



Roj: **STS 639/2023 - ECLI:ES:TS:2023:639**

Id Cendoj: **28079130022023100055**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **21/02/2023**

Nº de Recurso: **257/2021**

Nº de Resolución: **207/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Aragón, 31-1-2019,**
STSJ AR 1323/2020,
ATS 1002/2022,
STS 639/2023

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 207/2023

Fecha de sentencia: 21/02/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 257/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/02/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.ARAGON CON/AD SEC.2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 257/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 207/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente



D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 21 de febrero de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **257/2021**, interpuesto por la procuradora doña María Belén López López, en nombre y representación de **DOÑA Susana**, contra la sentencia nº 367/2020, de 3 de noviembre, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón en el recurso nº 221/2019. Han comparecido como recurridos, de un lado, el Abogado del Estado, en la representación que ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**; y el Letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón en nombre del **GOBIERNO DE ARAGÓN**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 3 de noviembre de 2020, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] PRIMERO.- Estimamos el recurso contencioso-administrativo número 221 del año 2019, interpuesto por el GOBIERNO DE ARAGÓN, contra la resolución citada en el encabezamiento de la presente sentencia, y en su virtud, con anulación de la resolución recurrida, confirmamos los actos de liquidación practicados.

SEGUNDO.- No hacemos especial pronunciamiento en cuanto a costas [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, la procuradora doña María Belén López López, en la indicada representación, formuló escrito de 21 de diciembre de 2020, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas:

- Los artículos 57.1 y 134.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

- El artículo 160.3.c) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT).

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 11 de enero de 2021, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. López López, ha comparecido el 18 de enero de 2021; y el Abogado del Estado y el Letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón, como recurridos, lo han hecho el 10 de febrero de 2021, todos ellos en el plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 2 de febrero de 2022, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Reafirmar, reforzar o completar, en su caso, la jurisprudencia sobre las exigencias que impone el deber de motivación de la comprobación de valores mediante el método de dictamen pericial y, en particular, sobre la necesidad de que se identifiquen con exactitud los testigos o muestras empleadas en la valoración y la aportación certificada al expediente administrativo de los documentos en los que los valores y circunstancias de los mismos tenidas en consideración, constan o se reflejan [...]"

2. La procuradora de la parte recurrente interpuso recurso de casación en escrito de 23 de marzo de 2022, en el que se indica lo siguiente:

"[...] solicito de la sala dicte resolución ESTIMATORIA CASANDO LA SENTENCIA n.º 367/2020 del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de fecha tres de noviembre de dos mil veinte de Autos de Procedimiento Ordinario 221/2019, y por ende anulando la liquidación propuesta por la administración tributaria del Gobierno de Aragón

de fecha 19 de diciembre de 2014. Todo ello con expresa imposición de las costas a la administración recurrida [...]."

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de 25 de abril de 2022, en que "[...] Que, dentro del plazo concedido y previa autorización, manifiesta que SE ABSTIENE DE FORMULAR OPOSICIÓN [...]."

El Letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón, emplazado como recurrido, presentó escrito de oposición el 27 de mayo de 2022, donde pide de esta Sala "[...] dicte sentencia por la que se inadmita o en su defecto se desestime el presente recurso de casación [...]."

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 14 de febrero de 2023, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del *ius constitutionis* manifestado en los términos del auto de admisión, en reafirmar, reforzar o completar, en su caso, la jurisprudencia sobre las exigencias que impone el deber de motivación de la comprobación de valores mediante el método de dictamen pericial y, en particular, sobre la necesidad de que se identifiquen con exactitud los testigos o muestras empleadas en la valoración y la aportación certificada al expediente administrativo de los documentos en los que los valores y circunstancias de los mismos tenidas en consideración, constan o se reflejan.

SEGUNDO.- Resumen de los hechos, según los recoge, sin contradicción, el auto de admisión.

El auto de admisión contiene una narración de los hechos más relevantes, sobre los que no existe controversia de las partes:

"[...] **SEGUNDO. Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.**

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación, los siguientes:

1º. El 22 de junio de 2010 se notificó a la hoy recurrente una liquidación provisional por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD por importe de 37.116,64 euros. La liquidación se practicó en un procedimiento de comprobación limitada con actuaciones de comprobación de valores.

