

DON RAMÓN JOSÉ DARIAS NEGRÍN, en calidad de tutor del Trabajo de Fin de Máster realizado por DOÑA ADRIANA NOEL AFONSO CARRACEDO,

**EXPONE:**

Que la calificación que merece, salvo mejor criterio de quien corresponda, es un **7,5 (NOTABLE)**.

NOMBRE	Firmado
DARIAS	digitalmente por
NEGRIN	NOMBRE DARIAS
RAMON JOSE -	NEGRIN RAMON
NIF	JOSE - NIF
78399598G	78399598G
	Fecha: 2019.03.11
	17:35:41 Z

**GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA VALORACIÓN  
CONTRADICTORIA DE INMUEBLES DEL ARTÍCULO 57. 1. B) DE LA LEY  
GENERAL TRIBUTARIA**

**TRABAJO DE FIN DE MÁSTER**

Máster Universitario en Abogacía

Autora: Adriana Noel Afonso Carracedo

DNI: 54115599A

Tutor: Don Ramón José Darías Negrín

Fecha: Marzo 2019

## Índice

1. Introducción.....	Página 4
2. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.....	Página 5
2.1. El hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.....	Página 5
2.2. Base imponible del impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.....	Página 7
2.2.1. El concepto de valor real como elemento determinante de la base imponible.....	Página 8
3. El artículo 57 de la Ley General Tributaria y su problemática aplicación por parte de la Administración Tributaria.....	Página 10
4. Los pronunciamientos jurisprudenciales sobre el método de comprobación de valores.....	Página 11
4.1. Exigencia de individualización al caso concreto y la visita del perito.....	Página 12
4.2. La tasación pericial contradictoria.....	Página 13
4.2.1. La tasación pericial contradictoria no es el único medio del que puede valerse el interesado para combatir el resultado de la liquidación.....	Página 14

4.3.	Obligación	de	motivación	del	
	acto.....				Página 15
4.4.	Carga	de	prueba	de	la
	administración.....				Página 17
5.	La fluctuante postura del Tribunal Supremo respecto del método de comprobación de valores del artículo 57.1 b) de la Ley General Tributaria.....				Página 19
6.	Conclusiones.....				Página 20
7.	Bibliografía.....				Página 21

## **1. Introducción**

En el presente trabajo desarrollaremos los pronunciamientos jurisprudenciales existentes hasta la fecha que tratan de determinar si el método de estimación por referencia a los valores que figuren en registros oficiales de carácter fiscal, previsto en el art. 57.1 b) LGT, puede por sí mismo, constituir un sistema válido de determinación del valor real, a los efectos del cálculo del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Dicho asunto ha generado una gran controversia y siendo objeto de un fuerte debate doctrinal ha llevado al Tribunal Supremo a pronunciarse al respecto con el objetivo de unificar criterios, salvaguardando los intereses del ciudadano ante el afán recaudatorio de la Administración Tributaria.

Por ello, la intención en este trabajo es plasmar, e ir desglosando, las garantías del ciudadano frente al actuar, en muchos casos cuestionable, de la Administración Tributaria en el cálculo del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

En primer lugar haremos una breve introducción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Acto seguido conviene, para alcanzar un mayor entendimiento, desgranar los conceptos más primarios en los que se basa la Administración Tributaria para el cálculo de la base imponible del impuesto en cuestión. Con ello nos referimos a ahondar en la problemática existente sobre la conceptualización del término “*valor real*” y los coeficientes multiplicadores. Más tarde, desarrollaremos conjuntamente la legislación y jurisprudencia al respecto, para en último lugar hacer mención a los errores habituales que la Administración Tributaria comete y que dan la opción al contribuyente de instar la nulidad del procedimiento.

## **2. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas**

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) está regulado en el Real Decreto Legislativo 1/1993, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJD) y en el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, que aprueba el Reglamento de este Impuesto (RITPAJD).

Se trata de un Impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, conforme a la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Por tanto, los tipos impositivos varían en función a cada Comunidad Autónoma.

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) engloba las operaciones societarias (OS), los actos jurídicos documentados (AJD) y las transmisiones patrimoniales onerosas (TPO). Prestaremos mayor atención en este trabajo a las transmisiones patrimoniales onerosas (TPO).

### **2.1. El hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas**

Para comenzar trataremos los presupuestos que la Ley fija para entender realizado el hecho imponible de la modalidad TPO.

En primer lugar es necesaria la transmisión onerosa inter vivos de un bien o derecho, y que dicho bien o derecho integre el patrimonio de una persona física o jurídica.

