

Roj: STS 3009/2012
Id Cendoj: 28079130022012100520
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 34/2010
Nº de Resolución:
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: ANGEL AGUALLO AVILÉS
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintinueve de Marzo de dos mil doce.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Señores al margen anotados, el presente recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 34/2010, promovido por la entidad **FERROVIAL INMOBILIARIA, S.A.**, representada por la Procuradora de los Tribunales doña Olga Gutiérrez Álvarez, contra la Sentencia de 6 de mayo de 2009, dictada por Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, recaída en el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 323/2007, en el que se impugnaba la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, de 28 de junio de 2007, que inadmitió por extemporánea la reclamación económico-administrativa formulada frente a la liquidación resultante de la comprobación de valores, girada por la Dirección **General** de Tributos del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo del Gobierno de Aragón, en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por importe de 340.153,39 euros.

Ha sido parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La mercantil Ferrovial Inmobiliaria, S.A. presentó la correspondiente autoliquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en lo sucesivo, ITPyAJD) devengado por la declaración de obra nueva y división de propiedad horizontal de un inmueble sito en Zaragoza, resultando un importe a ingresar por dicho concepto de 3.155.788 ptas. (folios 1-2).

El Servicio de Valoración Inmobiliaria de dicho organismo procedió a la comprobación del valor de la finca transmitida, emitiéndose dictamen pericial con la valoración comprobada del inmueble (folios 61 a 64). Consecuencia del resultado de la comprobación de valores, el 1 de marzo de 2004, la Jefa de la Sección del ITPyAJD de la Dirección **General** de Tributos del Gobierno de Aragón dictó dos Acuerdos, el primero liquidando el valor comprobado de la declaración de obra nueva (liquidación núm. Z/2004/AC/605), y el segundo el valor de la división horizontal (liquidación núm. Z720047AC/604) (folios 65 a 71), resultando una diferencia a ingresar de 7.266,87 euros y 34.153,39 euros, respectivamente.

Las liquidaciones constan notificadas a la sociedad el 8 de marzo de 2004.

SEGUNDO.- Por escrito presentado el 26 de marzo de 2004, Ferrovial Inmobiliaria, S.A. interpuso reclamación económica-administrativa (núm. 50/868/04) ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Aragón, que fue inadmitida por extemporánea mediante Resolución de 28 de junio de 2007.

Disconforme con la anterior Resolución, la representación procesal de la mercantil interpuso recurso contencioso-administrativo núm. 323/2007, formulando la demanda mediante escrito registrado el 11 de abril de 2008, en el que, en síntesis, alegaba: a) error del TEAR en el cómputo del plazo de interposición de la reclamación; b) la vulneración por el TEAR del deber de resolver sobre las cuestiones planteadas; y c) la nulidad absoluta de la liquidación practicada por falta de motivación de la comprobación de valores efectuada por la Administración Tributaria.

El día 6 de mayo de 2009, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón dictó Sentencia desestimatoria del recurso.

La Sala de instancia, tras estimar *«que la reclamación se interpuso efectivamente el último día del plazo por lo que la declaración de inadmisibilidad deviene disconforme a derecho y debe ser dejada sin efecto»* (FD Segundo), entra en el fondo de las cuestiones planteadas rechazando, en primer lugar, la falta de motivación de la comprobación de valores, por considerar *« que la misma contiene los criterios, elementos y datos tenidos en cuenta para llegar en definitiva al valor comprobado, por lo que ha de concluirse afirmando que la referida valoración, frente a lo que afirma la parte recurrente, está suficientemente motivada -es cierto que no se aporta con el informe el estudio que se cita por el que se considera que el valor real de los bienes es el 75% de las cantidades antes referidas, pero además de que dicha conclusión reduce el valor en un 25%, debe tenerse en cuenta que en ningún momento la parte interesa su aportación o puesto de manifiesto- »* (FD Sexto); y, en segundo lugar, desestima la alegación referida a la ausencia de visita del técnico que realizó la comprobación de valores de la finca objeto de valoración, al *«no [ser] por sí sola un vicio invalidante de la misma como ya ha tenido ocasión de señalar este Tribunal en anteriores sentencias - por todas la 597/2004, de 14 de septiembre, recaída en el recurso 23/2002 , o la 43/2007, de 10 de septiembre, recaída en el recurso 228/2005 -, y si bien es cierto que puede llegarse a la anulación de la valoración cuando no hayan sido tomados en consideración aspectos concretos influyentes en la misma y que habrían sido puestos de manifiesto mediante la oportuna visita de inspección, en modo alguno se acredita, ni alega, que ello sea el supuesto del caso enjuiciado, por lo que procede rechazar igualmente este motivo de impugnación y con ello el recurso interpuesto»* (FD Séptimo).