2º. Contra la liquidación citada, se interpuso recurso de reposición que fue desestimado mediante resolución de 18 de octubre de 2010 y, contra ésta, se interpuso reclamación económico-administrativa que finalizó por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 29 de mayo de 2014 en cuya parte dispositiva se acordaba estimar en parte la reclamación, anulando la liquidación impugnada y reponiendo las actuaciones por apreciar falta de motivación en la comprobación de valores.

3º. Con fecha 19 de diciembre de 2014 se notificó, previa tramitación de las actuaciones procedentes, nueva liquidación provisional con una deuda tributaria de 29.543,07 euros, intereses de demora incluidos.

4º. La anterior liquidación fue de nuevo impugnada en reposición y, tras su desestimación, en vía económico-administrativa que culminó con la resolución del TEAR de Aragón de 31 de enero de 2019 que concluyó, persistente el defecto de motivación apreciado anteriormente y, por consiguiente, se acordó estimar la reclamación económico-administrativa y anular el acto impugnado.

5º. El Gobierno de Aragón interpuso recurso contencioso-administrativo contra mencionada resolución, que se tramitó con el nº 221/2019 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón [...]."

TERCERO.- los términos de la sentencia impugnada.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre la cuestión controvertida se contiene en el fundamento de derecho cuarto, con el siguiente tenor literal:



"[...] En el caso que nos ocupa debemos concluir en el mismo sentido de entender que los testigos son suficientemente identificativos de las transmisiones tomadas en consideración para precisar su comparabilidad con el inmueble de la recurrente y permitirle a esta el ejercicio de su derecho de defensa.

En efecto, en el Anexo II constan siete testigos, cinco de ellos del mismo año 2006 a que se refiere la valoración y dos del año 2005, y los siete situados en la misma AVENIDA000 de Cuarte de Huerva en que se encuentra la finca de la demandante. Se han podido identificar, por tanto, unos testigos en los que concurren unas circunstancias temporales y geográficas, de gran proximidad, respecto al inmueble adquirido mortis causa por la actora el 26 de junio de 2006, situado en el número NUM001 de la AVENIDA000 de la localidad de Cuarte de Huerva.

Por lo demás, junto al año de transmisión, localidad y calle de los testigos, se identifican las tipologías constructivas (seis de las siete fincas son industriales o fabriles con oficinas, y una es vivienda y almacén), la tipología- categoría según catastro, el año de construcción, las superficies construidas por usos y el valor declarado.

Es cierto que la referida relación de los testigos podría haber sido más precisa, pero las circunstancias indicadas resultan suficientemente identificativas de las transmisiones tomadas en consideración para precisar su comparabilidad con el inmueble adquirido mortis causa y permiten a la parte recurrente el ejercicio de su derecho de defensa que es lo que se persigue con la motivación de la valoración, y la proximidad temporal de las transmisiones de los testigos.

Por lo expuesto, procede estimar el recurso interpuesto y en su virtud, anular la resolución recurrida y acordar en su lugar desestimar la reclamación económico-administrativa en su día interpuesta y confirmar las liquidaciones practicadas [...]."

CUARTO.- Marco normativo.

Según razona el auto de admisión, la parte recurrente plantea la necesidad de interpretar los artículos 57.1 y 134.3 de la LGT, que disponen:

"[...] Artículo 57. Comprobación de valores

1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.

b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

c) Precios medios en el mercado.

d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.

e) Dictamen de peritos de la Administración.

f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.

g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.

h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.

i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo".

"Artículo 134. Práctica de la comprobación de valores (...).

3. Si el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado por el obligado tributario, aquélla, al tiempo de notificar la propuesta de regularización, comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados.

Transcurrido el plazo de alegaciones abierto con la propuesta de regularización, la Administración tributaria notificará la regularización que proceda a la que deberá acompañarse la valoración realizada.



Los obligados tributarios no podrán interponer recurso o reclamación independiente contra la valoración, pero podrán promover la tasación pericial contradictoria o plantear cualquier cuestión relativa a la valoración con ocasión de los recursos o reclamaciones que, en su caso, interpongan contra el acto de regularización (...)"

2. También será preciso interpretar el artículo 160.3.c) del RGAT, que señala:

"Artículo 160. Procedimiento para la comprobación de valores (...).

