entidad jurídica aún: tal como se configura la determinación del valor presuntivo de los inmuebles en la orden aplicada por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, 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 ineluctable de ese valor real. Éste deja de ser ya -en la orden autonómica que dio lugar a la liquidación invalidada por la sentencia de instancia impugnada- un elemento comprobador más de los enumerados en el artículo 57.1 LGT para erigirse en la única fórmula posible que encierra 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 desarrolla una actividad dirigida a verificar la exactitud o desacierto del valor (singular) declarado, sino lo remite a un valor nuevo, general, presuntivo, inexorable y fruto de la discrecionalidad.

e) 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 sería el resultante de aplicar los coeficientes o índices multiplicadores del valor catastral, pues es en ellos donde residiría ahora tal valor intrínseco -así lo da a entender el escrito de formalización de la casación-, 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 vano e inservible 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. Siendo ello así, parece de difícil articulación procesal el recurso indirecto contra la orden en lo que respecta a la fijación de los coeficientes -que parece reclamar la Administración como única alternativa a la liquidación recurrida-.

f) 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 con ésta, ya que lo que se valora es lo mismo y la fórmula técnica y el objetivo perseguido también serían comunes. Sin embargo, la examinada regla se quiebra cuando no se fija el valor real mediante un acto administrativo de comprobación singular a cargo de una persona versada en la tasación por sus conocimientos y experiencia, sino que ese 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, en la medida en que aquélla ni es pericial ni está en un plano de igualdad y homogeneidad con la valoración singular propugnada por el interesado.

**QUINTO.- Las circunstancias especiales de mercado en presencia de las cuales se determina el precio de venta.**

Finalmente, la tercera cuestión suscitada en el auto de admisión nos requiere "Determinar si puede ser considerado como precio medio de mercado del inmueble urbano transmitido, que refleja su valor real, el precio satisfecho por el adquirente en una situación puntual y excepcional en el mercado local...".

Debemos aclarar que la parte recurrente en la instancia, aquí recurrida, a lo largo de todo el iter procesal del asunto en las sucesivas instancias, tiende a identificar el valor real del bien que adquirió ( art. 10 TRLITP) con el medio de comprobación a que se refiere el artículo 57.1.c) de la LGT , el de precios medios en el mercado, incurriendo con ello en una confusión jurídica que conviene deshacer antes de proseguir el examen del asunto, máxime cuando la sentencia de instancia aborda correctamente el problema, al determinar que el valor declarado ante la Administración equivale al precio satisfecho en la compraventa y se corresponde, además, con el precio de mercado, pero no es el fruto del despliegue de tal medio de comprobación.

Quiere ello decir que en el debate trabado en la instancia no pugnan estrictamente, entre sí, dos medios comprobadores de los previstos en el artículo 57.1 LGT , pues no se ha empleado por la Administración el consistente en la comprobación por referencia a los precios medios del mercado, que como método que es, requiere, en su vertiente procedimental, la previa publicación de los precios y los valores resultantes, tal como dispone el artículo 158.2 RGAT, a cuyo tenor: "Cuando en la comprobación de valores se utilice el medio de valoración consistente en precios medios de mercado, la Administración tributaria competente podrá aprobar y publicar la metodología o el sistema de cálculo utilizado para determinar dichos precios medios en función del tipo de bienes, así como los valores resultantes. En el ámbito de competencias del Estado la aprobación corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda mediante orden".

Al margen de tal exigencia, el debate en la instancia ha sido otro distinto y, es de repetir una vez más, se ha concentrado en la prueba suministrada por las partes y valorada conforme a las reglas de la sana crítica por la Sala sentenciadora: que el precio de adquisición declarado en la escritura pública y en la autoliquidación se corresponde con el efectivamente satisfecho y se atiene en mayor medida al valor real de la vivienda transmitida que el derivado de la fórmula de ignorados presupuestos y orígenes empleada para su determinación por la Administración autonómica.

En tales términos, esto es, admitiendo que el esclarecimiento del valor real que posea una vivienda y sus anejos, a los efectos de establecer la base imponible del impuesto que grava su transmisión, pertenece de lleno al terreno de la prueba procesal, insusceptible por ello de revisión casacional, parece innecesaria la contestación a tal pregunta, que por lo demás cabría entenderla implícitamente respondida con las anteriores.