TERCERO.- Contra la citada Sentencia de 6 de mayo de 2009 , la sociedad interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina, con fundamento en que la Sentencia impugnada, al considerar ajusta a derecho la comprobación de valores realizada por la Administración tributaria, estaría infringiendo los arts. 124.1.a) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, **General** Tributaria , y 13.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes , a la vez que se opondría a la doctrina recogida en la Sentencia dictada el 29 de mayo de 2007 (rec. núm. 304/2005) por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León , Sentencia en la que se ordena realizar una nueva comprobación de valores para que sea suficientemente fundamentada la liquidación practica por unos motivos sustancialmente iguales a los alegados por la recurrente ante la Sala de instancia.

CUARTO.- Mediante escrito presentado el 31 de julio de 2009, el Abogado del Estado formuló oposición al presente recurso de casación para la unificación de doctrina, solicitando la inadmisión del mismo *«por no acreditarse debidamente la existencia de una contradicción en la interpretación de las normas jurídicas entre la Sentencia recurrida y la»* de contraste, y, subsidiariamente, su desestimación por entender que, *«[f]rente a lo que se dice en el recurso de casación, en el caso que nos ocupa no nos encontramos ante una valoración estereotipada o sumaria, sino que, como se pone de manifiesto en el Fundamento de Derecho Sexto de la Sentencia recurrida, a la vista de los folios 62 a 64 del expediente pueden conocerse perfectamente los criterios en virtud de los cuales se concluyó que la base imponible que debía tomarse en consideración a los efectos de la división horizontal del inmueble de referencia era»* la allí recogida (pág. 4).

Por escrito presentado el 3 de febrero de 2010, el Letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón formuló oposición al recurso, interesando también su inadmisión, por falta de identidad entre la sentencia recurrida y la de contraste, o la desestimación del mismo.

QUINTO.- Recibidas las actuaciones, se señaló para votación y fallo el día 28 de marzo de 2012, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Angel Aguallo Aviles, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación para la unificación de doctrina se interpone por la mercantil Ferrovial Inmobiliaria, S.A. contra la Sentencia dictada el 6 de mayo de 2009 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón , desestimatoria del recurso del citado orden jurisdiccional núm. 323/2007 , formulado frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 28 de junio de 2007, que inadmitió por extemporánea la reclamación económico-administrativa instada contra el Acuerdo de fecha 1 de marzo de 2004, de liquidación del valor comprobado de la división horizontal de una finca sita en Zaragoza, dictado por la Dirección **General** de Tributos del Gobierno de Aragón, en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD).

Como se ha explicitado en los Antecedentes, dicha Sentencia rechaza *«la alegada falta de motivación de la comprobación de valores»* por estimar que *« la misma contiene los criterios, elementos y datos tenidos en cuenta para llegar en definitiva al valor comprobado »*, y aunque *« no se aporta con el informe el estudio que se cita por el que se considera que el valor real de los bienes es el 75% de las cantidades antes referidas »*, dicho resultado *« reduce el valor en un 25% »*, poniendo de manifiesto que, además, *« en ningún momento la parte interesa su aportación o puesta de manifiesto »* (FD Sexto).

Asimismo, la Sala de instancia entiende que la *« ausencia de visita del técnico que realizó la comprobación de valores a la finca objeto de valoración »*, *«no es por sí sólo un vicio invalidante de la misma»*, y *«si bien es cierto que puede llegarse a la anulación de la valoración cuando no hayan sido tomados en consideración aspectos concretos influyentes en la misma y que habrían sido puestos de manifiesto mediante la oportuna visita de inspección, en modo alguno se acredita, ni alega, que ello sea el supuesto del caso enjuiciado»* (FD Séptimo).

