

Expte.

DI-1422/2019-7

**SR. CONSEJERO DE HACIENDA Y
ADMINISTRACIÓN PÚBLICA
Plaza de los Sitios, 7
50001 Zaragoza**

I. Antecedentes

Primero.- Tuvo entrada en esta escrito de queja que quedó registrado con el número de referencia arriba indicado.

En la misma se hacía alusión a lo siguiente:

“Como ciudadano afectado recientemente por la propuesta de valoración y liquidación provisional del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (expediente...), quiero expresar mi profunda queja por la actuación realizada por el Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno de Aragón, en el marco de la Ley General Tributaria 57/2003, en relación a la comprobación de valores de la compra-venta del inmueble sito en (...), piso (...) sito en Miralbueno-Zaragoza. El procedimiento finalmente ha concluido con la anulación del trámite, porque se ha determinado que el valor del piso era incluso menor que el que se abonó en la compra, dicho esto por un perito tercero imparcial designado por sorteo.

En cuanto a la actuación de la Administración, se realizó de oficio por parte de la sección de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, del Departamento de Hacienda y Administración Pública. Consiste en la comprobación de valores usando el método de precios medios del mercado amparándose en el apartado c) del artículo 57.1 de la ley 57/2003. Se compara el precio del piso con los precios de una muestra de pisos vendidos en una época similar, y en unas calles que la administración considera equivalentes (a pesar de que estén bastante alejadas unas de otras o que las edificaciones difieran significativamente entre sí). En este sentido considero que estos métodos utilizados, en general, no son adecuados porque no hay comprobación directa e individualizada del bien en cuestión en ningún caso. Es un método teórico por el que no se pueden apreciar las características particulares de cada bien en cada caso, que son las que determinan el precio final en función de lo que determina el mercado.

El método utilizado se basa en la aplicación de una fórmula

matemática que valora una serie de parámetros de forma teórica (consultable en la Orden de 16 de mayo de 2013 del Consejero de Hacienda y Administración Pública). Respecto de ella la única referencia en cuanto a su rigor y fiabilidad es que ha sido elaborada por un grupo de trabajo de la universidad. No se aporta ninguna referencia al respecto sobre los autores, ni se sabe si se ha sometido a una revisión por pares, o ha sido admitida en alguna publicación científica rigurosa y de calidad contrastada.

En cuanto a la fórmula en sí, reitero que no contempla las particularidades que pueden aminorar o aumentar el precio de la vivienda. Los parámetros que aplica intentan amortiguar las obvias diferencias que existen entre el piso objeto y la muestra, pero en realidad sólo tiene efecto en lo referente a la diferencia de antigüedad, casi abismal en este caso. Consideramos que en este caso es insuficiente para compensar semejantes diferencias entre unos inmuebles nuevos y el que se ha valorado por la administración. Además, el inmueble del piso se utilizaba como residencia de ancianos, al igual que el resto del inmueble (8 pisos en total). Adjunto el total de acciones que hubo que realizar para acondicionar lo que era una residencia a una vivienda familiar:

a) Las habitaciones dedicadas a la Residencia estaban distribuidas en los pisos vendidos para su usufructo como viviendas. Carecían de habitación dedicada a cocina ya que contaban con cocina centralizada en la planta calle, y que lógicamente tuvo que construirse para que el piso fuera habitable.

b) Al momento de formalización del contrato de compraventa del inmueble, la comunidad carecía de suministro eléctrico, por lo que previo al inicio de las necesarias obras y reformas debió contratarse el suministro de energía eléctrica para obra.

c) La finca no contaba con contadores individuales de electricidad, ya que estaba todo unificado para el uso común como Residencia. Además, la instalación existente era obsoleta e insegura. Todo ello motivó la acometida e instalación de electricidad y contadores tanto en las zonas comunes del edificio (rellano y escaleras) como individualizadas para todas las viviendas del portal.

d) La finca no contaba con contadores individuales de agua, por el mismo motivo del apartado anterior. Todo ello motivó los trabajos de fontanería necesarios para individualizar los contadores.

e) La fachada de la finca presentaba graves deficiencias, debido a su antigüedad y falta de mantenimiento, que fueron detectadas tras inspección técnica del Ayuntamiento de Zaragoza, y que motivaron la realización de obras de reparación de diversos elementos de la misma.

f) Existía una serie de deficiencias, que si bien pueden parecer carencias menores, también contribuyen a depreciar el valor real de la vivienda en el momento de la compraventa; a saber: la finca carece aún a día de hoy de accesos habilitados aptos para discapacitados, teniendo que subir

una escalera para acceder al ascensor; el ascensor había sido clausurado en una inspección periódica, por lo que fue necesaria la corrección de esos defectos.