3. La propuesta de valoración resultante de la comprobación de valores realizada mediante cualquiera de los medios a que se refiere el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberá ser motivada. A los efectos de lo previsto en el artículo 103.3 de dicha ley, la propuesta de valoración recogerá expresamente la normativa aplicada y el detalle de su aplicación. En particular, deberá contener los siguientes extremos:

a) En la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal deberá especificarse el valor tomado como referencia y los parámetros, coeficientes y demás elementos de cuantificación utilizados para determinar el valor.

b) En la utilización de precios medios de mercado deberá especificarse la adaptación de los estudios de precios medios de mercado y del sistema de cálculo al caso concreto.

c) En los dictámenes de peritos se deberán expresar de forma concreta los elementos de hecho que justifican la modificación del valor declarado, así como la valoración asignada. Cuando se trate de bienes inmuebles se hará constar expresamente el módulo unitario básico aplicado, con expresión de su procedencia y modo de determinación, y todas las circunstancias relevantes, tales como superficie, antigüedad u otras, que hayan sido tomadas en consideración para la determinación del valor comprobado, con expresión concreta de su incidencia en el valor final y la fuente de su procedencia (...)"

Prosigue el auto de admisión justificando la procedencia de la admisión del recurso, con explícita referencia a nuestra jurisprudencia, en relación con la visita personal del perito y el contenido de la motivación del dictamen:

"[...] QUINTO. Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

1. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque la cuestión jurídica abordada por la sentencia recurrida está siendo resuelta de forma contradictoria por distintos Tribunales Superiores de Justicia [artículo 88.2.a) LJCA], y además, la cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que las esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

2. Es oportuno precisar que, si bien nos hallamos ante una cuestión que no es totalmente nueva, se hace aconsejable un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que la esclarezca para, en su caso, reafirmar, reforzar o completar su jurisprudencia [vid. auto de 16 de mayo de 2017 (rec. 685/2017; ECLI:ES:TS:2017:4230A)], tarea propia del recurso de casación, que no solo debe operar para formar la jurisprudencia *ex novo*, sino también para matizarla, precisarla o, incluso, corregirla [vid. auto de 15 de marzo de 2017 (rec. 93/2017, FJ 2º, punto 8; ECLI:ES:TS:2017:2189A)].

En efecto, es abundante la jurisprudencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo sobre los requisitos que debe reunir el dictamen de peritos, como se ha explicitado, entre las más recientes, en la sentencia de 21 de enero de 2021 (rec. 5352/2019, ECLI:ES:TS:2021:110). Esta jurisprudencia ha establecido que *la comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado debe concretarse de manera tal 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, sólo entonces, proponer la tasación pericial contradictoria a la que también tiene derecho.*

Lo anterior implica, entre otros aspectos, que no quepa entender, en absoluto, satisfecho el deber legal de motivación cuando el dictamen guarde silencio sobre los hechos y demás elementos que justifican la valoración o cuando se consignen meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o solo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta, mediante fórmulas repetitivas que podrían servir para cualquier bien [vid., por todas, la sentencia de 25 de marzo de 2004 (rec. 2059/2004, ECLI:ES:TS:2004:2059)].

También se ha considerado que una correcta motivación exige, cuando proceda, la aportación de los testigos empleados que permita conocer la realidad de las operaciones relacionadas, así como el negocio jurídico transmisivo (*inter vivos* o *mortis causa*) [vid. sentencia de 26 de noviembre de 2015 (rec. 3369/2014), FJ



4º.6]. Y, más concretamente, que *la utilización de valores de venta de inmuebles semejantes, por comparación o análisis, requiere una exacta identificación de las muestras obtenidas y una aportación certificada de los documentos públicos en que tales valores y las circunstancias que llevan a su adopción se reflejan [vid. sentencia de 21 de enero de 2021 (rec. 5352/2019, FJ 6º.b)].*

"CUARTO.- La jurisprudencia de esta Sala en interpretación de los requisitos que debe reunir el dictamen de peritos.

Es constante y reiterada la doctrina de este Tribunal Supremo en relación con la necesidad de que el perito de la Administración efectúe una comprobación directa y personal del bien que se valora, mediante su visita si es inmueble. Una adecuada muestra, analítica, de tal jurisprudencia la encontramos en la sentencia de 29 de marzo de 2012, pronunciada en *el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 34/2010, que razona del siguiente modo (en relación, precisamente, con sentencia también procedente de la misma Sala 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 numerosísimas 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:... 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.