SEGUNDO.- Como se ha explicitado en los Antecedentes, la parte recurrente pretende que sea casada la Sentencia impugnada, y se aplique la doctrina sentada en la Sentencia de contraste - Sentencia de 29 de mayo de 2007 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (rec. núm. 304/2005)-, en la que, ante unos hechos, fundamentos y pretensiones idénticas a las del caso actual, se declaró que la valoración del bien realizada por la Administración Tributaria no estaba convenientemente fundada porque, en primer lugar, el dictamen de peritos de la Administración que sirvió de base a la comprobación de valores en aquél supuesto *«se bas[a] en el documento presentado por el contribuyente así como los valores unitarios obtenidos de los estudios de mercado efectuados por la Junta de Castilla y León y que han sido actualizados a la fecha del devengo del impuesto y ponderados para el bien objeto de valoración según unos correctores que tienen en cuenta la categoría de la ciudad y barrio donde se ubica el bien, servicios urbanísticos de los que dispone la zona, tipología constructiva del bien, antigüedad, estado de conservación, calidades e instalaciones y por las correcciones correspondientes, según el leal saber y entender del perito»* (FD Tercero); en segundo lugar, *«no consta que el perito haya visitado el bien a valorar e incluso la propia Resolución recurrida y la Administración demandada justifican tal proceder»* (FD Octavo); y, en tercer lugar, *«no hay constancia en las actuaciones administrativas de la fecha de los "estudios de mercado", del número de valores unitarios y sectores concretados en aquellos estudios»*, además *« se desconocen las fórmulas utilizadas por el perito de la administración para "actualizar aquellos valores unitarios" »* (FD Undécimo).

TERCERO.- Planteado el recurso en los citados términos, antes de nada, debemos precisar que, conforme a reiterada jurisprudencia de esta Sección, el recurso de casación para la unificación de doctrina constituye un cauce impugnativo *«excepcional y subsidiario respecto del de casación propiamente dicho»* que tiene como finalidad la de *«potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de los criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento»* [entre muchas otras, Sentencia de 14 de febrero de 2006 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 2764/2000), FD Quinto], y *«exige un doble fundamento: la existencia de una contradicción entre la sentencia impugnada y la sentencia o las sentencias alegadas en contraste; e infracción del ordenamiento jurídico por la sentencia impugnada. Así resulta del art. 97.1 LJCA al establecer que se interpondrá mediante escrito razonado que deberá contener relación precisa y circunstanciada de las identidades determinantes de la contradicción alegada y la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida.*

Debe tenerse en cuenta, además, que entre uno y otro fundamento ha de existir una necesaria relación, entendiendo que la infracción legal imputada a la resolución impugnada ha de constituir el objeto de la contradicción denunciada. De ahí que la contradicción opere como requisito de admisibilidad del recurso y como elemento de su fundamentación.

Por consiguiente, la procedencia del recurso se condiciona, en primer lugar, a que respecto de los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, se hubiere llegado a pronunciamientos distintos (art. 96.1 LJCA), por lo que debe producirse la contradicción entre sentencias determinadas en las que concorra la llamada triple identidad: subjetiva porque las sentencias que se oponen como contrarias afectan a los mismos litigantes o a otros diferentes en idéntica situación; fáctica o relativa a los hechos fijados en la sentencia impugnada y la invocada como contraste; y jurídica referente a las pretensiones ejercitadas en uno y otro proceso, de manera que, dada su analogía, desde el punto de vista de la aplicación del ordenamiento jurídico, reclamen una solución de idéntico sentido.

En segundo lugar, es necesario que exista la infracción legal que se imputa a la sentencia recurrida y que tal infracción constituya el objeto de la contradicción entre sentencias. En virtud de ello, es preciso establecer cuál de los criterios opuestos que han mantenido los tribunales es el correcto, porque en función de esta decisión se habrá de estimar o desestimar el recurso de casación para la unificación de doctrina, ya que no basta con apreciar la contradicción para llegar a dar lugar al recurso (STS 24 de octubre de 1996). Sólo cuando se concluya que el criterio acertado es el de la sentencia antecedente se dará lugar al recurso, no en cambio si la tesis correcta es la contenida en la sentencia que se impugna» [entre las últimas, Sentencias de 11 de marzo de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 62/2004), FD Quinto , y de 20 de mayo de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 72/2003), FD Tercero].

CUARTO.- Partiendo de la doctrina que acabamos de sintetizar, debemos explicar las razones por las que esta Sección aprecia la existencia de la triple identidad a la que hemos aludido entre la Sentencia impugnada y la que se cita en la demanda como contradictoria, circunstancia que nos permite determinar cuál de los criterios opuestos que han mantenido los tribunales es el correcto o, en el caso de que ninguno de ellos lo fuera, cual es la doctrina que procede aplicar.

