

# **CLAVES PRÁCTICAS**

FRANCIS LEFEBVRE



## **El Régimen Tributario de la Comprobación de Valores**

Actualizado a 16 de marzo de 2017

Esta monografía de la Colección  
**CLAVES PRÁCTICAS**  
es una obra editada por iniciativa y bajo  
la coordinación de  
**Francis Lefebvre**

**JUAN CALVO VÉRGEZ**  
*Profesor Titular (acreditado Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Extremadura*

© Francis Lefebvre  
Lefebvre-El Derecho, S. A.  
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00.  
Fax: 91 210 80 01  
www.efl.es  
Precio: 30,16 € (IVA incluido)  
ISBN: 978-84-16924-53-0  
Depósito legal: M-9277-2017  
Impreso en España por Printing'94  
Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

## Plan general

	<u>Nº marginal</u>
<b>Capítulo 1. Consideraciones generales</b> .....	100
1. Trascendencia de la comprobación de valores en el ITPyAJD .....	105
2. Determinación del concepto de «valor real» .....	115
3. Necesaria exigencia de la motivación .....	140
4. Existencia de discrepancias respecto del valor declarado y sus consecuencias en la liquidación del gravamen .....	170
5. Práctica de la tasación pericial contradictoria: consideraciones generales .....	180
6. A vueltas con la posibilidad de una retroacción de actuaciones a resultados de una comprobación de valores .....	200
7. Límites existentes a la comprobación de valores por parte de la Administración tributaria .....	210
8. Supuestos en los que la Administración tributaria no está obligada a aplicar el mecanismo de la comprobación de valores .....	290
9. Resumen de claves .....	310
<b>Capítulo 2. Medios para la comprobación del valor de los inmuebles</b> .....	350
1. Determinación de los medios legales previstos al efecto .....	355
2. Alcance de la libertad de la Administración para elegir cualquiera de los medios de comprobación .....	365
3. Inclusión por parte de las CC.AA de especialidades en los distintos medios de comprobación y sus consecuencias .....	395
4. Existencia de «vías de comunicación» entre el interesado y la Administración tributaria autonómica relativas a la valoración de los inmuebles .....	410
5. Carácter vinculante de las valoraciones para la Administración tributaria autonómica ¿Se hallan legitimadas las CC.AA para introducir y aplicar medios de comprobación no previstos en la normativa estatal? .....	420
6. ¿Se hallan legitimadas las CC.AA para introducir y aplicar medios de comprobación no previstos en la normativa estatal? .....	435
7. A vueltas con la posibilidad de admitir la valoración otorgada para un concreto impuesto en el ámbito de otro distinto .....	470
8. Resumen de claves .....	530
<b>Capítulo 3. Aplicación del sistema de capitalización de rendimientos y su adecuación a la normativa reguladora de cada tributo</b> .....	580
1. Sistema de capitalización de beneficios .....	590
2. Determinación del porcentaje para la valoración por capitalización .....	640
3. Resumen de claves .....	695
<b>Capítulo 4. Estimación por referencia a valores que figuren en los Registros Oficiales de carácter fiscal</b> .....	750
1. Requisitos de la valoración efectuada mediante estimación por referencias .....	755
2. Resumen de claves .....	825
<b>Capítulo 5. Comprobación de valores según precios medios del mercado</b> .....	850
1. Ventajas del método ajustado a precios medios de mercado .....	855
2. Resumen de claves .....	920

	<u>Nº marginal</u>
<b>Capítulo 6. Dictamen de peritos de la Administración</b> .....	1000
1. Requisitos de la valoración efectuada por los peritos .....	1005
2. Determinación del valor de la obra nueva .....	1025
3. A vueltas con el reconocimiento directo del inmueble a valorar .....	1055
4. Necesaria motivación en la que se ha de fundamentar el perito de la Administración .....	1120
5. Principales supuestos de ausencia de motivación en el dictamen de peritos de la Administración .....	1165
6. Concurrencia de defectos en el informe pericial y sus posibles consecuencias .....	1450
7. Empleo de la llamada técnica de «comparación» .....	1475
8. Valoraciones efectuadas por sociedades de tasación privadas .....	1490
9. Resumen de claves .....	1500
<b>Capítulo 7. Comprobación de valores según tasación de órganos ajenos a la Administración</b> .....	1550
1. Valor asignado a inmuebles en pólizas de contratos de seguro .....	1555
2. Valores asignados en la tasación de fincas hipotecadas .....	1580
3. Comprobaciones administrativas derivadas de enajenaciones efectuadas en virtud de subasta pública .....	1705
4. Resumen de claves .....	1730
<b>Capítulo 8. Alcance de la tasación pericial contradictoria</b> .....	1800
1. Inconstitucionalidad de la limitación territorial para la actuación como perito en tasaciones periciales contradictorias .....	1830
2. Tasación pericial contradictoria y desarrollo del procedimiento sancionador tributario .....	1865
3. Resumen de claves .....	1920
<b>Capítulo 9. Desarrollo del procedimiento de comprobación de valores</b> .....	1950
1. Principales rasgos configuradores del procedimiento .....	1955
2. Plazo máximo de duración del procedimiento .....	1990
3. Resumen de claves .....	2015
<b>Capítulo 10. Principales consecuencias derivadas de la falta de motivación reiterada</b> .....	2100
1. Segunda comprobación de valores .....	2105
2. Valoración anterior de una liquidación anulada .....	2130
3. Resumen de claves .....	2140
<b>Capítulo 11. Reflexiones finales</b> .....	2250
<b>Formularios</b> .....	2600
	<u>Página</u>
<b>Tabla Alfabética</b> .....	165