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...

...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...*

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:

"... 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.

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" (FD Segundo)...



...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" [...].

Cabe añadir al respecto la muy reciente sentencia de 3 de enero de 2023, pronunciada en el recurso nº 1381/2021.

La resolución del TEAR de Aragón de cuya impugnación se trata en la vía judicial sintetiza las razones determinantes de la nulidad de la segunda liquidación provisional ordenada, por no cumplir las exigencias de motivación debidas:

"[...] En nuestro caso, como hemos señalado, se emplea en el dictamen pericial el método comparativo para fundar el valor de suelo. Y aunque se anexa una tabla con la relación identificativa de los testigos manejados para la determinación del módulo unitario del valor del suelo, no se incorporan las hojas de las escrituras públicas correspondientes ni tampoco se incorporan las certificaciones emitidas por funcionario competente en el sentido expresado en la resolución del TEAC.

Esta omisión impediría al interesado verificar en su integridad el contenido de la pericia administrativa, lo que menoscaba sus posibilidades de defensa ante la actuación administrativa.

Con ello queda sin reparar, por tanto, el defecto de motivación advertido en la valoración inicial, lo que conllevaría la anulación del nuevo acto administrativo y la retroacción de actuaciones.

No obstante, teniendo en cuenta que es la segunda valoración que realiza la Administración, resulta de aplicación la doctrina del Tribunal Supremo sentada en sus resoluciones de 9 de mayo de 2003, 7 de octubre de 2000) y 19 de septiembre de 2009 (recurso 533/04), también recogida por el Tribunal Económico-Administrativo Central en sus resoluciones de 2 de diciembre de 2009 (R.G 3495/08) y de 23 de abril de 2003, en la que se dispone que, con relación a la posibilidad de que la Administración realice una nueva valoración cuando resulta anulada una anterior por defectos de motivación, el derecho de aquella a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores, no tiene carácter ilimitado, pues está sometido en primer lugar a la prescripción, es decir, puede volver a practicarse siempre que no se haya producido dicha extinción de derechos y, en segundo lugar, a la cosa juzgada, es decir si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida del derecho a la comprobación y en ambos casos (prescripción y reincidencia), la Administración habría de pasar por la valoración formulada en su día por el contribuyente.

En consecuencia, procede anular de forma definitiva la valoración realizada sin posibilidad de efectuar una nueva comprobación [...]."

QUINTO.- El juicio de la Sala sobre la cuestión planteada, con fundamento en nuestra constante y reiterada jurisprudencia.

Este Tribunal Supremo cuenta con una constante y reiterada jurisprudencia sobre el deber de motivación de las comprobaciones administrativas de valor de bienes a efectos tributarios, así como, en particular, de las efectuadas tras el dictamen de peritos de la Administración.

Al margen de la doctrina citada en el escrito de interposición, es necesario traer a colación cuanto se declara en la más actual contenida en la sentencia mencionada en el auto de admisión de este recurso, la de esta Sala nº 39/2021, de 21 de enero, recurso de casación nº 5352/2019) -que, extrañamente, no es mencionada en el recurso de casación-. En ella se razona del siguiente modo, más amplio que el simplemente referido a la carencia o insuficiencia de motivación - sentencia, precisamente, invalidatoria de la dictada en aquel asunto, que igualmente provenía del Tribunal Superior de Justicia de Aragón):

" CUARTO.- La jurisprudencia de esta Sala en interpretación de los requisitos que debe reunir el dictamen de peritos.

Es constante y reiterada la doctrina de este Tribunal Supremo en relación con la necesidad de que el perito de la Administración efectúe una comprobación directa y personal del bien que se valora, mediante su visita si es inmueble. Una adecuada muestra, analítica, de tal jurisprudencia la encontramos en la sentencia de 29 de marzo de 2012, pronunciada en el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 34/2010, que razona del siguiente modo (en relación, precisamente, con sentencia también procedente de la misma Sala de Aragón):



"QUINTO.- Una vez contrastado que se dan las identidades exigidas en el art. 96.1 de la LJCA , debe coincidirse 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 numerosísimas 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 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...

...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...

... 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

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 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.