Hay facturas y documentos que acreditan todas estas actuaciones y que se adjuntaron en las alegaciones presentadas ante el órgano competente, estando disponibles en el expediente correspondiente.

En relación al cálculo del supuesto valor real del piso, el órgano competente selecciona una serie de inmuebles que considera de tipología comparable, vendidos en un período de tiempo similar al piso de Camino del Pilon 47 como ya he mencionado brevemente antes. En ambos casos la selección de testigos se puede considerar tendenciosa, a la vista de lo que a posteriori se realizó en las dos tasaciones periciales llevadas a cabo. Los inmuebles de la muestra se vendieron unos meses antes y después del que nos ocupa, y dado el barrio que es (Miralbueno, barrio en expansión) la edad media de ellos (39 en total) es de 5,4 años, comparado con los 34 que tenía nuestro piso cuyo valor en el año 2016 se quería comprobar. Además de la diferencia de años no se tuvo presente el tipo de construcción y los equipamientos en cada caso. El 95% de la muestra posee amplias zonas comunes con, piscina y zonas ajardinadas, parking y trastero, y unas calidades de construcción muy superiores a lo que se consideraba estándar en 1982. Y aún más, dentro de la muestra de pisos un 71% del total eran pisos de obra nueva, construidos en 2014, correspondientes a la urbanización sita en C/ Ibón de Astún 17. El precio del m² de los inmuebles de la muestra, salvo en algún caso concreto era muy superior al piso que nos ocupa, como es lógico, y más teniendo en cuenta, reitero, los acondicionamientos que fueron necesarios para poder usarlo como una vivienda normal.

Frente a esta situación que consideramos francamente injusta, presentamos alegaciones (en tiempo y forma) que fueron desestimadas por la Administración. Convencidos de que el valor propuesto por la Administración distaba mucho de ser el real, promovimos el proceso de Tasación Pericial Contradictoria.

Según este procedimiento, la parte interesada debe presentar una valoración emitida por un tasador oficial, a su coste, y si la diferencia entre ambos valores supera el 10%, como fue el caso, la administración asigna un segundo perito mediante sorteo entre los profesionales colegiados a tal efecto en la provincia de Zaragoza, también a coste del interesado.

Ambos peritos, actuando independientemente, escogieron una muestra de comparación que distaba mucho de la escogida por la Administración, y que se adecuaba mucho más al inmueble a valorar. Es decir, que sí se podía haber escogido una muestra más homogénea, simplemente ampliando ligeramente el periodo de venta considerado, pero buscando cierta similitud en los inmuebles.

Como las valoraciones de ambos peritos fueron similares entre ellos, y casi coincidió con el precio de venta del inmueble, muy distinta de la

propuesta por la Administración, el expediente se dio por terminado. En este caso, el procedimiento dicta que se reintegre el pago del segundo tasador (pero no del primero).

En todo caso, creemos que, por una actuación incompetente o tendenciosa la administración no escogió una muestra de pisos más acorde para comparar con el testigo, como sí se hizo en los dos peritajes, con un fin, creemos también, puramente recaudatorio y sin el objetivo de saber la situación real del mercado de compra-venta de viviendas. Aplicar un método puramente teórico como el que se utiliza puede ser útil si se comparan inmuebles de características similares, aunque se hayan vendido en períodos de tiempo distintos si se aplican los coeficientes adecuados. Pero no se puede aplicar la misma metodología con inmuebles de tan distinta tipología. Además de que no encaja en lo que podríamos denominar "sentido común", el Tribunal Supremo en la sentencia del 5 de junio de 2018, establece que la comprobación del valor real "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 aquel "valor real".

Además, en ningún momento se compensa al interesado por los costes de la tasación inicial, y ni qué decir, de los perjuicios causados en términos de angustia y estrés, y el tiempo invertido en alegaciones y trámites, repito, iniciados debido a una acción que no consideramos adecuada por parte de la administración de turno. En nuestro caso, hemos podido llevar a cabo el procedimiento con mayor o menor facilidad, pero habrá muchas más personas afectadas que desconozcan los procedimientos, no sepan escribir alegaciones, no detecten los enormes fallos cometidos, y por falta de medios o desconocimiento, acaben pagando altas sumas, que no deberían asumir. Pensamos que los ciudadanos no deberían estar así de desprotegidos frente a los caprichos recaudatorios de la Administración en funciones.