## Abreviaturas

<b>AN</b>	Audiencia Nacional
<b>art.</b>	artículo
<b>CC.AA.</b>	Comunidades Autónomas
<b>Const</b>	Constitución
<b>cont-adm</b>	contencioso-administrativo
<b>DGT</b>	Dirección General de Tributos
<b>D</b>	Decreto
<b>DL</b>	Decreto-ley
<b>EDJ</b>	El Derecho Jurisprudencia
<b>IBI</b>	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
<b>IIVTNU</b>	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
<b>IS</b>	Impuesto sobre Sociedades
<b>ISD</b>	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
<b>ITP</b>	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales
<b>ITP y AJD</b>	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
<b>IVA</b>	Impuesto sobre el Valor Añadido
<b>L</b>	Ley
<b>LCI</b>	Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (RDLeg 1/2004)
<b>LGT</b>	Ley General Tributaria (L 58/2003)
<b>LISD</b>	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (L 29/1987)
<b>LO</b>	Ley Orgánica
<b>LOFCA</b>	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LO 8/1980)
<b>LPAC</b>	Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (L 39/2015)
<b>RD</b>	Real Decreto
<b>RDLeg</b>	Real Decreto Legislativo
<b>TCo</b>	Tribunal Constitucional
<b>TEAR</b>	Tribunal Económico-Administrativo Regional
<b>TPO</b>	Transmisiones Patrimoniales Onerosas
<b>TS</b>	Tribunal Supremo
<b>TSJ</b>	Tribunal Superior de Justicia

## Capítulo 1. Consideraciones generales

1. Trascendencia de la comprobación de valores en el ITPyAJD.....	105	<b>100</b>
2. Determinación del concepto de «valor real».....	115	
3. Necesaria exigencia de la motivación.....	140	
4. Existencia de discrepancias respecto del valor declarado y sus consecuencias en la liquidación del gravamen.....	170	
5. Práctica de la tasación pericial contradictoria: consideraciones generales. ..	180	
6. A vueltas con la posibilidad de una retroacción de actuaciones a resultados de una comprobación de valores.....	200	
7. Límites existentes a la comprobación de valores por parte de la Administración tributaria.....	210	
8. Supuestos en los que la Administración tributaria no está obligada a aplicar el mecanismo de la comprobación de valores.....	290	
9. Resumen de claves.....	310	

### I. Trascendencia de la comprobación de valores en el ITPyAJD

La Administración tributaria cuenta con un importante instrumento para luchar contra el **fraude fiscal** en el sector inmobiliario, como es la facultad de no aceptar como válidos los valores declarados por las partes, habiéndose concretado dicha posibilidad en la facultad de comprobar los valores declarados. **105**

Para el ciudadano la comprobación de valores adquiere importancia cuando aquél debe cumplir sus obligaciones tributarias y la norma tributaria conecta la base imponible de un impuesto con el **«valor real» de bienes específicos** que intervienen en la realización del hecho imponible, no conformándose con el importe convenido en la transacción.

La facultad reconocida a la Administración de comprobar el valor se transforma así en una obligación para ella, pues de lo contrario podrían establecerse **discriminaciones entre los ciudadanos** de tal suerte que ya no le cabría a la Administración plantearse ejercerla o no, sino que en todos los casos debe hacerlo.