Dentro de las transmisiones onerosas el negocio jurídico más habitual a partir del cual se instrumenta es el contrato de compraventa, mediante el cual uno de los contratantes se obliga a entregar una cosa determinada y el otro a pagar por ella un precio cierto, en dinero o signo que lo represente (artículo 1445 del Código Civil). También existe otra clase de enajenaciones menos habituales como son las permutas, subastas, transmisiones en concursos de acreedores, expropiaciones forzosas, y de otra clase. Aunque si todas estas

transmisiones tienen lugar dentro de operaciones societarias no deben tributar por TPO sino que es de aplicación el impuesto de Operaciones Societarias.

Asimismo, conviene hacer hincapié en la necesidad del carácter oneroso del negocio jurídico, puesto que su exclusión implica que dicha transmisión estaría sujeta al ISD y no a la modalidad de TPO.

En ciertas ocasiones es difícil discernir si estamos ante una transmisión gratuita u onerosa, pudiendo ser un negocio jurídico mixto en que parte del acto es gratuito y debe por tanto tributar por el ISD, y parte del acto es de carácter oneroso, y por tanto tributa por TPO.

De igual manera, es necesario que se trate de tráfico patrimonial entre particulares, ya que si se tratara de tráfico mercantil, cuando el transmitente sea empresario o profesional, en el caso de la Comunidad Autónoma de Canarias sería de aplicación el tipo de IGIC correspondiente y en el resto de España el tipo correspondiente al IVA, y el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD), y no sería gravado por TPO, ya que se trata de tributos incompatibles entre sí.

Es importante saber, en el caso de operaciones entre empresarios o profesionales, que resulta más favorable para el contribuyente en estos casos optar por el tipo de IVA o IGIC, ya que lo abonado en ese concepto puede disminuir la cuotas tributarias que el empresario o profesional deba ingresar a posteriori, al deducirlo como IGIC o IVA soportado.

Pero para saber si la transmisión del bien debe tributar por TPO o por IGIC (por IVA en el caso de realizarse la operación en Península), depende como hemos dicho en primer lugar de que el transmitente sea empresario o profesional, y en segundo lugar dependerá de la naturaleza del bien a transmitir.

También cabe que una transmisión esté sujeta a IGIC (o IVA en el caso de realizarse la operación en Península), pero la misma esté exenta. Por lo que el comprador debe en estos casos liquidar el impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO).

El fundamento de este tributo lo encontramos en la capacidad económica que evidencia la adquisición del bien o derecho. Por lo que el incremento patrimonial que experimenta el

nuevo titular del bien sirve de base para la exigencia del tributo, y que desarrollaremos a continuación.

## **2.2. Base imponible del impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas**

Después de una breve introducción al hecho imponible del impuesto, el cual constituye el punto de partida necesario e ineludible de nuestro estudio, vamos a dedicar otro espacio a desarrollar la problemática que gira en torno a la cuantificación de la base imponible del impuesto.

En concreto, porque de ello vamos a discutir a lo largo de este trabajo, nos centraremos a partir de ahora en la utilización de conceptos jurídicos indeterminados para cuantificar la base impositiva cuando el elemento objeto de imposición es un bien inmueble, ya que en mayor medida nos centraremos en las comprobaciones de valores fruto de compraventas de viviendas.

El artículo 10.1 del TRLITPAJD establece que la base imponible la constituye el *valor real* del bien o derecho transmitido, pudiendo deducir las cargas que disminuyan su valor, pero no las deudas garantizadas con prenda o hipoteca.

Por ello para comenzar correctamente nuestro estudio conviene resaltar la indefinición y falta de consenso existente en el articulado de normas tributarias sobre el concepto de “*valor real*” de los bienes. Así, la Ley ni define tal concepto ni fija criterio o parámetro alguno que permita al contribuyente fijarlo. Pese a tal indeterminación, como se trata de un sistema de autoliquidación, es el contribuyente quien debe declarar ese *valor real* del bien para el cálculo de la base imponible del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, lo que da lugar a una continua batalla administrativa y judicial entre la Administración Tributaria Autonómica correspondiente y los contribuyentes afectados, cuando tiene lugar por ésta una comprobación del valor del bien declarado.

Esto ocurre porque el contribuyente declara como base imponible el precio efectivamente abonado para adquirirlo. Sin embargo, la Administración Tributaria en un celo genérico de luchar contra el fraude y motivada por la necesidad de recaudar, asume constantemente que el contribuyente no declara el precio auténtico de la transacción, sino el escriturado, y por

tanto no admite que la base imponible la determine el precio que el contribuyente ha pagado por el inmueble. Entonces la Administración Tributaria inicia la comprobación y decide que el valor del bien se estima claramente mejor a partir de cálculos matemáticos genéricos, abstractos y, basados en coeficientes desactualizados. Lo que es indiscutible es la injusticia que se comete al aplicar por parte de la Administración Tributaria el método de estimación del artículo 57.1 b) LGT, sin razonar su aplicación ni explicar cómo llega a tales cálculos, pero esto lo trataremos más adelante.