A los efectos oportunos y para que en su caso se realicen las actuaciones que se consideren convenientes, le remito este escrito."

Segundo.- Habiendo examinado el contenido del escrito de queja presentado, se resolvió admitir la misma a supervisión, y dirigirse al Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno de Aragón con la finalidad de recabar información sobre la cuestión planteada en la queja, y en particular, si considera de aplicación al medio de comprobación de precios medios de mercado la doctrina que fija el Tribunal Supremo en su Sentencia de 5 de junio de 2018.

Tercero.- El Departamento de Hacienda, en contestación a nuestra petición de información, nos remitió el siguiente informe:

“En relación con el informe solicitado por esa Institución, correspondiente al expediente DI- 1422/2019-7, sobre la comprobación de valor por la adquisición de una vivienda en el (...) de Zaragoza, se adjunta, en primer lugar, informe del Jefe del Servicio de Valoración Inmobiliaria de la Dirección General de Tributos, de 19 de diciembre de 2019, en el que se facilita la información requerida, relativa al procedimiento de comprobación de valor por precios medios de mercado, seguido en este expediente, y que se encuentra regulado en el artículo 57.1.c de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Como se indica en dicho informe, en el expediente que se analiza, se ha utilizado uno de los procedimientos legalmente establecidos, preservando en el desarrollo del mismo, los derechos y las garantías de la contribuyente, tal y como la normativa tributaria establece.

A este respecto, es importante recordar también las formas de finalización del procedimiento de Tasación Pericial Contradictoria, que promovió la contribuyente, y que pueden ser las que, a continuación, se enumeran:

*** Por entrega en la Administración de la valoración efectuada por el perito tercero, que es lo que ha ocurrido en este caso.*

*** Por el desistimiento del obligado tributario.*

*** Por no ser necesaria la designación del tercer perito. En este caso la liquidación que se dicte tomará la valoración que resulte de la tasación efectuada por el perito del obligado tributario y no podrá efectuarse una nueva comprobación de valor.*

*** Por la falta del depósito de honorarios por cualquier de las partes. La liquidación tomará el valor determinado por el perito de la otra parte y no podrá promoverse nuevamente la Tasación Pericial Contradictoria por el obligado tributario o, en su caso, no podrá efectuarse una nueva comprobación de valor por la Administración.*

*** Por caducidad de la solicitud (6 meses desde que se solicitó la Tasación Pericial Contradictoria). La liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse nuevamente la Tasación Pericial Contradictoria.*

Asimismo, se adjunta a este escrito, en segundo lugar, una adenda al informe del Jefe del Servicio de Valoración Inmobiliaria de la Dirección General de Tributos, de 19 de diciembre de 2019, en la que se aclara expresamente que no resulta aplicable al medio utilizado, en el expediente analizado, de precios medios de mercado, la doctrina que fija el Tribunal Supremo en su Sentencia de 5 de junio de 2018.”

Cuarto.- En el referido informe del Jefe del Servicio de Valoración Inmobiliaria de la Dirección General de Tributos se expresa:

“En relación con la valoración de la Administración tributaria Autonómica de la vivienda sita en (...), escalera X, planta Y, pta Z, en el barrio de Miralbueno de Zaragoza, a efectos de liquidar el impuesto de transmisiones patrimoniales, con fecha de entrada en registro del Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno de Aragón de 28 de noviembre de 2019 se remite solicitud de información respecto a la queja formulada ante el Justicia de Aragón.

Nº de expediente:(...)

Fecha devengo: 26/04/2016

Oficina gestora: Transmisiones

Obligado tributario:(...)

NIF: (...)

Valor declarado: 67.000€

Valor comprobado por Precios Medios: 107.544,68€

La valoración del inmueble a que se refiere la queja es la siguiente:

Tipología: Vivienda Colectiva

Emplazamiento: (...), escalera X, planta Y, pta Z, en el barrio de Miralbueno de Zaragoza,

Ref. Catastral: (...)

Superficie construida: 93m2

Año de construcción: 1982

En el escrito de solicitud de información con entrada en registro del Gobierno de Aragón de fecha 28 de noviembre de 2019 se da traslado del contenido expuesto por el interesado.