En el **tráfico inmobiliario**, cuyas operaciones constituyen hechos imponibles del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), en sus tres Modalidades, la determinación de la base imponible está sometida a la comprobación de valores, lo que no sucede, con otros impuestos indirectos como el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Con carácter general, al objeto de proceder a fijar la base imponible del ITPyAJD, constituyendo el valor declarado una magnitud desconocida, ha de examinarse la comprobación de valores, que representa un aspecto fundamental del citado Impuesto, al dotar a la Administración de las facultades necesarias para, mediante la **instrucción de un expediente**, llegar a la fijación del valor real, el cual únicamente incide en la cuantificación de la base imponible del Impuesto. **110**

Téngase presente además que, de conformidad con lo declarado por el Tribunal Supremo (en adelante, TS), la comprobación de valores en una actuación inspectora es un acto de trámite no susceptible de impugnación separada de la liquidación que resulte (entre otras, en TS cont-adm 30-4-99, EDJ 11619 y 5-3-02). No cabe pues impugnar la comprobación de valores efectuada por la Inspección hasta que se notifique la **liquidación**.

## 2. Determinación del concepto de «valor real»

(LGT art.57)

- 115** Debe ser objeto de comprobación el citado valor «real» y no el valor «medio» determinado por aproximación al de mercado, acudiéndose a tal efecto a cualquiera de los criterios de comprobación que establece la LGT art.57. La Administración podrá comprobar el valor real de los **bienes y derechos transmitidos** o, en su caso, de la **operación societaria o del acto jurídico documentado**, conforme al procedimiento establecido en el RDLeg 1/1993 art.46 y 47; comprobación que ha de llevarse a cabo a través de cualquiera de los medios establecidos en la LGT art.57. En concreto, se establece que (RDLeg 1/1993 art.46.1):
- «1. La Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado.
2. La comprobación se llevará a cabo por los medios establecidos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria. Si de la comprobación resultasen valores superiores a los declarados por los interesados, éstos podrán impugnarlos en los plazos de reclamación de las liquidaciones que hayan de tener en cuenta los nuevos valores. Cuando los nuevos valores puedan tener repercusiones tributarias para los transmitentes se notificarán a éstos por separado para que puedan proceder a su impugnación en reposición o en vía económico-administrativa o solicitar su corrección mediante tasación pericial contradictoria y, si la reclamación o la corrección fuesen estimadas en todo o en parte, la resolución dictada beneficiará también a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
3. Cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible. Si el valor resultante de la comprobación o el valor declarado resultase inferior al precio o contraprestación pactada, se tomará esta última magnitud como base imponible.
4. Si el valor obtenido de la comprobación fuese superior al que resultase de la aplicación de la correspondiente regla del Impuesto sobre el Patrimonio, surtirá efecto en relación con las liquidaciones a practicar a cargo del adquirente por dicho Impuesto por la anualidad corriente y las siguientes.
5. Se considerará que el valor fijado en las resoluciones del juez del concurso para los bienes y derechos transmitidos corresponde a su valor real, no procediendo en consecuencia comprobación de valores, en las transmisiones de bienes y derechos que se produzcan en un procedimiento concursal, incluyendo las cesiones de créditos previstas en el convenio aprobado judicialmente y las enajenaciones de activos llevadas a cabo en la fase de liquidación.»
- 118** Ello, a su vez, hará que el concepto de «valor real» constituya una pieza clave en la determinación de la base imponible de las tres **Modalidades del Impuesto**. Así baste citar como ejemplo, en la Modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), el RDLeg 1/1993, que textualmente dispone: «La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca» (RDLeg 1/1993 art.10).

**Delimitación jurisprudencial del concepto de «valor real»** El Tribunal Constitucional (en adelante, TCo), indicó que la ausencia en la legislación de qué debe entenderse por valor real hace que sea una magnitud indeterminada en tanto que ni determina qué debe entenderse por valor real ni especifica los parámetros que deben emplear en todo caso los sujetos pasivos del **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales** (ITP) para determinarlo, razón por la cual las discrepancias en relación con la valoración de los bienes y derechos son incluso frecuentes, concluyendo a tal efecto que «De este modo, no resulta aventurado afirmar que la tarea de comprobar el «valor real» de los bienes y derechos, lejos de arrojar una cifra –en pesetas– exacta, incontrovertible o, al menos, previsible dentro de un margen razonable, normalmente dará lugar a tantos resultados como peritos la lleven a cabo. El propio legislador es consciente de esta circunstancia cuando permite que el sujeto pasivo promueva la «tasación pericial contradictoria, en corrección» de la valoración practicada por la Administración (...)» (TCo 194/2000).

