

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia de 4 de diciembre de 2024**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 2810/2023**Sentencia n.º 1915/2024***SUMARIO:**

Comprobación de valores. Métodos de comprobación. Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas. La sentencia recurrida resolvió que la valoración del inmueble hipotecado que se recoge en el certificado de tasación hipotecaria, realizada por técnico competente, no ha sido desvirtuada de contrario, mediante la aportación de una prueba (singularmente la pericial) que permitiese apreciar el desacierto de aquella valoración, a lo que hemos de añadir que, según consta en el propio certificado, el valor de tasación se fijó previa visita al inmueble del técnico interviniente. La Administración Tributaria procedió a iniciar un procedimiento de comprobación de valores, utilizando uno de los medios previstos en el art. 57.1 LGT, a la vista de la diferencia existente entre el valor de tasación fijado en el certificado de tasación anexo a la escritura de préstamo hipotecario y el precio consignado en la escritura de compraventa, teniendo en cuenta que dicho certificado contiene una valoración pericial individualizada que sugiere una cuantificación razonada y objetiva, lo que, como ya hemos señalado, desplaza la carga de la contraprueba hacia el obligado tributario quien, en este caso, no ha aportado un elemento de prueba eficaz de similar fuerza probatoria al utilizado por la Administración como motivación de la liquidación impugnada. Considera la Sala de instancia que el informe de tasación hipotecaria es un dato objetivo avalado por técnico e incluso tácitamente asumido por el contribuyente que se alza válidamente en motivación de la valoración acogida por la Administración, de manera que la recurrente ha desaprovechado tanto la vía administrativa como ahora la jurisdiccional para aportar un informe técnico o remitirse de forma circunstanciada a alguno obrante en el expediente a su favor, o a solicitar una pericia judicial, por lo que la liquidación impugnada ha de considerarse motivada, idónea y ajustada a derecho, lo cuales confirmado por el TS. Este Tribunal completa su doctrina jurisprudencial, establecida con carácter general en la STS de 23 de enero de 2023, recurso n.º 1381/2021, relativa a las comprobaciones administrativas de valor de bienes a efectos tributarios y, en particular, sobre la necesidad de motivar el inicio del procedimiento de comprobación, en el sentido de declarar, en términos similares a los recogidos en la STS de 28 de octubre de 2022 recurso n.º 5364/2020, que de la presunción legal de certeza para los obligados tributarios, de los datos y elementos de hecho consignados en sus autoliquidaciones, declaraciones y demás documentos presentados por ellos (art. 108.5 LGT), no se sigue que el ejercicio por la Administración de la potestad de comprobar el valor de los bienes y derechos quede sujeta a la previa acreditación de indicios de ocultación de una parte del precio satisfecho, o bien que, aun siendo el precio consignado en el contrato el efectivamente satisfecho, este precio pueda no corresponder con la base imponible, que, en este caso, es el valor real del bien transmitido. Esa exigencia a la Administración tributaria de justificar la apertura de la comprobación, que mantenemos, puede entenderse suficientemente cumplida cuando de la comparación entre el valor declarado por el sujeto pasivo y el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas, en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria (art. 57.1.g) LGT), resulte una diferencia relevante de valor, máxime cuando ambos datos son conocidos por el interesado al mismo tiempo -en la escritura de adquisición y en la consecutiva de préstamo hipotecario, donde figura esa tasación- y no ha reaccionado frente a este último valor. La Administración, advertida la falta de concordancia entre el valor declarado por el obligado tributario y el fijado en la tasación hipotecaria, acreditado mediante certificación emitida conforme a la legislación hipotecaria, puede, utilizando el medio de comprobación del art.57.1.g) LGT, que resulta apto e idóneo atendiendo a las características del bien, comprobar el valor real del bien transmitido, sin que le sea

Síguenos en...



exigible ninguna carga adicional respecto a los demás medios de comprobación de valores, y sin que venga obligada a justificar con carácter previo que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse. Todo ello sin perjuicio de la facultad que asiste, en todo caso, al contribuyente del impuesto sobre transmisiones patrimoniales de contradecir, tanto en vía administrativa como judicial, la comprobación llevada a cabo por el medio de comprobación del art. 57.1.g) LGT, siendo suficiente, a los efectos de su motivación, la asunción por el órgano administrativo comprobador de la indicada tasación hipotecaria, cuando ésta sea motivada y justificada y haya sido dada a conocer al interesado.