...**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" (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).

...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 [...]".

QUINTO.- Consideraciones añadidas que refuerzan, a juicio de la Sala, la necesidad de mantener la jurisprudencia histórica sobre la exigencia de visita de comprobación por parte del perito de la Administración.

1) La doctrina de esta Sala sobre el dictamen de peritos como modalidad de la comprobación de valores (art. 57.1.e) LGT), expresada en muy numerosas sentencias, considera como *regla general la visita o comprobación personal y directa del inmueble* y, por ende, *sólo de manera excepcional y justificada admite que ese necesario trámite pueda ser dispensado, caso por caso*. Esa exigencia es razonable y proporcionada cuando se trata de que un experto emita su opinión fundada y técnica sobre el valor real de un bien y, por ende, constituya una garantía para el contribuyente de que se evalúa el bien en sí mismo.

2) Frente a lo declarado en nuestra jurisprudencia constante y repetida, la Sala de Aragón, sin mencionarla ni razonar en contrario, opone que ese dictamen concreto que analiza está motivado. No obstante tal conclusión, que no podemos compartir, la razón esencial por la que la sentencia estima el recurso de la Administración discurre, fundamentalmente, sobre la base de la refutación de la doctrina del TEAC que exige la *constancia fehaciente de datos y documentos acreditativos del tertium comparationis* , esto es, de los valores de venta de otros inmuebles y de la igualdad o identidad de situaciones entre unos y otros.

3) La razón de ser del dictamen de peritos de la Administración es *la de proporcionar al órgano decisor elementos de conocimiento o juicio de carácter científico o técnico que aquél no tiene por qué poseer como tal órgano y que necesita para resolver el procedimiento de que se trate*. Importada la institución del proceso judicial y trasladada, como tantas otras, al seno de los procedimientos administrativos, por ende los tributarios, sin embargo la separan del dictamen judicial varios elementos decisivos. Con el rasgo común de la profesionalidad o solvencia técnica, los demás elementos de garantía quedan deslavazados en la valoración pericial en su génesis: ni se trata de un tercero independiente, sino de un funcionario al servicio de la Administración que debe resolver; ni su dictamen es sometido a la misma contradicción que en el proceso judicial, pues no cabe interrogar al perito ni participar de forma alguna en la formación de las conclusiones del perito antes de que la decisión final del procedimiento se adopte.

4) Ello nos proporciona una pauta segura, basada en la naturaleza de las cosas, en este caso de las instituciones jurídicas, esto es, en el valor y significado, así como *en la necesidad, de una prueba especializada o técnica: no es útil ni necesaria cuando el perito no aporta un criterio fundado en su experiencia o destreza excluidas al órgano decisor, sino que se limita a aplicar tablas, comparaciones o datos generales* que podría establecer para cada caso cualquier otro funcionario, aunque careciera de la solvencia técnica exigible al perito.



5) Tal es el sentido y finalidad del dictamen pericial y, dentro de ella, la necesaria -y detallada- comprobación del objeto que se debe valorar. No se trata, sólo, de considerar que *sin la visita personal del perito no cabe dar por supuestas las afirmaciones que requieren una observación o constatación directa*, como el estado de conservación del inmueble, la existencia de reformas, la calidad de los materiales, etc. No en vano, el artículo 160.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria -RGAT-, dispone: "2. En el dictamen de peritos, será necesario el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas. La negativa del poseedor del bien a dicho reconocimiento eximirá a la Administración tributaria del cumplimiento de este requisito".

6) Esa exigencia de reconocimiento personal del bien que se valora, autoimpuesta reglamentariamente por la Administración, aun prescindiendo de la estimación de los bienes singulares, que no son el caso, *constituye una regla general imperativa e inexcusable, cuya excepción ad casum, por tanto, ha de ser rigurosamente justificada*. Traído al caso este apotegma, todos los datos precisos -las circunstancias relevantes- para la valoración de los inmuebles no pueden obtenerse aquí, en modo alguno, en fuentes documentales contrastadas.

7) En conclusión, *para examinar unas tablas o verificar el valor de venta de inmuebles que se dicen similares en su valor a aquellos de cuya estimación económica se trata, no se precisa ser perito técnico, pues bastaría que cualquier otro funcionario sin la titulación debida* comprobase que los valores en venta son semejantes, lo que hace totalmente superflua la presencia de un experto técnico.