Volviendo a centrarnos en el cálculo de la base imponible del impuesto, la misma equivale al valor del bien (con la indefinición que ello supone), multiplicado por el tipo impositivo del 6,5%, en el caso de adquisiciones de bienes inmuebles en la Comunidad Autónoma de Canarias.

### **2.2.1. El concepto de valor real como elemento determinante de la base imponible**

Es necesario, como hemos dicho anteriormente, partir del concepto más básico sobre el que gira todo nuestro estudio, esto es, del concepto de “*valor real*”, para poder entender la problemática que gira en torno a las comprobaciones de valores de Hacienda, en tanto el mismo determina la base imponible del impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas; y como veremos a continuación, ni legalmente, ni jurisprudencialmente se ha concretado una noción clara y definitiva de lo que debemos entender por “*valor real*”.

Este problema ha estado presente durante muchos años, y lamentablemente lo sigue estando hoy en día. Jurisprudencialmente se le definió como “*el que no es irreal, el que no es ficticio*”, y a nivel doctrinal se decía del que es “*intrínseco*” (Banaoche Pérez, 2019), pero ambas definiciones resultaban insuficientes para poder entenderlo. Tampoco se asimilaba al precio de mercado, ni al valor catastral, pues si en ellos coincidiera, ya el legislador lo hubiera plasmado en la norma, y lo mismo no ha ocurrido.

En uno de los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo, el mismo aseveró que se trata de un “*concepto jurídico indeterminado de imprecisos perfiles*” (STS 843/2018, 23 de Mayo de 2018), y así se ha puesto de manifiesto a lo largo de toda su jurisprudencia. Ante la indefinición legal que caracteriza a este concepto, el Tribunal Supremo ha intentado

concretarlo, arrojando luz sobre el mismo, pero todavía quedan flecos por definir. En este sentido, afirma que no existe sobre este concepto *“un guarismo exacto, único y necesario, sino una franja admisible entre un máximo y un mínimo”* (STS 843/2018, 23 de Mayo de 2018). Ello lleva a que se acepte como *“valor real”* a veces el valor declarado por el contribuyente, en otras ocasiones se toma el valor catastral, otras veces el que dictamina el perito, otras el precio de mercado, otras el que resulte de las tasaciones hipotecarias, u otros medios de comprobación legalmente previstos como el que desarrollamos en este estudio.

Lo cierto es que aunque legalmente no se configura así, frecuentemente el concepto de *“valor real”* se asemeja por los tribunales al de *“valor de mercado”*. Siendo definido por el Tribunal Supremo como *“el precio que sería acordado en condiciones de mercado entre partes independientes...”* (STS de 18 de junio de 2012).

La sentencia de 23 de mayo de 2018 define el *“valor real”* como *“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”*. Esta definición viene a colación del caso que estudiaremos a continuación en tanto el método del artículo 57.1 b) no tiene en cuenta lo fluctuante que es el mercado inmobiliario, ignorando las caídas duraderas y significativas de los precios de las viviendas en estos últimos años, o por lo menos, la Administración Tributaria parece mostrarse ajena a lo acontecido en este país, como así estudiaremos.

Además, el celo genérico de la Administración Tributaria de negar que el administrado declare el precio que efectivamente pagó por el bien, lleva a entender que se está gravando por tanto una capacidad económica inexistente.

El Tribunal Constitucional ha dictaminado al respecto que *“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).

A pesar de su complejidad e inconcreción, lo cierto es que el “*valor real*” solo puede llegar a obtenerse atendiendo al negocio jurídico concreto que lo crea, así como de las características propias de ese bien singular que se está valorando. No pudiendo entender admisible para su obtención el empleo de métodos estimativos que utilizan tablas y coeficientes genéricos alejados de la realidad del inmueble en cuestión.

### **3. El artículo 57 de la Ley General Tributaria y su problemática aplicación por parte de la Administración Tributaria**

El artículo 57.1 LGT puntualiza los distintos métodos que tiene la Administración Tributaria para realizar la comprobación de valores de un inmueble, pero por su gran complejidad nos centraremos como hemos dicho anteriormente de manera exclusiva en estudiar el comprendido en la letra b) de la disposición: “*Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal*”. Ello implica la aplicación de coeficiente multiplicadores, que la Administración autonómica respectiva apruebe, sobre los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal, que en el caso que nos ocupa, al tratarse de bienes inmuebles, el registro en cuestión es el Catastro Inmobiliario.