En cualquier caso, a mayor abundamiento y en términos puramente hipotéticos, **la respuesta a la cuestión podría ser afirmativa** en la medida en que el valor real es aquél que pactarían dos sujetos de derecho independientes en un contexto de mercado libre y éste está condicionado, obviamente, por circunstancias de diversa magnitud y significación y, entre otras, la severa y prolongada crisis económica padecida desde la segunda mitad de la década anterior, lo que significa que el valor real, lejos de ser inmutable, puede variar en función del carácter temporal, espacial u otros a que se refiera. Además, la llamada a circunstancias particulares de mercado, debidamente acreditadas -es de reiterar una vez más que dentro del núcleo irreductible de la valoración judicial de la prueba- reflejaría más adecuadamente la capacidad económica manifestada en el sujeto pasivo, a través del impuesto indirecto que examinamos, pues si acredita que lo que declaró se corresponde con lo que efectivamente pagó, es ahí donde reside su capacidad económica manifestada en la adquisición patrimonial objeto de gravamen.

Sí conviene aclarar que, por el natural imperativo del recurso de casación, el objeto impugnatorio de éste es la sentencia dictada por la Sala juzgadora, de suerte que resulta equivocada la afirmación del recurso acerca de que el valor estimado en función del cual procede la liquidación habría sido establecido unilateralmente por la empresa vendedora en un contexto particular de mercado, con oferta y demanda cerrada. Tal afirmación pasa por encima de la labor jurisdiccional de valorar la prueba, afrontada por la Sala de instancia, que acepta como cierto el valor declarado, no por la razón subjetiva de quien procede a su establecimiento, sino por su mayor acomodo al valor real, lo que es sustancialmente distinto.

No es secundario, en tal contexto, advertir, además, que la Sra. Melisa intentó en juicio una prueba documental pertinente que, admitida por la Sala a quo, no se pudo practicar porque la AEAT destinataria del requerimiento efectuado no quiso cumplimentarlo (se refería a prueba de los transmitentes anteriores y del actual en relación con el IVA ingresado y con la base imponible de su impuesto sobre sociedades, a fin de verificar la homogeneidad



del precio). Aun no habiendo sido valorada por la sentencia tan insólita negativa a responder a un requerimiento judicial, lo que resulta relevante ahora es que, si el valor real, por hipótesis, no corresponde a lo satisfecho por el adquirente en el negocio traslativo, aquí compraventa, sino a un precio superior derivado del empleo de fórmulas abstrusas y no explicadas, tampoco lo sería, por pura coherencia, ese valor declarado si se considera desde la perspectiva del transmitente, a fin de evitar una clara incoherencia y desigualdad entre situaciones jurídicas.

**SEXO.- Contenido interpretativo de esta sentencia. \_**

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión.

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

La respuesta a esa primera pregunta exige que trascendamos de los literales términos en que ha sido formulada, lo que resulta imprescindible para satisfacer el propósito legal de formar jurisprudencia sobre la aplicación del método legal de comprobación del artículo 57.1.b) LGT, consistente en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, aquí los que figuran en el Catastro Inmobiliario. A tal efecto, la respuesta es la siguiente:

1) El método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes ( artículo 57.1.b) LGT ) **no es idóneo**, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, **para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real**, salvo que tal método se **complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora** directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo .

2) La aplicación del método de comprobación establecido en el artículo 57.1.b) LGT no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no.

3) La **aplicación de tal método para rectificar el valor declarado por el contribuyente** exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real, sin que baste para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral.

4) El **interesado no está legalmente obligado a acreditar que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real**, siendo la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia.

B.- La segunda cuestión se formula así: "determinar si, en caso de no estar conforme, el interesado puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho o resulta obligado a promover una tasación pericial contradictoria para desvirtuar el valor real comprobado por la Administración tributaria a través del expresado método, habida cuenta de que es el medio específicamente regulado para cuestionar el valor comprobado por la Administración tributaria en caso de discrepancia".

En armonía con una reiterada y constante jurisprudencia de este Tribunal Supremo, la respuesta a tal pregunta debe ser la siguiente:

1) La tasación pericial contradictoria no es una carga del interesado para desvirtuar las conclusiones del acto de liquidación en que se aplican los mencionados coeficientes sobre el valor catastral, sino que su utilización es meramente potestativa.