De manera resumida, el interesado formula queja por la actuación realizada por el Departamento de Hacienda y Administración Pública del Gobierno de Aragón, en el marco de la Ley 5812003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con la comprobación de valores en la liquidación del impuesto de transmisiones patrimoniales por la compra-venta del inmueble sito en (...), escalera X, planta Y, pta Z, en el barrio de Miralbueno de Zaragoza.

En el referido procedimiento ha sido realizada una comprobación de valor por el medio de precios medios en el mercado que se prevé en el 57.1 .c de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Dicha comprobación de valor se encuentra motivada en los términos que establece el artículo 160.31 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RD 106512007, de 27 de julio), así como en la metodología aprobada por Orden de 16 de mayo de 2013, del Consejero de Hacienda y Administración Pública, que desarrolla el medio de precios medios en el mercado en el ámbito competencial

autonómico de la Administración Tributaria de Aragón. No obstante lo anterior, al contribuyente se le han ofrecido todas la garantías que la Ley General Tributaria establece, entre ellas, la posibilidad de promover la tasación pericial contradictoria. Con fecha 17/01/2019, se presenta reserva de la tasación pericial contradictoria que determina la suspensión de la ejecución de la liquidación conforme al acuerdo de 22 de enero de 2019 de la Jefa de la Sección de Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos documentados. Resultado de ello, es un informe del perito tercero por el que determina un valor que conlleva la anulación de la liquidación provisional y una nueva liquidación conforme al valor declarado.

Entendemos que las actuaciones seguidas por la Administración tributaria autonómica son ajustadas a derecho y se encuentran motivadas, sin perjuicio que la liquidación finalmente resultante tome como base el valor declarado por el contribuyente en razón a la tasación del informe del perito tercero. Informe este que, se comparta o no en cuanto al valor determinado, siempre que se encuentre motivado, será respetado por esta Administración.

En la medida que el valor determinado por el perito tercero resulte favorable a los intereses del contribuyente, podrá entender que haber tenido que recurrir a este, aún con el beneficio que le reporta, ha supuesto un trastorno. De la misma manera, en el uso de la tasación pericial contradictoria, el contribuyente pudiera haberse sentido perjudicado por una valoración que no hubiese sido favorable a sus intereses. En cualquier caso, es de su propia naturaleza que, tratándose de un procedimiento dirimente, precisa como elementos contrapuestos de discusión de la previa valoración del contribuyente y de la valoración de la Administración que, reiteramos, se encuentra motivada en los términos legalmente expuestos.

Quinto.- Y en relación con la aplicación de la doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de junio de 2018 al medio de comprobación de precios medios de mercado, se informa por la Administración:

“Con fecha 19 de diciembre de 2019 se emite informe del Jefe de Servicio de Valoración Inmobiliaria respecto de la queja referida. Advertido que la solicitud de informe remitida por el Justicia de Aragón de fecha 19 de noviembre de 2018 contenía específica consulta respecto de si se considera de aplicación al medio de comprobación de valor de precios medios de mercado la doctrina que fija el Tribunal Supremo en su Sentencia de 5 de junio de 2018 y, entendiendo que dicha cuestión pudiera no entenderse suficientemente aclarada en el anterior informe, se procede a completar el mismo con las aclaraciones oportunas.

En primer lugar, procede indicar que el artículo 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria contiene una relación con los diferentes medios con los que la Administración puede efectuar la comprobación del valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos

determinantes de la obligación tributaria. En este caso, el medio utilizado por la Administración Tributaria es el previsto en el apartado c) de "precios medios en el mercado" mientras que la citada Sentencia del Tribunal Supremo resuelve sobre una comprobación de valor realizada por distinto medio, como es el previsto en el apartado b) de "estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal", y que se concreta en la aplicación de unos coeficientes multiplicadores sobre el valor catastral. Los requisitos y exigencias de motivación de uno y otro, desarrollados en el artículo 160 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria (RD 1065/2007, de 27 de julio), resultan distintos.

Advertido que son medios diferentes, aún cabría cuestionarse sobre si el criterio que fija el Supremo en esta Sentencia pudiera resultar de aplicación en las comprobaciones de valor efectuadas por precios medios en el mercado. A este respecto, por centrar el asunto, nos remitimos a la cita que el interesado hace del contenido de la Sentencia respecto de la comprobación del valor real: solo 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 aquel "valor real"..... Parece claro interpretar que lo que se cuestiona en esta Sentencia es si el medio utilizado de coeficientes multiplicadores sobre el valor catastral resulta adecuado para determinar el valor real de un inmueble, entendiéndose por tal, el valor individualizado del mismo.