La Administración Tributaria podrá proceder a la comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el citado artículo salvo cuando el obligado tributario “*hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios*”, como recoge el artículo 134.1 LGT y el artículo 157.1 del Real Decreto 1065/2007. Es decir, la Administración no podrá iniciar una comprobación de valores si el contribuyente ha liquidado el impuesto respetando el valor dado por ésta.

El método de comprobación de valores dispuesto en el artículo 57.1. b) se conoce como “*comprobación de valores objetiva*”, en tanto se obtiene a partir de “*métodos objetivos, indiciarios y presuntivos*” (STS 639/2017, de 6 de Abril de 2017). La idoneidad del método

queda supeditada a la exactitud y correspondencia de los valores matemáticos empleados respecto a la realidad de los inmuebles que se valoren. Ya de por sí la remisión a estos valores numéricos genera dudas de su correspondencia con la realidad, más aún porque los valores catastrales no son revisados con frecuencia (artículo 32 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario).

Esta situación lleva a que las Administraciones, ante la falta de actualización de los valores que se toman como referencia en la comprobación, apliquen descuentos en los citados porcentajes, lo que nos hace reflexionar aún más sobre lo alejado de la realidad que pueden llegar a estar los citados cálculos, y todo ello en perjuicio una vez más de los contribuyentes.

Por otro lado, el Tribunal Supremo ha manifestado su desconcierto al analizar las variaciones en los coeficientes de algunas Comunidades Autónomas, ya que se trata de variaciones sustanciales en los mismos, que no pueden ser explicadas por fluctuaciones en el mercado, sino más bien por la liberalidad de la Administración en la fijación de éstos. Además, el Tribunal Supremo también se muestra crítico con que dichas variaciones “*no hayan merecido una mínima explicación a los ciudadanos*” (STS 942/2018, de 5 de junio de 2018).

#### **4. Los pronunciamientos jurisprudenciales sobre el método de comprobación de valores**

Tras realizar una breve introducción al método, corresponde para una mayor comprensión, desgranar los puntos claves que han sido fuente de litigiosidad para así mostrar las conclusiones alcanzadas en torno a cada punto conflictivo.

Por ello, el presente apartado se subdivide en cuatro apartados, coincidentes con el número de puntos claves sobre los que el Tribunal Supremo ha dictaminado, y que comprenden los requisitos necesarios para entender que una comprobación de valores se ha realizado de forma válida: individualización al caso concreto, tasación pericial, la exigencia de motivación, y la carga de la prueba de la Administración.

Estudiaremos para ello principalmente la reciente Sentencia del Tribunal Supremo núm. 843/2018, de 23 de mayo de 2018, la cual es muy clarificadora al respecto.

#### **4.1. Exigencia de individualización al caso concreto y la visita del perito**

Una vez puesto de manifiesto en los apartados anteriores la inexactitud que pudiera caracterizar a los citados valores y coeficientes multiplicadores del método de comprobación de valores previsto en el artículo 57.1. b), es de gran importancia manifestar que los mismos también son aprobados con carácter general para cada municipio, sin prestar atención a las características particulares del inmueble que se está comprobando. Por lo que nos alejamos una vez más de la realidad inmobiliaria al aplicar idénticos valores a la totalidad de inmuebles de un municipio.

Así, la cuestión a debatir en este apartado, y la cual ha sido sometida a dictamen por el Tribunal Supremo, es si el método dispuesto en el artículo 57.1 b) LGT, puede por sí mismo, sin un examen individualizado, ser un modo válido de determinación del valor real del inmueble.

En este sentido, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 26 de noviembre de 2015, rechaza que la comprobación se realice a partir de la aplicación automática de los valores obtenidos de una comparación respecto de los inmuebles de la zona donde se encuentra la finca. Por lo que en la comprobación del valor de la finca que la Administración realiza, ésta debe razonar la aplicación de dicho precio medio de mercado, lo cual le obliga al examen personal del bien a valorar por parte del perito para entender correctamente realizada la valoración, como así exige el Tribunal Supremo.

Esta reciente Sentencia del Tribunal Supremo extiende por tanto la exigencia de la visita del perito, que antes solo era para el método previsto en el apartado e) del artículo 57.1 LGT, para el caso de comprobación del apartado b). El objetivo de esa visita del perito es garantizar al contribuyente, con la inspección física del inmueble, que el valor obtenido se corresponde con el valor real del inmueble.