A) En efecto, en ambos casos, consta que no se realizó visita previa al inmueble objeto de valoración en el dictamen y en los dos se tuvieron necesariamente en cuenta circunstancias que solamente pueden apreciarse a la vista del mismo. También, resulta coincidente el hecho de que en el expediente administrativo no constase el estudio de mercado o un extracto del mismo con los datos que fueron tenidos en cuenta para la emisión del dictamen, y sean idénticas las pretensiones y los fundamentos que sustentaron las demandadas.

En relación con el hecho de la inexistencia de visita previa, la Sentencia impugnada desestima la nulidad pretendida por tal causa por la recurrente en la instancia, razonando del siguiente modo:

«Por último, por lo que hace referencia a la alegada ausencia de visita del técnico que realizó la comprobación de valores a la finca objeto de valoración debe señalarse que no es por sí sola un vicio invalidante de la misma como ya ha tenido ocasión de señalar este Tribunal en anteriores sentencias -por todas la 597/2004, de 14 de septiembre, recaída en el recurso 23/2002 , o la 443/07, de 10 de septiembre, recaída en el recurso 228/2005 -, y si bien es cierto que puede llegarse a la anulación de la valoración cuando no hayan sido tomados en consideración aspectos concretos influyentes en la misma y que habrían sido puestos de manifiesto mediante la oportuna visita de inspección, en modo alguno se acredita, ni alega, que ello sea el supuesto del caso enjuiciado, por lo que procede rechazar igualmente este motivo de impugnación y con ello el recurso interpuesto» (FD Séptimo).

Por el contrario, sobre la misma cuestión, en la Sentencia aportada de contraste, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León pronunció así:

*«Ahora bien, es criterio de esta Sala exigir de manera **general** el examen personal por el perito de los bienes a valorar ya que sin él no cabe entender correctamente realizado el procedimiento de peritación.*

No casa muy bien con el dictamen de peritos, entender una pericia bien hecha, ab initio, sin examen personal, para finalmente descubrirse que ese objeto no tiene las condiciones fácticas que se le han supuesto, o que presenta otras que aumentan o reducen notablemente su valor.

[...]

*En consecuencia pues el principio **general** ha de ser la inspección personal del bien como garantía de acierto en la singularización de la valoración, y con ello de la suficiente motivación de la resolución. Solo en casos muy concretos, y que deberán ser razonados y fundamentados, con constancia en el expediente de esa fundamentación cabrá admitir la falta de inspección personal*

NOVENO.- La razón que se expone en la contestación a la demanda en el sentido de que el perito de la Administración conoce las características del bien ya que en otro caso la parte actora hubiese denunciado en este punto los errores en los que se hubiese incurrido no es aceptable.

No se trata de decir cuales son las características del bien sino de valorarlas y ello exige, como reiteradamente ha dicho la Sala el conocimiento real de las mismas mediante el examen personal y directo de aquello que sea objeto de valoración, salvo excepciones que han de estar debidamente acreditadas y justificadas, según se ha dicho».

B) En relación con la necesidad de constancia en el expediente administrativo de gestión del estudio de mercado que sirve de fundamento al dictamen, la Sentencia impugnada afirma que *«es cierto que no se aporta con el informe el estudio que se cita por el que se considera que el valor real de los bienes es el 75% de*

las cantidades antes referidas, pero además de que dicha conclusión reduce el valor en un 25%, debe tener en cuenta que en ningún momento la parte interesa su aportación o puesta de manifiesto » (FD Sexto).

Razonamiento y conclusión contradictoria con la contenida en la Sentencia aportada de contraste que señala que «[e]n relación con los "precios medios" aducidos por el perito comprobante, la jurisprudencia advierte que no puede hacerse presumiendo la certeza de estos, sino que se requiere la justificación de las razones de su formulación y de su aplicación a los bienes concretos, se debe especificar la forma en que se han tomado en consideración esas circunstancias, siempre claro está de un modo detallado (STS 3ª sec. 2ª de 12-11-1999, rec. 7816/1992).