2) Para oponerse a la valoración del bien derivada de la comprobación de la Administración basada en el medio consistente en los valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes, el interesado puede valerse de cualquier medio admisible en derecho, debiendo tenerse en cuenta lo respondido en la pregunta anterior sobre la carga de la prueba.

3) En el seno del proceso judicial contra el acto de valoración o contra la liquidación derivada de aquél el interesado puede valerse de cualesquiera medios de prueba admisibles en Derecho, hayan sido o no propuestos o practicados en la obligatoria vía impugnatoria previa.





4) La decisión del Tribunal de instancia que considera que el valor declarado por el interesado se ajusta al valor real, o lo hace en mayor medida que el establecido por la Administración, constituye una cuestión de apreciación probatoria que no puede ser revisada en el recurso de casación.

C.- Finalmente, consideramos que la respuesta a la tercera pregunta, consistente en "determinar si puede ser considerado como precio medio de mercado del inmueble urbano transmitido, que refleja su valor real, el precio satisfecho por el adquirente en una situación puntual y excepcional en el mercado local", resulta innecesaria, no sólo porque esa valoración se sitúa igualmente en el terreno de la valoración probatoria, sino porque, además, debe entenderse ya contestada en las respuestas a las preguntas anteriores.

SÉPTIMO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

El recurso de casación deducido por la Administración impugnante debe ser desestimado, como consecuencia necesaria de todo cuanto hemos expuesto.

La sentencia de instancia es adecuada a derecho en cuanto valora los hechos litigiosos y da prevalencia al valor declarado del inmueble por el interesado sobre el valor presuntivo derivado de la aplicación de la orden autonómica de la Administración.

En tal sentido, no hay infracción en la sentencia de los preceptos que se suponen infringidos en el escrito de interposición, ya anunciados en el de preparación: el artículo 46 del TRLITP, los artículos 57.1 y 2 y 135 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y el artículo 158 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, según los hemos interpretado en los fundamentos anteriores, pues tales preceptos habilitan a la Administración para utilizar determinados medios de valoración a efectos de comprobar la veracidad de la declaración del sujeto pasivo, pero no predeterminan el resultado de tal comprobación ni impiden al destinatario reaccionar frente a ella con plenitud de medios de alegación y defensa.

En particular, el artículo 46.1 del Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre el que versa este recurso, señala que: "1. La Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado.

2. La comprobación se llevará a cabo por los medios establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria".

Dicho precepto, en su interpretación, es inseparable de lo establecido en el artículo 10 del propio Texto Refundido, que sitúa en el valor real la base imponible del impuesto, de suerte que tal comprobación sólo será posible en la medida en que el medio comprobador seleccionado por la Administración sea apto y adecuado, por su capacidad de singularizar e individualizar la tasación económica de bienes concretos, para lograr aquél valor real, **lo que no sucede, para la valoración de bienes inmuebles a efectos del ITP**, con el medio consistente en la estimación por referencia al valor catastral, corregido con el empleo de coeficientes o índices multiplicadores, si su aplicación consiste únicamente en la multiplicación del valor catastral por el coeficiente único para el municipio.

Ello determina, necesariamente, la declaración de no haber lugar al recurso de casación suscitado y la confirmación de la sentencia impugnada, por su adecuación al ordenamiento jurídico.

En el caso de autos, como dijimos, el recurso debe prosperar incluso con la anterior doctrina de la Sala. Y a mayor abundamiento con la nueva doctrina del TS.

Efectivamente, el recurrente no sólo se limitó a alegar la inadecuación del método, sino que además manifestó, desde el principio, que la Administración no había motivado la aplicación del método, y que no había tenido en cuenta las circunstancias en las que se produjo la transmisión.

El caso analizado es paradigmático sobre la inadecuación del método empleado por la Administración para establecer el valor del bien; y lo es por dos motivos.