En el fundamento de derecho sexto, contenido interpretativo de la citada sentencia, encontramos algunas claves para su interpretación: "1) El método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (artículo 57. ib) 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."

La generalidad y falta de individualización es interpretada por el Supremo únicamente en el medio de comprobación por coeficientes multiplicadores sobre el valor catastral y para el caso en que dicha comprobación no se complemente con unos requisitos adicionales. En modo alguno se hace extensivo a otros supuestos.

Si bien podemos entender que las aclaraciones particulares que se solicitan en la queja del Justicia ya quedan resueltas, aún resulta más evidente si damos lectura del párrafo que cita el interesado, pero esta vez con el texto completo del mismo contenido en el fundamento de derecho séptimo de esta Sentencia.

"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 ITR, 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".

Entendemos que el Supremo adopta este criterio sobre un sistema que toma de base valoraciones masivas como son las catastrales, cuando no se completa con otros requisitos adicionales de comprobación. En el medio de precios medios en el mercado que emplea la Administración Tributaria de Aragón cada valoración es calculada en base a una relación de testigos concretos, particulares de esa comprobación de valor, relacionados con el bien a valorar en cuanto a la zona homogénea e intervalo temporal representativo y, que por sus particulares características en cuanto a la antigüedad, superficie y calidad son ponderados en relación con las características particulares del bien comprobado.

En conclusión, tal y como se justifica, entendemos no resulta de aplicación al medio de precios medios de mercado la doctrina que fija el Tribunal Supremo en su Sentencia de 5 de junio de 2018.

II. Consideraciones jurídicas

Primera.- Se plantea por el interesado en el escrito de queja la cuestión relativa a la legalidad de utilizar por la Administración para comprobar el valor de un inmueble adquirido por el contribuyente el medio de precios medios de mercado establecido en el artículo 57.1 c) de la Ley General Tributaria, al considerar que ese medio no es el adecuado porque no hay comprobación directa e individualizada del bien comprobado, no pudiéndose apreciar las características particulares del bien, que son las que determinan su valor. Fundamenta su afirmación en la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de junio de 2018, que considera que *la comprobación del valor real "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 aquel "valor real".

Para la Administración el procedimiento de comprobación de valor por el medio de precios medios de mercado y su regulación se ajusta a nuestro Ordenamiento jurídico, y no es de aplicación la doctrina del Tribunal Supremo contenida en su Sentencia de 5 de junio de 2018, que está dictada para los supuestos de comprobación por el método de comprobación consistente en la estimación por referencia al valor catastral multiplicado por índices o coeficientes.

El fallo de la citada Sentencia establece:

“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.”

Segunda.- El Tribunal Supremo en la referida Sentencia de 5 de junio de 2018 fundamentó su decisión de anular la comprobación de valor efectuada siguiendo el método de estimación por referencia a valores catastrales, entre otras razones, en las siguientes (el subrayado es nuestro):

“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 "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".

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 confluir en el establecimiento del valor de cada inmueble -como sucede con el estado de conservación, las mejoras incorporadas, la posición relativa del inmueble en un edificio o urbanización, etc.-

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

i) Que la reseñada sea una doctrina concebida en principio para

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

Tercera.- Para el Tribunal Supremo, la doctrina que establece sobre los requisitos y condiciones que deben cumplirse en la prueba de peritos de la Administración, es aplicable a los demás métodos de valoración dispuestos en el artículo 57.1 de la Ley General Tributaria, al menos en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, pues considera el Tribunal Supremo que su doctrina puede trasladarse “*sin violencia conceptual a cualquier medio de comprobación*”.

En el caso examinado en el expediente de queja, el medio de comprobación para valorar el inmueble fue el de precios medios de mercado y el Impuesto fue el de Transmisiones Patrimoniales.

En un supuesto de aplicación del medio de comprobación de precios medios de mercado, pero de regulación diferente al de la Comunidad Autónoma de Aragón, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en su Sentencia de 2 de octubre de 2020 consideró aplicable la doctrina referida del Tribunal Supremo.