120

Aludía concretamente el TCo en el citado pronunciamiento a la existencia de «(...) una magnitud indeterminada, en tanto que ni determina qué debe entenderse por valor real, ni especifica los parámetros que deben emplear en todo caso los sujetos pasivos del ITP para determinarlo, razón por la cual las discrepancias en relación con la valoración de los bienes y derechos no sólo son lógicas y razonables, sino incluso frecuentes (...) La Ley, ni define qué debe entenderse por valor real, ni especifica qué criterios o parámetros –de entre los múltiples y heterogéneos que existen– deben tenerse en cuenta a la hora de fijarlo. De este modo, no resulta aventurado afirmar que la tarea de comprobar el "valor real" de los bienes y derechos, lejos de arrojar una cifra –en pesetas– exacta, incontrovertible o, al menos, previsible dentro de un margen razonable, normalmente dará lugar a tantos resultados como peritos la lleven a cabo (...) Y también es cierto que tanto la referencia al "valor real" –por muy indeterminados que resulten los vocablos "valor" y "real"– cuanto la existencia de estos medios tasados de comprobación para determinarlo, permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda o, lo que es igual que, en detrimento de la reserva de ley recogida en el art.133.1 Const, le esté permitiendo cuantificar, sin límite alguno, un elemento esencial del tributo» (TCo 194/2000).

122

Concluía así afirmando que dicho proceder de la Administración no resultaba acorde con el fin perseguido, contando además la Administración con diversos límites a la hora de **cuantificar la base imponible del Impuesto**. Ciertamente se ha de reconocer a este respecto que, a pesar de que el marco jurídico actual relaciona la base imponible del ITP y del **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** (ISD) con respecto al concepto de valor real independientemente al precio pactado y de que exista o no la pretensión de defraudar, dicho concepto de valor real no figura definido de forma clara y concisa ni en la Ley ni en el Reglamento del ITP.

En el caso del ITPyAJD la indeterminación del «valor real» hace necesario que dicho valor sea determinado conforme a unas reglas concretas en orden a garantizar el principio de seguridad jurídica, evitando la **discrecionalidad administrativa**, lo que resulta de vital importancia en el supuesto de transmisión de

125



inmuebles, dadas las elevadas cuantías económicas que en la mayoría de los casos se producen.

Pero no debemos olvidar que una cosa es el camino para llegar «al valor real» mediante la comprobación del valor del bien que dará lugar a un resultado cifrado en euros (con el cual el sujeto pasivo, si es superior al declarado, normalmente estará en desacuerdo con la Administración y comenzará el debate entre ambos) y otra bien distinta la justificación de ese aumento respecto al valor declarado, que deberá exponerse por la Administración de tal manera que el interesado, tras su lectura, entienda que se actúa justificadamente con argumentos, sin arbitrariedad y con profesionalidad y que, por tanto, si la comprobación del valor cumple con todo esto, el resultado cifrado en euros será discutible, pero la fundamentación no, máxime cuando los Tribunales hayan dado al buen hacer de la Administración su respaldo.

- 127** A largo plazo, si la Administración ejerce esta facultad correctamente, ello solo le reportará resultados positivos, evitando por ejemplo el desgaste que supone (incluso a nivel personal para sus funcionarios) la **conflictividad con el ciudadano** y un **ahorro económico** importante.

Téngase presente que:

- de una parte, los **Tribunales** no anularán las liquidaciones (como ocurre ahora en muchos supuestos); y,
- de otra, el **ciudadano**, sabiendo el correcto proceder de la Administración, podrá discutir el valor pero no los fundamentos del mismo, disuadiendo a muchos de plantear el conflicto, ya no valdría alegar insuficiente motivación, recurso actual y fácil de muchos abogados.

- 130 Aspectos generales de la comprobación de valores** En la comprobación de valores concurren dos caras de una misma moneda, cuyos caminos van a veces unidos, si bien en otras ocasiones se separan e incluso a veces se enfrentan. Concretamente confluyen dos aspectos:

1. De **carácter técnico** (el perito usa fórmulas y referencias, coeficientes, etc., por los que se fija un valor cifrado en euros).

2. Otro relativo al debate sobre la **motivación del valor** (representado en argumentos) que pone a prueba la capacidad de los dirigentes de la Administración de marcar unas directrices a seguir en orden a que su trabajo quede debidamente fundamentado y justificado en el nivel que marca la legalidad vigente y que se corresponde con el nivel de exigencia incluido en los pronunciamientos de nuestros Tribunales de Justicia en todas sus categorías.