Así, no cabe admitir como válidas en palabras de nuestro más alto Tribunal, las “*valoraciones colectivas genéricas e indeterminadas*”, ni para aquellas que definen el valor del bien, ni para las que establecen los coeficientes multiplicadores, pues aunque las mismas son de gran ayuda para la Administración Tributaria en el cálculo del tributo, facilitando la gestión tributaria, y pese a su intención de esquivar la realización de un examen individual del inmueble, por considerar que el mismo haría inoperante un mecanismo de comprobación de valor que está explícitamente recogido en la Ley, el Tribunal Supremo considera al respecto que “*la contrapartida es palmaria, el alejamiento de la realidad sustantiva del valor de cada inmueble y esencialmente del cumplimiento del presupuesto del art. 10 del Texto Refundido que exige que la base imponible del Impuesto esté constituida por su valor real*” (STS 640/2017, de 6 de abril de 2017).

No puede por tanto la Administración Tributaria, para entender realizada la comprobación de valores, cumplir solamente las exigencias del artículo 158 del Real Decreto 1065/2007, del Reglamento de gestión e inspección tributaria, en el que solamente se exige 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*”. Es necesario el examen individualizado del inmueble que se esté comprobando, y que la Administración justifique por medio de ese examen individualizado los cálculos utilizados para obtener el valor real del bien.

En síntesis, se exige la valoración individual del bien en cuestión que justifique la aplicación de coeficientes medios al bien concreto adquirido. No cabe por tanto atribuir al bien concreto el valor medio de la zona o aludir por tanto a valores genéricos, pues ello se aleja estrepitosamente de la realidad física y concreta de cada inmueble.

#### **4.2. La tasación pericial contradictoria**

En un principio, la defensa de la Administración Tributaria frente a la aplicación de este método era que si el interesado se mostraba disconforme con la misma, siempre contaba con la posibilidad de solicitar la tasación pericial contradictoria (artículo 57.2 LGT). No

preocupándose por tanto de si el método que empleaba era de por sí fiable, sino intentando salvar la cuestión apelando a la posibilidad que tiene el contribuyente de contradecir la valoración solicitando un dictamen pericial. Pero dicho dictamen se encuentra condicionado en tanto la valoración es fruto de una operación aritmética en función de valores estimativos aprobados por la Administración, lo que convierte al dictamen del perito en un instrumento de difícil utilidad para el interesado, ya que la valoración no atiende a la realidad del inmueble, sino a coeficientes que la Administración aprueba unilateralmente, los cuales han sido fuertemente criticados por su arbitrariedad y por la falta de motivación del origen y actualización de los mismos.

Por tanto, el argumento de la posibilidad de optar por la tasación pericial contradictoria no convence de por sí pues se establece como un instrumento opcional del interesado, cuya opción no obsta para considerar en sí mismo la valoración realizada de dudosa legalidad.

El interesado desconoce ante qué debe reaccionar, pues desconoce cómo se alcanza el resultado de la liquidación. Las operaciones aritméticas que se utilizan juntos con los coeficientes son en sí mismas el método de comprobación de valores, no complementarias al mismo. Por lo que el interesado debe atacar coeficientes ficticios que no sabe cómo se alcanzan.

Cada vez existen más voces que critican la idoneidad de la valoración objetiva de inmuebles, pues el interesado desconoce el fundamento de la misma y se ve indefenso para poder combatirla (STS 29 de marzo de 2012 , STS de 3 de diciembre de 1999, STS de 24 de marzo de 2003, STS de 9 de mayo de 2003, entre otras).

#### **4.2.1. La tasación pericial contradictoria no es el único medio del que puede valerse el interesado para combatir el resultado de la liquidación.**

El Tribunal Supremo contesta también a la pregunta de si, en caso de no estar conforme, el contribuyente puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho o solamente tiene la opción de promover una tasación pericial contradictoria para rebatir el valor real

comprobado por la Administración tributaria mediante la aplicación del método del artículo 57.1.b de la Ley<sup>1</sup>.

Respecto a esto, el Supremo confirma su jurisprudencia anterior y dictamina que la tasación pericial contradictoria no se trata de un mecanismo que el contribuyente se vea obligado a emplear en caso de disconformidad, sino que su utilización es opcional. Si el contribuyente no está de acuerdo con el resultado de la declaración, obtenida a partir de la aplicación de los coeficientes multiplicadores por el valor del bien que se tome como referencia, el interesado puede valerse de cualquier medio admisible en derecho, debiendo tenerse en cuenta lo establecido sobre la carga de la prueba que recae en la Administración<sup>2</sup>.