SENTENCIA

Magistrados/as

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
JOSE MARIA DEL RIEGO VALLEDOR
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.915/2024

Fecha de sentencia: 04/12/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2810/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/11/2024

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.ASTURIAS CON/AD SEC.3

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 2810/2023

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1915/2024

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. José María del Riego Valledor

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 4 de diciembre de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **2810/2023**, interpuesto por la procuradora doña Pilar Oria Rodríguez, en representación de **JUNCTION PARQUE PRINCIPADO, S.L.**, contra la sentencia núm. 90/2023, de 30 de enero, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en el recurso núm. 894/2021.

Síguenos en...



Han comparecido como recurridas la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia de la Abogada del Estado, y el **PRINCIPADO DE ASTURIAS**, representado por el Letrado de sus servicios jurídicos. Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia núm. 90/2023, de 30 de enero, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, que desestimó el recurso núm. 894/2021, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Asturias [«TEARA»], de 30 de septiembre de 2021, desestimatoria de la reclamación deducida contra el acuerdo de liquidación dictado por el Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, por el concepto de Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados y cuantía de 33.050,72 euros.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«FALLO: Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido: Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora Doña Pilar Oria Rodríguez en nombre y representación de Junction Parque Principado S.L. contra la resolución del TEARA a que el mismo se contrae, por resultar la misma conforme a derecho; sin costas».

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1.La procuradora doña Pilar Oria Rodríguez, en representación de Junction Parque Principado, S.L., preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

1.1.El artículo 108.4 LGT, que establece: "Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario."

1.2.El artículo 102.2 LGT, que señala: "Las liquidaciones se notificarán con expresión de: (...) c) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho".

1.3.El artículo 134.3 LGT, que indica: "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".

1.4.El artículo 10.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados [«TRLITPyAJD»], en su redacción vigente al momento de incoación del procedimiento de comprobación de valor, que preceptúa: "1. La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda."

1.5.El artículo 4 de la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras: "Valor hipotecario o valor a efecto de crédito hipotecario (VH). Es el valor del inmueble determinado por una tasación prudente de la posibilidad futura de comerciar con el inmueble, teniendo en cuenta los aspectos duraderos a largo plazo de la misma, las condiciones del mercado normales y locales, su uso en el momento de la tasación y sus usos alternativos correspondientes".

Considera conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo, que esclarezca:

Síguenos en...

- Si la aplicación por la Administración del método del art. 57.1 g) LGT, como medio de comprobación de valores, exige justificar previamente las razones e indicios de la falta de concordancia entre el valor declarado y el valor real, sin que como motivación sea admisible la mera constatación de la disparidad entre el valor declarado y el fijado en la tasación hipotecaria.

- Si el valor hipotecario, definido en el art. 4 de la Orden ECO/805/2003, puede equipararse al valor real del bien, que constituye la base imponible del impuesto (art. 10.1 TRLITPyAJD), sin que sea necesario para ello una motivación adicional por parte de la Administración.

- Si, a los efectos del art. 134.3 LGT, la propuesta de valoración de la Administración está suficientemente motivada cuando el valor hipotecario adoptado es el contenido en un certificado de tasación (realizado conforme a la Orden ECO/805/2003, con la finalidad de constituir garantía de préstamo sujeto a la Ley 2/1981, del Mercado Hipotecario) sin que conste de ninguna manera informe de la valoración del que trae causa dicho certificado.