- 132** A este respecto, por ejemplo:

a) Dentro del ámbito del Impuesto sobre Sucesiones, la sentencia TSJ Cataluña cont-adm 17-7-14, EDJ 164903 reconoció que resultaba procedente efectuar una disminución de la valoración inicialmente realizada de ciertos bienes inmuebles incluidos en el caudal relicto debido a que los parámetros de valoración y los índices correctores aplicados por la administración no eran correctos, no habiéndose aplicado los **coeficientes reductores** específicos derivados de la existencia de elementos arrendados con contratos con cláusulas de prórroga forzosa y de otros cuya renta no pudo actualizarse conforme a lo dispuesto en la antigua L 29/1994 disp.trans.2ª, tal y como recogía el **informe de su arquitecto técnico**.

b) Por su parte la sentencia TSJ Valladolid cont-adm 31-3-16, EDJ 54037, relativa a la comprobación de valores de un inmueble derrumbado, subraya que no pue-

de practicarse por el perito la **visita a un inmueble** ya derribado, por lo que efectivamente habrá de acudir a fuentes documentales constatadas para poder efectuar la correcta valoración. Ahora bien el **perito**, a la hora de determinar los diferentes coeficientes generales de la construcción (concretamente los referidos tanto a la antigüedad –E–, como al estado de conservación –F–, nivel de las instalaciones interiores –G– y calidad de los materiales –H–), otorgando unos valores que supongan haber efectuado una valoración concreta de las condiciones generales de la citada construcción (que no puede efectuarse sin la correspondiente comprobación), dada la total ausencia de visita por la imposibilidad manifestada de derribo del inmueble, habrá de otorgar los valores mínimos que tienen previsto esos estudios de valores utilizados como referencia, ya que cualquier otra supone ya una concreción de las condiciones de la construcción que no ha podido comprobarse en el presente supuesto. Y ello, no tanto por la falta de motivación de la comprobación de valores, como por la motivación errónea de la misma en atención a las circunstancias concurrentes.

En base a ello estima el Tribunal que ha de anularse tanto la resolución impugnada como la liquidación de que traía causa, sin necesidad de examinar los demás motivos de impugnación, decisión ésta que, dado que ya se anuló anteriormente otra liquidación por no ser ajustada la valoración de la **extinción de la división horizontal** al cálculo de la base imponible prevista legalmente, mediante Resolución del TEAR, suponía que la Administración Autonómica no podría hacer una nueva valoración de los inmuebles que interesaban, decisión que determina la improcedencia de la práctica de una nueva liquidación. **I35**

### 3. Necesaria exigencia de la motivación

(LGT art.103.3)

Es por todo ello que la labor del aparato administrativo es poner los medios necesarios para justificar ante el contribuyente el medio de comprobación elegido y motivar el resultado de la comprobación<sup>1</sup>. **I40**

La exigencia de la motivación viene establecida en la LGT, en los siguientes términos: «3. 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» (LGT art.103.3).

**PRECISIONES** En este sentido pueden consultarse, entre otras, las sentencias TS cont-adm 26-8-95; 20-9-95, EDJ 7717; 25-10-95, EDJ 5744; 3-12-99, EDJ 42552; 24-3-03, EDJ 11910; 29-5-09, EDJ 217441 u 11-4-13, EDJ 46818, que marcan una larga trayectoria.

1. Afirma el Tribunal Supremo lo siguiente: **I45**  
«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

<sup>1</sup> Tal y como se afirma en la sentencia TS cont-adm 24-3-14, Rec 55/12 si no se justifican las razones por las que se utilizan los valores y sin detallar su obtención procederá su anulación, al producir una situación de indefensión. Ya en su día la Sentencia TS cont-adm 15-10-89 definió la motivación como «la exteriorización de las razones que sirvieron de justificación, de fundamento a la decisión jurídica contenida en el acto».

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 pueden 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 sólo 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 prácticos y así aceptarlo, si llega a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir, o rechazarlos porque los repute equivocados o discutibles y en tal caso, sólo entonces, proponer la **tasación pericial contradictoria** a la que también tiene derecho. 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, criterio –el últimamente reproducido– que es incompatible con el seguido por la Sala de instancia, según sumariamente se constató en el primero de los fundamentos de la presente resolución, pues la tasación pericial contradictoria es un último derecho del contribuyente y no la única manera de combatir la tasación comprobadora de la base, realizada por la Administración, que antes ha de cumplir con su obligación de fundar suficientemente los valores a los que ha llegado, sin que el sujeto tributario venga obligado, por su parte, a acreditar el error o la desviación posibles de la **Hacienda Pública** cuando no conoce una justificación bastante de aquellos nuevos valores, pues en esta materia –como también tenemos declarado– la carga de la prueba del art.114 de la Ley General Tributaria, rige igualmente tanto para los contribuyentes como para la Administración, tanto en vía administrativa como jurisdiccional (...)» (TS cont-adm 3-12-99, EDJ 42552).