Por otro lado se parte de los valores unitarios obtenidos de los estudios de mercado y es lo cierto que los mismos no obran en el expediente administrativo aún cuando se recuerda que están a la disposición del interesado, sin que se sepa su procedencia exacta. Toda administración pública, y la tributaria también, debe documentar sus actuaciones por escrito (artículo 55.1 y 2 de la Ley 30/92, de 26 de noviembre), y de no tener por ciertos los hechos alegados por los interesados o cuando la naturaleza del procedimiento lo exija, el instructor deberá abrir un periodo de prueba (artículo 80 de la misma norma **general**). Finalmente, con carácter **general** el artículo 78 de la misma ley exige la práctica de oficio por el órgano administrativo de los actos de instrucción necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales deba pronunciarse la resolución. En parecidos términos se pronuncia la LGT a la hora de describir los distintos procedimientos de comprobación tributaria. Esto significa, que si la administración tributaria autonómica se remite a los registros fiscales existentes o a los estudios de mercado efectuados por ella misma para con apoyo en los mismos dictar una determinada resolución, en este caso una valoración tributaria, tal actuación es válida, pero necesariamente debe aportar al expediente administrativo un certificado o testimonio documental de los datos tributarios contenidos en aquellos registros fiscales o estudios de mercado. Esa omisión o falta de aportación probatoria supone una conducta procedimental injustificada e inadmisibles al imponer al administrado una nueva carga como es acudir al estudio de mercado o al registro fiscal de que se trate para contrastar esos datos. Adviértase que la administración demandada afirma haber seguido como método de valoración el dictamen de peritos. De aceptarse esta afirmación, no sería posible contrastar la actuación del perito sin poseer esos estudios de mercado. No es difícil pensar que para analizar la valoración, se debe tener acceso a esos valores unitarios aplicados. Y esto significa poder conocer de dónde han salido, de qué parte del total del Estudio de Mercado, y para ello resulta imprescindible su estudio u análisis. La Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2002 concluye con toda rotundidad en un supuesto similar que "La utilización de estadísticas y de relaciones de precios mínimos o medios puede servir para que la Administración decida aceptar la declaración del contribuyente, si su contenido se ajusta o aproxima a aquellos baremos o, en caso contrario, resolver practicar la comprobación de valores, pero nunca pueden ser tales datos genéricos motivación suficiente de aquella". La STS Sala 3ª, sec. 2ª, de 29 de diciembre de 1998, rec. 4678/1993 , sugiere tal interpretación, aunque no de un modo taxativo. La Sala no entra a considerar, ni tan siquiera a mayor abundamiento las consecuencias que tendrían la concreta, cabal y comprensible publicación de los estudios de mercado en los boletines oficiales. Y por otro lado, queda totalmente expedita la posibilidad del contribuyente de acreditar ante este Tribunal la incorrección fáctica o discordancia con la realidad de todo acto recogido en los tan traídos estudios de mercado, hayan sido objeto de publicación, aportación al expediente administrativo o no. Y en lo que ahora interesa, son datos concretos que denotan esa falta de motivación, la falta de aportación al expediente de los valores unitarios obtenidos de los Estudios de Mercado citados por la Junta de Castilla y León y la falta de identificación o cita concreta de cuál de esos valores unitarios ha utilizado (de los muchos existentes)» (FD Décimo).

C) Todo lo anterior pone de manifiesto, no solamente la identidad de hechos, sino también la identidad de fundamentos y pretensiones, así como la contradicción tanto de la doctrina contenida en ambas Sentencias como de la solución adoptada, pues mientras en la impugnada se desestima el recurso, en la de contraste se estimó anulando el acto administrativo impugnado.

Por ello, debemos rechazar la causa de inadmisibilidad alegada tanto por el Abogado del Estado como por el Letrado de los Servicios Jurídicos de la Comunidad Autónoma de Aragón.

QUINTO .- Una vez contrastado que se dan las identidades exigidas en el art. 96.1 de la LJCA , debe coincidir necesariamente con la recurrente en que la doctrina que se contiene en la Sentencia de 6 de mayo de 2009, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón , no es conforme a Derecho.

Pues bien, debemos comenzar afirmando que los dictámenes emitidos para la comprobación de valores, en la medida que conforman la motivación de la liquidación posterior, han de contener los elementos, datos,

razonamientos y, en definitiva, justificaciones necesarias, para que los interesados puedan conocer las razones del valor resultante que va a configurar la base imponible del impuesto, de tal modo que tengan la posibilidad de contravenirlos, poner en duda su exactitud o validez tanto respecto a las premisas sobre las que se parte, el método utilizado, como respecto al resultado obtenido. Lo contrario limitaría el derecho de defensa de los interesados, pues solamente cuando pueden conocer la existencia de la inexactitud de la valoración administrativa, pueden oponerse a la misma y articular los medios para combatirla.