8) Expresado de otro modo, tales reglas específicas, incluso la aprobación, como consta, de valores de referencia..., no han sido creadas para mayor confort personal de los técnicos de la Administración ni para comodidad de la Administración a la hora de gestionar de modo masivo los tributos, ni para que por aquellos se adivinen ciertas características de los inmuebles que sólo se pueden conocer mediante una comprobación de visu...

Todo ello salvo que el perito, en su función de tal, hubiera motivado su dictamen en el error padecido por los contribuyentes al someterse a tales reglas generales o, en su caso, el error de las propias tablas o estimaciones globales, lo que se ha abstenido de formular.

SEXTO.- Doctrina jurisprudencial procedente que interpreta el artículo 57.1.e) de la LGT y el artículo 160.3 del Real Decreto 1065/2007 .

Atendidas las anteriores consideraciones, debemos ratificar, mantener y reforzar nuestra doctrina constante y reiterada sobre la necesidad de que el perito de la Administración reconozca de modo personal y directo los bienes inmuebles que debe valorar, como garantía indispensable de que se tasa realmente el bien concreto y no una especie de bien abstracto, común o genérico.

En particular: a) ha de razonarse individualmente y caso por caso, con justificación racional y suficiente, por qué resulta innecesaria, de no llevarse a cabo, la obligada visita personal al inmueble; b) La mera utilización de valores de venta de inmuebles semejantes, por comparación o análisis, requiere una exacta identificación de las muestras obtenidas y una aportación certificada de los documentos públicos en que tales valores y las circunstancias que llevan a su adopción se reflejan, de acuerdo con lo que ha establecido el TEAC en el criterio que recoge la resolución impugnada en la instancia; c) en los casos en que el heredero o contribuyente se haya sometido, en su declaración o autoliquidación, a los valores de referencia aprobados por la propia Administración cesionaria del tributo de que se trata, la motivación ha de extenderse a la propia necesidad de la prueba de peritos, correctora de tales valores y, además, al desacierto de la declaración del contribuyente en ese punto [...]."

La mera aplicación de esa reiterada jurisprudencia impide considerar que el dictamen del perito de la Administración aragonesa estuviera suficientemente motivado, todo ello al margen de que la liquidación objeto de impugnación en el litigio de instancia era la segunda que llevaba a cabo la Administración, en supuesto cumplimiento de lo ordenado por el TEAR de Aragón en su resolución de 29 de mayo de 2014, que estimó en parte una primera liquidación provisional fundada en las conclusiones de un dictamen pericial deficiente, con retroacción del procedimiento para que se motivase adecuadamente el dictamen pericial, siendo así que en ella no se aprovechó en modo alguno la segunda oportunidad brindada por el órgano revisor del Estado para que, esta vez, lo hiciera bien.

Sorprende que el recurso de casación no haya traído al debate casacional la cuestión jurídica relativa a la omisión de la visita personal del perito al inmueble comprobado a distancia, pese a que habría constituido un motivo añadido de impugnación de la sentencia, con fundamento en incesante doctrina jurisprudencial, si bien la mera consideración de que los datos abstractos y genéricos tenidos en cuenta en el dictamen de la



Arquitecta técnica no satisfacen mínimamente las exigencias legales de motivación, es causa bastante para casar la sentencia, que no se aviene a los términos de nuestra constante doctrina, incluso parece que sugiere cierta improcedencia del dictamen y de la liquidación en que concluye, aunque minimiza sus efectos sobre la validez de lo comprobado, al admitir llanamente que *"la referida relación de los testigos podría haber sido más precisa, pero las circunstancias indicadas resultan suficientemente identificativas de las transmisiones tomadas en consideración"*, lo que no es cierto, o al menos no guarda relación con la naturaleza de la denuncia, que no versa tanto sobre la corrección formal de los denominados testigos o parámetros, como la adecuación de la valoración individualizada al caso concreto de dichos datos genéricos.