- 147** c) Ya con anterioridad, en TS cont-adm 25-10-95, EDJ 5744 se había precisado que: «(...) Las valoraciones practicadas por la Administración (además de ser emitidas por funcionario idóneo para ello) deben ser fundadas, lo que equivale a expresar los criterios, **elementos de juicio** o datos tenidos en cuenta para determinar el valor a que se llegue, pues, en otro caso, se produce una situación de indefensión para el sujeto pasivo que carece de medios para combatirlas».

**PRECISIONES** También, lógicamente, los Tribunales Superiores de Justicia han reconocido esta postura a lo largo del tiempo. Algunos ejemplos de las numerosas sentencias en esta línea pueden encontrarse en: TSJ Castilla y León cont-adm 3-5-89; 26-5-89; 20-1-90; 20-7-90; 18-6-91; 23-12-91; 8-1-92; 22-12-93; 24-2-94; 26-2-94; 4-10-95; 11-10-95; 25-10-95; 21-11-95; 18-4-97; 29-4-97; 12-5-97; 25-4-98; 3-12-99 y 23-5-02; 4-7-12, EDJ 212820 o 13-3-13, EDJ 37246, así como del TSJ Cataluña cont-adm 31-1-02, Rec 1394/97 y en otras como TSJ Baleares cont-adm 14-7-09.

Los actos administrativos de naturaleza tributaria deben de estar motivados, implicando la ausencia de dicha motivación la anulabilidad de los mismos (tal y como se desprende de la LGT art.103.3). Y ello con independencia de la facultad de la Administración de subsanar los defectos formales del acto administrativo tales como la ausencia de motivación. En consecuencia si la **propuesta de liquidación complementaria** no viene acompañada de la necesaria justificación del valor comprobado estaremos en presencia de un acto no motivado susceptible de ser anulado por ausencia o falta de motivación.

Igualmente podría llegar a suceder que la motivación resultase insuficiente a efectos de lo dispuesto en LGT art.103.3, esto es que, cumpliéndose con el requisito formal de acompañar la propuesta de liquidación con la motivación, dicha propuesta no sea suficiente al no permitir al contribuyente conocer los **fundamentos técnicos y prácticos de la valoración**. Acerca de las consecuencias susceptibles de llegar a derivarse de la falta de motivación véase, entre otras, la sentencia TSJ Madrid cont-adm 9-7-15, EDJ 143851, en la que se afirmó lo siguiente:

«(...) La consideración del estado de conservación del inmueble exige un mayor esfuerzo de motivación, particularmente cuando por esta falta han sido anuladas dos liquidaciones y la propia Administración tributaria ha reconocido expresamente como probado el "lamentable" estado de la finca, a lo que debe unirse que en uno de los informes se ha calificado dicho estado de conservación como muy bajo. Parece que la utilización del factor del 0,9 en el último de los informes obedece más bien a la necesidad de considerar de algún modo el mal estado del edificio a fin de dar apariencia de cumplimiento a los requisitos de la valoración, que al resultado de un análisis técnico de las concretas condiciones del inmueble y la incidencia que tienen en su valor, que era lo exigible en el caso concreto. De nada sirve la individualización y singularización de la tasación del inmueble si luego un elemento reconocidamente esencial de ella es decidido de forma arbitraria por genérica, sin consideración a las particulares circunstancias del objeto evaluado. La ausencia de toda justificación de la utilización de un índice del 0,9 y no otro, a pesar del estado de deterioro reconocido por la propia Administración gestora, incurre en una motivación defectuosa».

Adviértase además que la motivación no constituye un simple requisito formal. Por el contrario se trata de un **requisito de fondo** a través del cual se persigue hacer públicas las razones de hecho y de derecho en que se apoyan los actos administrativos, configurándose como un medio técnico de control de la causa del acto. Debe procederse a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta para determinar el valor a que se refieran, evitándose con ello el surgimiento de una situación de indefensión para el sujeto pasivo que carezca de medios para combatirlas.

Tal y como se tendrá ocasión de analizar a lo largo del presente trabajo, la exigencia de motivación implica, entre otras **actuaciones que han de ser adoptadas** la:

- individualización del informe, con exploración personal o justificación de la no necesidad de la misma;
- justificación, en su caso, de los valores unitarios empleados con aportación de los estudios de mercado;
- justificación de los coeficientes aplicados, y
- procedencia de los mismos.