#### **4.3. Obligación de motivación del acto**

Al respecto, observamos distintos posicionamientos en las sentencias estudiadas. Por un lado, en un principio se consideraba que *“tratándose de liquidaciones en las que los valores comprobados hubieran sido estimados por referencia a los que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, deben reputarse suficientemente motivadas cuando expresen los datos catastrales del inmueble, el coeficiente multiplicador aplicado, el resultado que la operación arroja, y la normativa que sustenta el citado coeficiente”* (STS 17 de diciembre de 2015, STS de 6 de abril de 2017, STS de 30 de abril de 2014 y STS de 17 de febrero de 2014). Por lo que observamos que la línea jurisprudencial mantenida en los últimos años respalda la actuación de la Administración Tributaria al no exigir motivación del acto, por considerar que cumpliendo los requisitos del apartado b) del artículo 57.1 LGT y su norma reglamentaria de desarrollo autonómico, es por sí suficiente para llevar a cabo la comprobación, no exigiendo otra carga adicional.

Pero por otro lado, el artículo 102.2. c) LGT relativo a las notificaciones de las liquidaciones

---

<sup>1</sup> Poderjudicial.es (2019). C.G.P.J - Notas de Prensa. Ver en línea: *“<http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Sala-de-Prensa/Notas-de-prensa/El-Tribunal-Supremo-fija-doctrina-sobre-el-metodo-de-comprobacion-del-valor-real-de-inmuebles-a-efectos-del-calculo-del-Impuesto-sobre-Transmisiones-Patrimoniales>”*.

<sup>2</sup> Poderjudicial.es (2019). C.G.P.J - Notas de Prensa. Ver en línea: *“<http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Sala-de-Prensa/Notas-de-prensa/El-Tribunal-Supremo-fija-doctrina-sobre-el-metodo-de-comprobacion-del-valor-real-de-inmuebles-a-efectos-del-calculo-del-Impuesto-sobre-Transmisiones-Patrimoniales>”*.

tributarias exige: “*la motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho*”. Igualmente, el artículo siguiente, la disposición 103.3 LGT sobre la obligación de resolver de la Administración Tributaria establece que: “*los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho*”.

En esta misma línea encontramos otros pronunciamientos más recientes de nuestro Alto Tribunal que exige que la valoración que realice la Administración debe enumerar los elementos de juicio y cálculo que han sido tenidos en cuenta para la obtención del valor comprobado. Del mismo modo, en palabras del Tribunal Supremo, la aplicación de ese método de comprobación “*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*”<sup>3</sup>, así como que “*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*”<sup>4</sup>.

En síntesis, la Administración Tributaria, desde el primer momento que inicia un expediente de comprobación, está obligada, tanto legal, como jurisprudencialmente, a dar cuenta de las razones que le llevan a ello, sin perjuicio de explicar también todos los elementos de juicio a partir de los cuales desarrolle el procedimiento y su posterior resultado.

---

<sup>3</sup> Poderjudicial.es (2019). C.G.P.J - Notas de Prensa. Ver en línea:

“<http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Sala-de-Prensa/Notas-de-prensa/El-Tribunal-Supremo-fija-doctrina-sobre-el-metodo-de-comprobacion-del-valor-real-de-inmuebles-a-efectos-del-calculo-del-Impuesto-sobre-Transmisiones-Patrimoniales>”.

<sup>4</sup> Iberley.es (2018). Artículo de opinión: El TS fija doctrina señalando que el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (artículo 57.1.b) de la Ley General Tributaria) no es idóneo a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Ver en línea:

“<https://www.iberley.es/noticias/ts-fija-doctrina-metodo-comprobacion-consistente-estimacion-referencia-valor-es-catastrales-no-idoneo-efectos-itp-28927>”

#### 4.4. Carga de prueba de la administración

La cuestión a desarrollar en este apartado es si la Administración Tributaria puede invertir la carga de la prueba, y que sea el contribuyente quien deba probar que el valor declarado se corresponde con el valor real.

Para aclarar este asunto el Tribunal Supremo considera que: *“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”* (Sentencia del Tribunal Supremo núm. 843/2018, de 23 de mayo de 2018).

Y además, deja claro a quién corresponde la carga de la prueba: *“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”*<sup>5</sup>. Lo mismo dispone el artículo 108.4 LGT sobre las presunciones que gozan las autoliquidaciones tributarias: *“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”*. Asimismo, el artículo 101 LGT dispone que la Administración Tributaria no está obligada a comprobar lo declarado por el contribuyente: *“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...”*.