2.La Sala de instancia, por auto de 4 de abril de 2023, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido la procuradora D.^a Pilar Orio Rodríguez, en nombre de Junction Parque Principado, S.L., como parte recurrente, y como recurridas, la Administración General del Estado, representada por la Abogada del Estado, y el Principado de Asturias, representado por Letrado de sus servicios jurídicos, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1.La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 21 de febrero de 2024, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] 1.- Determinar si la aplicación por la Administración del método del art. 57.1.g) LGT, como medio de comprobación de valores, exige justificar las razones para comprobar la falta de concordancia entre el valor declarado y el valor real, sin que como motivación sea admisible la mera constatación de la disparidad entre el valor declarado y el fijado en la tasación hipotecaria, máxime cuando el contribuyente se acogió a los valores aprobados por la propia Administración, como coeficientes multiplicadores del valor catastral.

2.- Esclarecer si el valor hipotecario, definido en el art. 4 de la Orden ECO/805/2003, puede equipararse sin más al valor real del bien, base imponible del impuesto (art. 10.1 TRLITPyAJD), sin que sea necesario para ello una motivación adicional por parte de la Administración sobre tal identidad entre uno y otro valor, atendido, además, el ínfimo rango de dicha norma jurídica.

3.- Precisar si, a los efectos del art. 134.3 LGT, la propuesta de valoración de la Administración está suficientemente motivada cuando el valor hipotecario adoptado es el contenido en un certificado de tasación, sin que conste informe técnico sobre la valoración del que trae causa dicho certificado.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 108.4, el artículo 102.2 LGT, el artículo 134.3 LGT, el artículo 10.1 TRLITPyAJD -en su redacción aplicable al procedimiento de comprobación de valores- y el artículo 4 de la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

2.La procuradora doña Pilar Oria Rodríguez, en la representación ya acreditada de Junction Parque Principado, S.L., interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 12 de abril de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Aduce, en primer término, la infracción del art. 108.4 LGT y de la jurisprudencia de la Sala 3ª del TS sobre la presunción de la que gozan las autoliquidaciones tributarias. Afirma que la Administración no podrá descartar el valor que el contribuyente consigna en su autoliquidación simplemente aplicando uno de los mecanismos del art. 57 LGT, pues según las SSTs de 23/05/2018 (RC 4202/2017 y 1880/2017) esta presunción juega no solo en

contra del interesado, obligándole a estar a lo declarado, sino también a su favor, lo que impone a la Administración la carga de demostrar que el valor del bien es otro.

Recuerda que la presunción de veracidad que proclama el art. 108.4 LGT respecto de las autoliquidaciones ha sido analizada por la Jurisprudencia de la Sala 3ª del TS en sentencias: nº 842 y 843, de 23 de mayo de 2018; nº 492 y 943, de 5 de junio de 2018; nº 1000, de 13 de junio de 2018; nº 1051, de 19 de junio de 2018; nº 1242, de 17 de julio de 2018; nº 804, de 11 de junio de 2019, y nº 75 de 23 de enero de 2023. Aclara que, existiendo dudas sobre si la doctrina jurisprudencial fijada en la anterior sentencia y posteriores era sólo de aplicación al método previsto en el art. 57.1.b) LGT, la STS nº 75, Sala 3ª, de fecha 23 de enero de 2023, RC 1381/2021, aclara el debate afirmando en su FD Cuarto: "... La Sala considera que la doctrina jurisprudencial fijada por este Tribunal en la referida sentencia de 23 de mayo de 2018 (recurso de casación 4202/2017) a la que siguieron otras posteriores, atinente, por lo que aquí interesa, a la necesidad de que la Administración justifique, antes de comprobar, las razones por las que, a su juicio, el valor declarado no se corresponde con el valor real, es de aplicación a todas las comprobaciones de valores, cualquiera que sea el método empleado -de los previstos en el art. 57.1 de la LGT -, utilizado por la Administración... La exigencia impuesta a la Administración deriva de la presunción de certeza de la que gozan las autoliquidaciones tributarias conforme al art. 108.4 LGT ..." y remata en el FD Quinto: "...**La Administración debe motivar en la comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de valores, cualquiera que sea la forma en que se inicie conforme al artículo 134.1 de la LGT y el medio de comprobación utilizado**, las razones que justifican su realización y, en particular, la causa de la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el valor real".