### 160 Especial referencia a la motivación de los informes periciales

Refiriéndose a una comprobación de valor en inmuebles señaló el TSJ de Madrid 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 (TSJ Madrid cont-adm 6-4-10, EDJ 96025). Tal y como precisa el Tribunal, la justificación de dicha comprobación es una **garantía tributaria ineludible**.

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 la LGT art.121, 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.

A juicio del Tribunal, dicha circunstancia concurría en unos informe de valoración emitidos por la Comunidad de Madrid. Igual defecto, e incluso más acentuado, presentaban en el concreto supuesto de autos analizado unos **informes de la Administración de Murcia** en relación con otros informes de los inmuebles ubicados en Cartagena. En ellos se asignaba un valor a las viviendas y al resto no construido con omisión total de las fuentes en que se basa, adicionándose como justificación, un impreso explicativo de los criterios de valoración utilizados en toda la Región. En opinión del Tribunal la simple lectura de los informes de la Generalidad Valenciana (sobre inmuebles en dicha Comunidad), permitían apreciar la incursión en idéntica falta de motivación. A salvo de una descripción del método utilizado, el valor unitario del suelo de que partían los dictámenes obedecía a estudios sobre los que no había ninguna especificación y que arrojaban un valor genérico sobre el que luego se aplicaba un coeficiente corrector asimismo genérico.

- 165 Asimismo mediante sentencia TSJ Baleares se analizó un supuesto en el que el recurrente alegaba que los criterios tenidos en cuenta por el **técnico de la Administración Autónoma** eran generales, careciendo de motivación, argumentándose además que el perito no visitó el inmueble. Para el Tribunal, el examen del expediente administrativo debía conducir a desestimar los razonamientos de impugnación esgrimidos por la parte actora, ya que del mismo se destacaba la suficiencia de dicha motivación al contener los criterios, índices y parámetros aplicados estimados necesarios para encontrar la valoración consignada (TSJ Baleares cont-adm 21-6-10, EDJ 145773).

A juicio del Tribunal en el presente caso la valoración hecha no pudo ocasionar indefensión por falta de la motivación, ya que la misma ofrecía datos necesarios para su impugnación, no siendo legítimo limitarse a desprestigiar la valoración administrativa indicando que contiene «motivaciones genéricas» o **«errores materiales»**, cuando no es cierto al contener valoraciones unitarias y desglosadas de forma particularizada, sin que el demandante se haya preocupado de desmentir o entrar a contrastar cada uno de los datos. Y, si su argumento es que falta concretar datos, debe indicarse qué datos son los que faltan y qué trascendencia tienen para entender incorrecta la valoración. A este respecto se ha de señalar que en el informe técnico acogido por la **liquidación provisional** impugnada se justificaban los criterios tenidos en cuenta por el perito, tratándose, por consiguiente, de una resolución motivada.

---

#### 4. Existencia de discrepancias respecto del valor declarado y sus consecuencias en la liquidación del gravamen

En todo caso, en el supuesto de que surjan discrepancias respecto al valor declarado podrán efectuarse liquidaciones complementarias por parte de la Administración. De este modo, siendo el valor comprobado igual al declarado, no se modificará la autoliquidación, sin perjuicio de las modificaciones que procedan por la sujeción de otros hechos contenidos en el documento, pero no autoliquidados, o por la diferente **calificación de los actos autoliquidados**: **170**

a) Si el valor declarado por los interesados fuera **superior al resultante de la comprobación**, aquél tendría la consideración de base imponible.

b) Si el valor resultante de la comprobación o el valor declarado fuese **inferior al precio o contraprestación pagada**, se tomaría ésta última magnitud como base imponible.

Este último inciso resultó incorporado por la L 4/2008 art.7, para solucionar las interpretaciones que surgían cuando el valor declarado era superior a la contraprestación pagada.

c) Y, finalmente, si el valor comprobado resultase ser **superior al declarado** habría de modificarse la autoliquidación practicada.

Adicionalmente, si dicho valor fuese superior al que resultase de la aplicación de las correspondientes reglas del Impuesto sobre el Patrimonio, éste surtiría efecto en relación con las liquidaciones a practicar a cargo del adquirente por dicho Impuesto por la anualidad corriente y las siguientes.

De cualquier manera, no todos los hechos imponibles precisan de una comprobación de valores. Así, por ejemplo, tratándose de aquellos supuestos en los que la base imponible se determina por referencia a una magnitud independiente del valor de los bienes, es impropio hablar de comprobación de valores. **175**

Tal y como tuvo oportunidad de precisar el TSJ Extremadura no resulta procedente la comprobación de valores en relación con un supuesto de **transmisión de vivienda** en la que el precio se fija de acuerdo con la normativa reguladora de la venta de viviendas militares enajenables, ya que se trata de un precio marcado por la Ley (TSJ Extremadura cont-adm 26-4-06).