En este sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones esta Sala, entre ellas, en la Sentencia de 25 de marzo de 2004 (rec. cas. núm. 79/1999) dijimos lo siguiente:

«Sobre la cuestión de la forma y motivación que han de tener las comprobaciones de valores, también se ha pronunciado esta Sala en numerosas Sentencias, así en las de 3 y 26 de Mayo de 1989 , 20 de Enero y 20 de Julio de 1990 , 18 de Junio y 23 de Diciembre de 1991 , 8 de Enero de 1992 , 22 de Diciembre de 1993 , 24 y 26 de Febrero de 1994 , 4 , 11 y 25 de Octubre y 21 de Noviembre de 1995 , 18 y 29 de Abril y 12 de Mayo de 1997 , 25 de Abril de 1998 , 3 de Diciembre de 1999 , 23 de Mayo de 2002 y 24 de marzo de 2003 .

*En esta abundante jurisprudencia se ha sentado la doctrina de que los informes periciales, que han de servir de base a la comprobación de valores, deben ser fundados , lo cual equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta; que la justificación de dicha comprobación es una garantía tributaria ineludible; que por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la elevación de la base, no puede entenderse cumplida dicha obligación, impuesta por el art. 121 de la Ley **General** Tributaria , si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o solo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta, mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven, para cualquier bien.*

Por el contrario la comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente, al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y fácticos y así aceptarlos, si llega a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir, o rechazarlos porque los reputa equivocados o discutibles y en tal caso, solo entonces, proponer la tasación pericial contradictoria a la que también tiene derecho» (FD Sexto).

A lo anterior ha de añadirse que, de conformidad con lo establecido en el art. 114.1 de la LGT , corresponde en estos casos a la Administración Tributaria acreditar que el valor adecuado a aplicar para la práctica de la liquidación es el resultante del dictamen pericial dictado en la comprobación de valores. De tal modo que obligar al contribuyente a acudir a la referida tasación pericial, de costoso e incierto resultado, para discutir la comprobación de valores, cuando ni siquiera se conocen las razones de la valoración propuesta por la Hacienda, colocaría a los ciudadanos en una evidente situación de indefensión frente a posibles arbitrariedades o errores de los peritos de la Administración, a cuyas tasaciones no alcanza la presunción de legalidad de los actos administrativos, porque las peritaciones, aunque las practique un funcionario, son dictámenes y la tasación pericial contradictoria es un último derecho del contribuyente y no la única manera de combatir la tasación realizada por la Administración, que antes ha de cumplir con su obligación de fundar suficientemente los valores a los que ha llegado, sin que el sujeto tributario venga obligado, por su parte, a acreditar el error o la desviación posible de la Hacienda Pública cuando no conoce una justificación bastante de aquellos nuevos valores. Sobre esta materia, hemos declarado que la carga de la prueba del art. 114 de la LGT , rige igualmente tanto para los contribuyentes como para la Administración, tanto en vía administrativa como jurisdiccional.

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

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

«Si el Ayuntamiento en cuyo término Municipal se realizó la obra considera que se debe determinar su coste real y efectivo después de terminada, sin perjuicio de atender a lo que conste en el certificado final de la obra si en él aparecen aumentos en la cantidad o la calidad de las partidas presupuestadas puede, en otro caso, proceder a una comprobación de valores, regida por el art. 52 de la Ley **General** Tributaria y sus concordantes y en consecuencia, al tratarse de una construcción, instalación u obra nueva, de naturaleza física, han de girar una visita "in situ" los técnicos municipales, efectuando -en su caso- las correspondientes mediciones, señalamiento de diferencias en las calidades de los materiales, etc, para que, al tiempo que establecen si lo realizado se ajusta a la licencia y si se han cumplido las previsiones del proyecto de la obra (lo primero a efectos urbanísticos y lo segundo para acreditar la habitabilidad en la primera ocupación), hagan constar las diferencias de valor constatadas, que pueden dar lugar a la correspondiente liquidación complementaria del ICIO: comprobación de valores que, en puridad de principios y al tratarse de una actuación en vía de gestión y no por actuación inspectora, debe notificarse, con la correspondiente justificación que la motiva, al contribuyente, antes y con independencia de la liquidación que ha de seguirla, para que el interesado pueda aceptarla o impugnarla separadamente si no la considera ajustada a la realidad pidiendo, en su caso, la tasación pericial contradictoria» (FD Tercero).