El primero, es que guarda una extraordinaria similitud con las comprobaciones de valor que la Administración llevó a cabo en las transmisiones de inmuebles en Seseña (Toledo), por la Sociedad Altamira S.A perteneciente al Banco de Santander, y como antes dijimos, la Administración aplicó el método de valoración catastral por coeficiente; los compradores recurrieron alegando que el valor real era el declarado, pues todos los pisos vendidos por Altamira lo fueron con fuertes rebajas por la situación de crisis económica. La Sala anuló las comprobaciones y liquidaciones aceptando los argumentos de los recurrentes de falta de motivación e inadecuación al valor real. El TS no sólo ha confirmado el criterio de la Sala, sino que ha ido más allá, estableciendo una nueva doctrina sobre la aplicación de métodos abstractos de valoración como el previsto en el artículo 57.1 b) de la LGT.

En el presente caso, la SAREB, actuando como Banco, al igual que la mercantil Altamira, ha vendido varios inmuebles en el mismo edificio y por precios similares, lo que viene a justificar que el precio fijado se acomoda al valor real.



Y en segundo lugar, las características propias del vendedor; la SAREB, aun teniendo naturaleza mercantil, tiene una importantísima participación del Estado, que el recurrente cifra en el 45 %; ello nos lleva a afirmar que la intervención del Estado en la concreción del precio, para dar salida a los inmuebles procedentes de otras entidades bancarias, conocidos como " *activos tóxicos*", ha sido esencial, y precisamente por su propia naturaleza y finalidad, ha ido acomodando el valor de los inmuebles al precio de mercado, pues de otro modo no los daría salida e incumpliría su propia razón de existir.

Añadir que en este supuesto administración se ha limitado a aplicar el método sin ningún otro elemento o dato adicional que permita individualizar o concretar las características del inmueble. Como consecuencia de ello y completando lo ya dicho en el fundamento de derecho anterior, no podemos entender que esa valoración de la administración, inadecuada para calcular el valor real del bien que es base imponible del tributo, permita concluir que la valoración aportada por el interesado era incorrecta.

Los argumentos expuestos conocer la íntegra estimación del recurso contencioso - administrativo, con la consiguiente declaración de no conformidad a derecho de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla-La Mancha que se impugna y de la liquidación provisional que confirma.

**QUINTO.-** En cuanto a las costas de esta instancia, y por aplicación del artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso- administrativa, procede su imposición a los demandados, por mitad. Es cierto que en numerosas ocasiones hemos declarado en casos semejantes que las costas debían imponerse sólo al a Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha como gestora del impuesto, pero hemos de reflexionar ahora acerca de que tal tesis nació en el seno de la regulación de las costas anterior a la última modificación operada sobre la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, modificación que ha introducido el régimen objetivo del vencimiento. En el seno de tal régimen parece que si hay vencimiento de los dos demandados debe objetivamente también atribuirse la mitad de las costas a cada uno de ellos, de modo que expresamente alteramos la doctrina anterior por la razón indicada. En consecuencia, condenamos en costas, por mitad, a los demandados, si bien hasta un total máximo de 1.500 euros por honorarios de Letrado.

La imposición de costas en este caso es procedente aun existiendo allanamiento por la JCCM; y ello porque el recurso se habría estimado aun sin la doctrina del TS posterior a la resolución discutida.

Vistos los artículos citados, sus concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

## FALLO

**1.-** Estimamos el recurso contencioso-administrativo.

**2.-** Anulamos , por no ser conforme a derecho, la Resolución dictada por el tribunal económico administrativo Regional de Castilla la Mancha de fecha 26 de abril de 2017 que acuerda desestimar la reclamación número 02/468/14, interpuesta por don Hernan que se interpuso frente a la liquidación provisional practicada por la oficina liquidadora de Chinchilla (Albacete), notificada el 15/04/2014, por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por un total a ingresar de 5.294,08 €, en relación con el expediente de comprobación de valores número TR EH 0205 2013/486 , anulando igualmente la liquidación que confirma.

**3.-** Imponemos las costas, por mitad, a la Administración General del Estado y a la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, con el límite señalado.

Notifíquese, con indicación de que contra la presente sentencia cabe recurso de casación para ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo, que habrá de prepararse por medio de escrito presentado ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido, debiendo hacerse mención en el escrito de preparación al cumplimiento de los requisitos señalados en el art. 89.2 de la LJCA.

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

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado D. Constantino Merino González, estando celebrando audiencia en el día de su fecha la Sala de lo Contencioso Administrativo que la firma, y de lo que como Secretario, certifico en Albacete, a diecisiete de octubre de dos mil dieciocho.