A este respecto, compartimos la afirmación del TEAR de Aragón -órgano dotado de una mayor objetividad y neutralidad cuando se trata de la revisión de actos de las Administraciones autonómicas en materia de gestión de tributos cedidos, como es el caso-, cuando afirma:

"En nuestro caso, como hemos señalado, se emplea en el dictamen pericial el método comparativo para fundar el valor de suelo. Y aunque se anexa una tabla con la relación identificativa de los testigos manejados para la determinación del módulo unitario del valor del suelo, no se incorporan las hojas de las escrituras públicas correspondientes ni tampoco se incorporan las certificaciones emitidas por funcionario competente en el sentido expresado en la resolución del TEAC.

Esta omisión impediría al interesado verificar en su integridad el contenido de la pericia administrativa, lo que menoscaba sus posibilidades de defensa ante la actuación administrativa.

Con ello queda sin reparar, por tanto, el defecto de motivación advertido en la valoración inicial, lo que conllevaría la anulación del nuevo acto administrativo y la retroacción de actuaciones".

SEXO.- Jurisprudencia que se establece.

Es preciso efectuar las siguientes consideraciones y razonamientos con relación al asunto sometido a debate, fundadas en los términos de nuestra repetida y continua jurisprudencia sobre la motivación de los actos de comprobación del valor de los bienes:

- 1) La resolución del TEAR de Aragón considera, con acierto, que es insuficiente y genérica la motivación efectuada por la Administración aragonesa, pues no se han reparado, en beneficio del derecho del administrado a conocer de modo suficientemente comprensivo, las razones dirigidas a corregir el valor declarado y sustituirlo por otro que no sea fruto de la pura discrecionalidad.
- 2) Esta resolución con la nueva motivación, en que se rebaja, sin explicación, el valor del inmueble, constituye el ejercicio del expresivamente denominado doble tiro, adoptado en ejecución de una previa resolución del TEAR que ordenó en vano la retroacción de actuaciones.
- 3) No se ha efectuado visita al inmueble ni explicado por qué no se hizo.
- 4) Convendría considerar que, por dos veces, el órgano estatal que conserva, en materia de tributos cedidos, como lo es el ITP, la facultad de revisión, ha reputado inválido el acto de la Administración autonómica cesionaria. En tales condiciones, la decisión de impugnar judicialmente tales actos debería ser más prudente y meditada, máxime teniendo en cuenta que la representación procesal de la Administración General del Estado se ha abstenido de intervenir, en esta casación, en defensa de la sentencia recurrida -pese a su comparecencia como recurrido- contra su propio acuerdo revisor plasmado en la resolución del TEAR de Aragón impugnado en la instancia.

En consecuencia, la Sala reafirma y ratifica plenamente la jurisprudencia sobre las exigencias que impone el deber de motivación de la comprobación de valores mediante el método de dictamen pericial y, en particular, sobre la necesidad de que se identifiquen con exactitud los testigos o muestras empleadas en la valoración y la aportación certificada al expediente administrativo de los documentos en los que los valores y circunstancias de los mismos tenidas en consideración, constan o se reflejan.

En particular: a) ha de razonarse individualmente y caso por caso, con justificación racional y suficiente, por qué resulta innecesaria, de no llevarse a cabo, la obligada visita personal al inmueble; b) La mera utilización de valores de venta de inmuebles semejantes u otros datos, parámetros o *testigos*, por comparación o análisis, requiere una exacta identificación de las muestras obtenidas y una aportación certificada de los documentos públicos en que tales valores y las circunstancias que llevan a su adopción se reflejan, de acuerdo con lo que ha establecido el TEAC en su constante criterio.

Ello comporta la declaración de haber lugar al recurso de casación y a casar la sentencia de instancia, por apartarse de una constante doctrina jurisprudencial sobre la motivación de los actos de comprobación de



valores con empleo del método de dictamen de peritos de la Administración, debiendo reconocerse el acierto de la resolución anulatoria del TEAR de Aragón que la Sala juzgadora anuló.

SÉPTIMO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por **DOÑA Susana**, debidamente representada, contra la sentencia nº 367/2020, de 3 de noviembre, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón en el recurso nº 221/2019, sentencia que se casa y anula.

3º) Desestimar el mencionado recurso nº 221/2019, entablado por el Gobierno de Aragón contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 31 de enero de 2019, que estimó la reclamación deducida frente a liquidación provisional relativa al impuesto sobre transmisiones patrimoniales, dictada en ejecución de un acuerdo precedente del mismo TEAR, liquidación que es nula por contraria al ordenamiento jurídico.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.