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

«Como esta Sala tiene declarado en Sentencias de 29 de Abril y 9 de Mayo de 1987, la comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y prácticos y así aceptarlos o rechazarlos y solo en este último caso proponer la tasación pericial contradictoria, a lo que también tiene derecho, sin que se le pueda obligar a acudir a dicho medio cuando no conoce suficientemente las razones de la valoración propuesta por Hacienda.

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

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

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

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

«En lo que se refiere al cuerpo de la valoración, han de confirmarse las conclusiones alcanzadas por el Tribunal a quo, pues «bajo el epígrafe "Cálculo del valor comprobado", el Perito aborda en primer lugar el "Método **general**. Valor de comparación o de mercado", estableciéndose única y exclusivamente que "para la determinación de este valor se valoran independientemente las zonas del inmueble destinadas a oficinas de las destinadas a aparcamientos, estimándose un valor de 630.000 ptas/m² en las oficinas y de 3.500.00 Ptas./Ud. en las plazas de aparcamiento", pero ello sin esbozar explicación alguna respecto de los concretos factores, comprendidos o no en el mencionado Sistema de ayuda al Contribuyente, que conduzca a la determinación de tales cantidades» (FD Sexto), siendo como es necesario detallar la forma en que se han obtenido tales valores.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En contra de lo que mantiene el Abogado del Estado y la Sentencia impugnada, debe rechazarse que tal defecto de motivación del dictamen, y por consiguiente de la liquidación practicada, pueda quedar subsanado por el hecho de que la recurrente no haya solicitado ni durante la tramitación en vía administrativa, ni durante el proceso judicial tramitado, su aportación o puesta de manifiesto, pues, como ya hemos señalado en el fundamento de derecho anterior, no resulta procedente *«obligar al contribuyente a acudir a la referida tasación pericial, de costoso e incierto resultado, para discutir la comprobación de valores, cuando ni siquiera se conocen las razones de la valoración propuesta por la Hacienda»*, ya que ello *«colocaría a los ciudadanos en una evidente situación de indefensión frente a posibles arbitrariedades o errores de los peritos de la Administración, a cuyas tasaciones no alcanza la presunción de legalidad de los actos administrativos, porque las peritaciones, aunque las practique un funcionario, son dictámenes y la tasación pericial contradictoria es un último derecho del contribuyente y no la única manera de combatir la tasación comprobadora de la base, realizada por la Administración, que antes ha de cumplir con su obligación de fundar suficientemente los valores a los que ha llegado, sin que el sujeto tributario venga obligado, por su parte, a acreditar el error o la desviación posibles de la Hacienda Pública cuando no conoce una justificación bastante de aquellos nuevos valores, pues en esta materia -como también tenemos declarado- la carga de la prueba del artículo 114 de la LGT, rige igualmente tanto para los contribuyentes como para la Administración, tanto en vía administrativa como jurisdiccional»* [Sentencia de 3 de diciembre de 1999 (rec. cas. núm. 517/1995), FD Cuarto; en el mismo sentido, entre otras, Sentencias de 24 de marzo de 2003 (rec. cas. núm. 4213/1998), FD Segundo; y de 9 de mayo de 2003 (rec. cas. núm. 6083/1998), FD Segundo].

SÉPTIMO.- En virtud de lo expuesto, procede la estimación del recurso de casación, sin hacer expresa imposición de costas ni en casación ni en la instancia.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución

FALLAMOS

PRIMERO.- Que debemos estimar y estimamos el recurso de casación para la unificación de doctrina formulado por la entidad **FERROVIAL INMOBILIARIA, S.A.** contra la Sentencia de 6 de mayo de 2009 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, recaída en el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 323/2007, Sentencia que casamos y anulamos. Sin costas.

SEGUNDO.- Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo núm. 323/2007 formulado contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, de 28 de junio de

2007, con la consiguiente anulación de la misma, así como de la liquidación de la que trae causa, por no ser conformes a Derecho. Sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Juan Gonzalo Martinez Mico Emilio Frias Ponce Angel Aguillo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez Ramon Trillo Torres **PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente don Angel Aguillo Aviles, estando constituida la Sala en audiencia pública, lo que, como Secretaria de la misma, **CERTIFICO** .

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