Es idéntico criterio habría que adoptar respecto de aquellas transmisiones de bienes y derechos que se produjesen en un **procedimiento concursal** y en las que se aceptase el valor fijado por el juez, incluyendo las cesiones de créditos previstas en el convenio aprobado judicialmente y las enajenaciones de activos llevadas a cabo en la fase de liquidación, de conformidad con lo establecido por el RDLeg 1/1993 art.46.5.

---

#### 5. Práctica de la tasación pericial contradictoria: consideraciones generales

De cara a poder corregir el resultado obtenido en la comprobación de valores, los interesados podrán promover la práctica de una tasación pericial contradictoria conforme a lo establecido en la LGT art.57. Tal y como tendremos ocasión de analizar dicha tasación pericial contradictoria constituye el medio más adecuado para **contradecir el resultado del expediente de comprobación de valores**, pudiendo interponerse en los siguientes plazos: en caso de notificación conjunta **180**

de los valores y de las liquidaciones que los hubiesen tenido en cuenta, en el mismo plazo del recurso o reclamación que proceda contra la reclamación; y si la tasación se promoviese por los transmitentes, dentro de los 15 días siguientes a la notificación separada de los valores resultantes de la comprobación.

- 185 Procedimiento de comprobación fiscal de valores** (AN 13-10-09, EDJ 241562) Señala la Audiencia Nacional que la tasación pericial contradictoria, tras la aprobación de la LGT 2003 (que, como se ha indicado, regula la misma en sus art.57.2 y 135), no constituye sino un **medio de impugnación** de una comprobación de valores acordada por la Administración a través de los medios recogidos en la LGT art.57.1, exigiéndose de cara a su aplicación la existencia de un procedimiento de comprobación fiscal de valores, de manera tal que si no existe dicha comprobación de valores no podrá solicitarse ni acordarse la práctica de la misma (AN cont-adm 13-10-09, EDJ 241562).

En el concreto supuesto de autos analizado por la Audiencia los recurrentes estaban en desacuerdo con el valor que había tenido en cuenta la Inspección con motivo de la realización de una operación de escisión a la que resultaba de aplicación la antigua L 43/1995 art.15.2.d), estimando que la misma, al optar entre tres valoraciones diferentes de las acciones de la entidad, que detallaba, había realizado una comprobación de valores, siendo además procedente solicitar y acordar, en su caso, la práctica de la tasación pericial contradictoria.

A ello opuso sin embargo la AN el hecho cierto de que **el valor declarado y el aplicado** se correspondía con el fijado entre las partes independientes como precio de venta de las acciones de la sociedad escindida en una compraventa previa con otra entidad con la que no existía vinculación alguna, precisando la Audiencia que esta constatación efectuada por la Administración tributaria para tomar el valor fijado por las partes en la citada operación no constituye un supuesto de comprobación de valores que pueda integrarse en alguno de los previstos en la LGT art.57.1 ni supone acudir a ninguno de los medios allí establecidos. Y, en base a ello, rechaza la AN la posibilidad de efectuar la práctica de la tasación pericial contradictoria, desestimándose el recurso formulado al efecto.

- 190 Comprobación administrativa de valores: medio de impugnación** (TEAC Resol 30-6-11) Afirma por su parte el TEAC que la tasación pericial contradictoria constituye un medio de impugnación de los valores comprobados administrativamente en aquellos casos en los que se prevea dicha posibilidad, debiendo comunicarse al obligado tributario el derecho que le asiste a promoverla, de acuerdo con lo dispuesto por la LGT art.135. Y, en caso de falta de notificación al interesado de su derecho a promoverla, será procedente la retroacción de las actuaciones con la finalidad de que se practique una nueva notificación de la liquidación en la que se indique tal derecho (TEAC Resol 30-6-11).

Concretamente la cuestión que en el presente caso se planteaba ante el TEAC fue la relativa a determinar si con la **notificación de una liquidación** efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente debía comunicarse al obligado tributario el derecho que le asiste a promover la tasación pericial contradictoria en corrección de los valores comprobados o si, por el contrario, no se requiere la notificación expresa de dicho derecho. Pues bien, a juicio del TEAC la falta de notificación del derecho a promover la práctica de la tasación pericial contradictoria privó en el presente caso al interesado de la posibilidad de rebatir los valores comprobados por la Administración tributaria, ocasionándole indefensión, ya que el enjuiciamiento de los criterios técnicos que sirvió de base