Considera dicho Tribunal que:

“En definitiva, y teniendo en cuenta los pronunciamientos de las STS aludidas, que si bien estaban dictadas a propósito del método de valoración catastral por coeficiente (art. 57. 1 b) de la LGT), establecen criterios de actuación perfectamente aplicables a este otro método, en la concreta forma en que aquí se ha aplicado, nos conduce a la afirmación inicial de que nos encontramos con una valoración abstracta, no individualizada, que aplica unos valores que no se encuentran en el expediente, con remisión al administrado a páginas webs, con explicación insuficiente o falta de explicación de coeficientes aplicados, y que por ello debemos rechazar.”

Pues bien, y de la aplicación de lo expuesto al supuesto de autos, llevan a concluir con la estimación del recurso contencioso administrativo.”

Y argumentó el Tribunal Superior de Castilla-La Mancha en su Sentencia:

“En resumen, tal y como se puede ver, se lleva a cabo la aplicación de una metodología en la que se recogen toda una serie criterios sobre los que asentar un resultado que dice se corresponden con la existencia de unos precios medios de mercado que no aparecen contrastados en el expediente, pues no justifican, precisamente, por qué se aplican esos criterios, y no otros, para la obtención de unos valores que vayan más allá de la utilización de unos coeficientes genéricos imposibles de comprender y que no dan una explicación concreta del inmueble objeto de valoración, cuando vemos que no se ha llevado a cabo una visita a la vivienda y no se justifican las razones de tal circunstancia, más allá de que no se considere necesaria, conclusión que no podemos compartir una vez que para determinar la base imponible del tributo la Ley exige buscar el " valor real del inmueble " transmitido, y mediante la metodología empleada no es posible obtener dicha valoración de mercado de manera concreta, como sí que lo sería tomando en consideración otros inmuebles similares en esa misma localidad y zona, que permitiesen concluir que el valor recogido en la escritura de compraventa no se correspondería con la real del suelo y la construcción en esa zona.”

Cuarta.- El contribuyente en el procedimiento de comprobación de valor alegó diversas circunstancias concretas del estado en el que se encontraba la vivienda valorada, que el informe de precios medios de mercado no habría tenido en cuenta:

Dichas circunstancias eran que la vivienda formaba parte de una residencia de ancianos y que carecía de cocina, de suministro eléctrico, de contador individual de luz y de agua; y que la fachada tenía graves deficiencias, y el edificio carecía de acceso para discapacitados al ascensor.

Circunstancias las descritas que deben ser tenidas en cuenta para decidir el estado de conservación del inmueble comprobado, que es un parámetro de valoración del medio de precios de mercado de Aragón.

Establece el Tribunal Supremo en la referida Sentencia de 5 de junio de 2018 que, y según reiterada y constante Jurisprudencia del Tribunal Supremo, el acto de determinación del valor real de un inmueble comprobado por la Administración ha de ser:

- Singularizado
- Motivado
- Fruto de un examen del inmueble (normalmente mediante visita al lugar.

Según consolidada Jurisprudencia del Tribunal Supremo, se dice en la referida Sentencia de 5 de junio de 2020:

“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.”

En cumplimiento de esta doctrina, y en opinión de esta Institución, en los informes de comprobación de valor siguiendo el medio de comprobación de precios medios de mercado en las transmisiones de inmuebles debería quedar justificado que se han tenido en cuenta, se han valorado, las circunstancias concretas señaladas por el contribuyente, y que pudieran suponer un menor valor del inmueble, y teniendo de esta forma el contribuyente cumplida contestación a sus alegaciones y conociendo las razones por las que no se estiman, puede solicitar la tasación pericial contradictoria y argumentar en defensa de su derecho lo que considere conveniente.

III. Resolución

Por todo lo anteriormente expuesto, y en uso de las facultades que me confiere la Ley 4/1985, de 27 de junio, reguladora del Justicia de Aragón, considero conveniente formular la siguiente **Sugerencia**:

Para que por los órganos competentes del Departamento de Hacienda y Administración Pública, en el informe que emitan en las comprobaciones de valor por el medio de precios medios de mercado, y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, quede justificado expresamente y de forma motivada que han valorado las circunstancias concretas que sobre el bien cuyo valor se comprueba fueran alegadas por el contribuyente

Agradezco de antemano su colaboración y espero que en un plazo no superior a un mes me comuniquen si acepta o no la Sugerencia formulada, indicándome, en este último supuesto, las razones en que funde su negativa.

Zaragoza, a 14 de diciembre de 2020

ÁNGEL DOLADO

JUSTICIA DE ARAGÓN