Sostiene que la aplicación del criterio jurisprudencial al caso de autos conducirá a afirmar que la Administración en el acto iniciador del procedimiento de comprobación tenía que haber justificado las razones para comprobar la posible falta de concordancia entre el valor declarado y el valor real, siendo inadmisibles como única motivación la simple referencia a la existencia de la escritura pública de préstamo hipotecario en la que consta un certificado de tasación que arroja un valor superior al declarado, y basar únicamente en ese dato que el valor real comprobado, en aplicación del art. 57.1.g) LGT, es el valor de tasación hipotecaria, sin tener en cuenta que la finalidad expresa de la tasación hipotecaria era constituir garantía del préstamo, esto es, tasar el valor del inmueble a los efectos de un potencial procedimiento de ejecución a futuro, valor que no objetiva la base imponible del impuesto: el valor real del inmueble en el momento de la transmisión, cuando además el recurrente demostró que la aplicación del método del art. 57.1.b) arrojaba un valor inferior al autodeclarado.

La Administración tampoco opuso que el valor declarado como precio de la compraventa no fuera el efectivamente abonado, resultando éste incontrovertido, no obstante, no aportó razón alguna para justificar por qué no aceptó ese valor como valor real.

Considera que la sentencia recurrida infringe, por no aplicación, lo dispuesto en el art. 108.4 LGT y la jurisprudencia de la Sala 3ª del TS referenciada, de la que es exponente la de 23 de enero de 2023.

En segundo término, esgrime la infracción de los arts. 102.2 c) y 134.3 LGT y de la Jurisprudencia del TS respecto de los requisitos de motivación del acto administrativo de determinación del valor real de los bienes inmuebles comprobados, que exige que el acto de determinación del valor real mediante comprobación de la Administración, corrigiendo el declarado por el interesado, sea singularizado, motivado y fruto del examen del inmueble.

Sostiene que para que se entendiera perfectamente cumplido el requisito de motivación, la adopción del valor de tasación como valor real tendría que haberse basado en un dictamen técnico propiamente dicho.

En tercer lugar, alega la infracción del art. 10.1 TRLITPyAJD, en relación con el art. 4 Orden ECO/805/03. La jurisprudencia del TS ha proclamado reiteradamente que el valor real, base imponible del impuesto conforme al art. 10.1 TRLITPyAJD, es el que pactarían dos sujetos de derecho independientes en un contexto de mercado libre. También ha proclamado el TS, que el término "valor real" se trata de un concepto indeterminado que no se materializa en una cifra exacta, sino que se mueve dentro de unos márgenes, pero al que se aproxima más

el precio de compraventa, fijado por la voluntad de dos contratantes, que el previsto para una venta forzosa como es la realización de la hipoteca. En el caso de autos la capacidad contributiva sometida a tributación se puso de manifiesto a través del precio que efectivamente se pagó (hecho incontrovertido), la cantidad declarada a efectos del impuesto. Dicha cantidad, además, resultó superior a la que hubiera correspondido en aplicación de los coeficientes aprobados por la Administración.

Añade que la Orden ECO 805/03 es una norma de un ínfimo rango legal, cuya finalidad no es completar y/o desarrollar las determinaciones de la LGT, por lo que, coincidiendo con la sentencia del TSJ Valencia nº 918, de 5/06/2019, la tasación hipotecaria realizada en aplicación de esta Orden solo será admisible como método de comprobación del art. 57.1.g) LGT, si en la tasación hipotecaria consta expresamente que el valor hipotecario que arroja es también el valor de mercado del inmueble tasado, circunstancia que no se da en el caso de autos.

Todo lo anterior pone de manifiesto que la tasación hipotecaria no determina *per se*, el valor de mercado del bien en la fecha de la transmisión, sino que si se quiere utilizar dicho dato debe motivarse por qué en el caso concreto, ese valor se corresponde con el valor real y, careciendo el acto administrativo de dicha motivación, la sentencia de instancia debió declarar la nulidad del mismo conforme a lo solicitado por la parte recurrente. Aporta sentencias de contraste emitidas por los TSJ de Valencia, Madrid, Andalucía, Cataluña y Murcia, que ofrecen argumentos contrarios al expuesto por el TSJ de Asturias, y señala que, incluso, recientemente esos argumentos también han sido acogidos por el TSJ de Castilla-León (Burgos) en sentencia 13/03/2023 (rec. 177/2022).