Por lo que la Administración tiene la carga de probar de manera sustantiva y formal su disconformidad, esto es las razones que le llevan a deducir que el valor declarado no se

---

<sup>5</sup> Iustel, t. (2019). El TS establece doctrina sobre el método de comprobación de valores a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Ver en línea:

*“[https://www.iustel.com/diario\\_del\\_derecho/noticia.asp?ref\\_iustel=1180511](https://www.iustel.com/diario_del_derecho/noticia.asp?ref_iustel=1180511)”*

corresponde con el valor real, y que las mismas consten tanto en el acto que inicie la comprobación, como en la posterior liquidación.

No pudiendo alegar como único motivo la discrepancia entre el valor declarado con el resultado que se obtenga del cálculo por medio de coeficientes.

Por ello, sólo justificando razones para la comprobación es posible iniciar ésta, sin que valga fundamentar ésta en una mera sospecha.

A colación de esto, la Administración Tributaria, ante la sospecha infundada de que el adquirente, en connivencia con el transmitente, esciture un precio de venta inferior pagando el resto de manera secreta, resultando un importe de cuota tributaria inferior, inicia comprobaciones de manera indiscriminada y sin motivo aparente, como es el caso descrito en la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 843/2018, de 23 de mayo de 2018, en la que la Administración Tributaria practica una liquidación complementaria por no tomar como cierto el valor de una vivienda que fue transmitida en el año 2012, la cual formaba parte de una venta conjunta de la sociedad Altamira Santander Real Estate, S.A., en su condición de inmobiliaria del Banco Santander Central Hispano, S.A., que contó con propaganda pública de precios, y con la rebaja de éstos atendiendo a las circunstancias de fuerte crisis económica que atravesaba el país, lo que llevó a la venta de esas viviendas a un precio inferior por la inviabilidad en esos momentos de venderlo a otro superior.

Aún así, pese a tratarse de una oferta pública en las que los precios de las viviendas eran transparentes, al alcance de cualquiera que quisiera consultarlos, la Administración Tributaria rechaza que el mismo constituya el “*valor real*” del inmueble en cuestión, y practica una liquidación aplicando el valor catastral de la zona por coeficientes multiplicadores conforme le permite el artículo 57.1 b) LGT. Lo cual implica que el valor comprobado es de 131.254,50, no de 82.000 euros, lo que supone una diferencia sustancial entre ambos valores, y ello ocasiona que la cuota tributaria a ingresar sea notablemente superior.

Al hablar de una oferta pública de precios de venta de las viviendas, y coincidiendo el valor escriturado con el de la oferta, no se entiende por qué Hacienda pueda considerar la existencia de fraude, negando que el valor declarado sea efectivamente el valor real del bien.

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. Dicho litigio alcanzó como hemos dicho anteriormente casación para la unificación de doctrina, y supuso un golpe contra el actuar común de la Administración Tributaria, ya que se consideró como “*valor real*”, el precio efectivamente satisfecho por el bien, que fue el que constaba en la escritura pública de compraventa, como debe ser.

##### **5. La fluctuante postura del Tribunal Supremo respecto del método de comprobación de valores del artículo 57.1 b) de la Ley General Tributaria**

Después de desarrollar los requisitos necesarios para que una comprobación de valores sea válida conforme a los criterios jurisprudenciales actuales, lo cierto es que el Tribunal Supremo no siempre ha opinado de la misma forma. De hecho, hasta el año pasado, en concreto hasta la referida Sentencia de 23 de mayo de 2018, analizada más arriba, llevaba años defendiendo la legitimidad por sí sola de la aplicación sobre el valor catastral de los coeficientes multiplicadores. Pero pese a la existencia de sentencias a nivel casacional que respaldan el método, esto no frenó que los tribunales se siguieran colapsando de estos asuntos, y fuera necesario volver a unificar las doctrinas discordantes de las distintas Audiencias, sobre todo aquellas que habían optado por pronunciamientos contradictorios a la postura entonces mantenida por el Tribunal Supremo. Nuestro Alto Tribunal quiso enmendar los errores cometidos durante más de una década con sentencias desafortunadas que dejaban a los contribuyentes desprotegidos frente al actuar arbitrario de la Administración. Por ello, la actual jurisprudencia supone un rayo de luz en forma de seguridad jurídica y mayores garantías del contribuyente a la hora de enfrentarse a la Administración. Esperemos que dicha postura se mantenga a tenor de lo estudiado en los anteriores apartados de este trabajo.

## 6. Conclusiones

Para terminar podemos concluir que ha quedado constatada la intención de la Administración Tributaria de emitir valoraciones contradictorias objetivas sin cumplir unas mínimas exigencias como sí ocurría cuando actuaba por el medio del dictamen de peritos (artículo 57.1. e). Se intentó sustituir la valoración de un perito neutral, individual, motivada, y basada en la realidad del bien comprobado, por un sistema basado en fórmulas genéricas abstractas que no puede ser considerado por sí solo un método válido de comprobación.

Mediante la oposición de los contribuyentes en los tribunales, y gracias a la nueva doctrina del Tribunal Supremo, por fin a la altura de lo que se esperaba de ella, se ha conseguido el rechazo del método del artículo 57.1. b) LGT como sistema idóneo para determinar el valor del inmueble.

Es nuestro anhelo que la actual postura jurisprudencial se mantenga en el tiempo, en interés de los derechos y garantías del contribuyente, y ello permita una mayor seguridad jurídica para todo ciudadano en sus operaciones inmobiliarias.

Igualmente, esperamos que este estudio sirva a los lectores en el caso que la Administración Tributaria les requiera en algún momento, ya que las Comunidades Autónomas, pese a la advertencia del Tribunal Supremo al respecto, siguen llevando a cabo actos de comprobación viciados de nulidad por incumplir todos los requisitos estudiados.

**AFONSO  
CARRACEDO  
ADRIANA NOEL  
- 54115599A**

Firmado digitalmente  
por AFONSO  
CARRACEDO ADRIANA  
NOEL - 54115599A  
Fecha: 2019.03.11  
17:28:36 Z

## **7. Bibliografía**

ALFONSO GALÁN, R.M.: “El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados”, Tirant Lo Blanch, 2015

LUQUE MATEO, M.A.: “La comprobación de valores de bienes inmuebles en el ISD y en el ITP y AJD, Procedimiento de gestión y vías de oposición”, Tirant Lo Blanch, 2016

VARONA ALABERN, J.E.: “ Incidencia del valor catastral en los impuestos del sistema tributario Español “, Aranzadi, 2010

RAMÍREZ OLLERO, J.I.: “La Hacienda Pública frente al contribuyente en el procedimiento de comprobación limitada”, Tirant Lo Blanch, 2014

### **Legislación**

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

Real Decreto 1065/2007, del Reglamento de gestión e inspección tributaria

Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario

Código Civil

Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJD)

Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, que aprueba el Reglamento de este Impuesto (RITPAJD).

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA y Ciudades con Estatuto de Autonomía

## **Sentencias**

STS de 3 de diciembre de 1999

STC 194/2000

STS de 24 de marzo de 2003

STS de 9 de mayo de 2003

STS de 29 de marzo de 2012

STS de 18 de junio de 2012

STS de 17 de febrero de 2014

STS de 26 de marzo de 2014

STS de 30 de abril de 2014

STS de 26 de noviembre de 2015

STS 17 de diciembre de 2015

STS 639/2017, de 6 de Abril de 2017

STS 640/2017, de 6 de abril de 2017

STS 843/2018, de 23 de mayo de 2018

STS 942/2018, de 5 de junio de 2018

## **Contenido Web**

Poderjudicial.es (2019). C.G.P.J - Notas de Prensa. Ver en línea:

“<http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Sala-de-Prensa/Notas-de-prensa/El-Tribunal-Supremo-fija-doctrina-sobre-el-metodo-de-comprobacion-del-valor-real-de-inmuebles-a-efectos-del-calculo-del-Impuesto-sobre-Transmisiones-Patrimoniales>”

Banacloche Pérez, Julio (2012) Cuarta Jornada. Impuestos, N° ISSN 2254-898X (Portal de Revistas), Sección Escuela de Fiscalidad, 1 de Agosto de 2012, Editorial LA LEY. Editorial LA LEY. Ver en línea:

“[http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAXNji1MztlUouLM\\_DxbIwNDIwMzi0uQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoA9KPtUzUAAAA=WKE](http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAXNji1MztlUouLM_DxbIwNDIwMzi0uQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoA9KPtUzUAAAA=WKE)”

Iberley.es (2018). Artículo de opinión: *El TS fija doctrina señalando que el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (artículo 57.1.b) de la Ley General Tributaria) no es idóneo a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.* Ver en línea: “<https://www.iberley.es/noticias/ts-fija-doctrina-metodo-comprobacion-consistente-estimacion-referencia-valores-catastrales-no-idoneo-efectos-itp-28927>”

Eleconomista.es (2018). Artículo: *El Supremo rechaza el método actual para establecer el valor real de los inmuebles a efectos fiscales.* Ver en línea: “<https://www.eleconomista.es/economia/noticias/9210710/06/18/El-Supremo-rechaza-el-metodo-actual-para-establecer-el-valor-real-de-los-inmuebles-a-efectos-fiscales.html>”