Reitera que, en el caso que se examina, no consta el informe de tasación sino únicamente el certificado de tasación emitido por JLL Valoraciones S.A., *"con la finalidad de constituir garantía de préstamos sujetos a la Ley 2/1981 del mercado hipotecario, relativo al conjunto completo de edificación aislada de uso comercial y estado de ocupación arrendado, en LG Paredes 201, de Siero (Asturias)"*, sin expresar los cálculos realizados, ni el método empleado para llegar a tal valoración. Y es el contenido de este certificado de tasación hipotecario el que la Administración adopta en la propuesta de valoración como medio para determinar el valor real del inmueble en el momento de la transmisión, sin ofrecer motivación adicional alguna, y sin que tampoco conste en tal certificado que el valor que arroja es también el valor real del inmueble, por lo que entiende que la propuesta de valoración no está suficientemente motivada conforme a lo dispuesto en el art. 134.3 LGT y a la jurisprudencia del TS.

En relación con la pretensión deducida y los pronunciamientos solicitados, los concreta en los siguientes términos:

"1. La estimación del recurso de casación.

2. La fijación por el TS de una interpretación de las normas que se han considerado infringidas determinando no conforme a derecho la utilización del método de comprobación de valores del art. 57.1 g) LGT sin justificar las razones para comprobar la falta de concordancia entre el valor declarado y el valor real, sin que sea admisible como motivación la mera constatación de la disparidad entre el valor declarado y el fijado en la tasación hipotecaria.

3. El esclarecimiento por el TS sobre si el valor hipotecario, definido por el art. 4 Orden ECO 805/03, puede equipararse sin más al valor real del bien, base imponible del impuesto, sin que sea necesario para ello una motivación adicional por parte de la Administración sobre tal identidad entre uno y otro valor, atendido, además, el ínfimo rango de dicha norma jurídica.

4. Que el TS precise si, a los efectos del art. 134.3 LGT, la propuesta de valoración de la Administración está suficientemente motivada cuando el valor hipotecario adoptado es el contenido en un certificado de tasación, sin que conste informe técnico sobre la valoración del que trae causa dicho certificado.

En consecuencia con lo anterior, es pretensión de esta parte, que por el TS se resuelva el litigio dentro de los términos en que ha sido planteado el debate, teniendo en cuenta que se trata de infracciones de normas sustantivas y poseyendo el Alto Tribunal toda la información

necesaria para resolver sobre la cuestión controvertida, anulando y dejando sin efecto la Sentencia 90/2023, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ Asturias, así como la Resolución del TEARA de 30/09/2021, y en consecuencia, la liquidación provisional del EPSTPA de 15/07/2020".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte Sentencia por la que se estime íntegramente el recurso, con los siguientes pronunciamientos:

- a) Se fije la interpretación de las normas estatales sobre las que se consideró necesario un pronunciamiento, en el sentido que se ha expuesto, estimando no ajustada a derecho la Sentencia 90/2023 del TSJ Asturias de 30 de enero, así como la Resolución del TEARA de 30/09/2021 y, en consecuencia, la liquidación provisional del EPSTPA de 15/07/2020.
- b) De conformidad con la referida interpretación, se anule y deja sin efecto la Sentencia 90/2023, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ Asturias de 30 de enero, así como la Resolución del TEARA de 30/09/2021 y la liquidación provisional del EPSTPA de 15/07/2020.
- c) Se impongan las costas de la instancia a las partes recurridas, y las referidas a este recurso de casación a las partes que se opondan al mismo".

CUARTO. Escritos de oposición al recurso de casación.

1.La Abogada del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición en fecha 5 de junio de 2024.

Señala que, a la vista del auto de admisión (AA) y, en particular, de las cuestiones de interés casacional objetivo que en él se identifican, deben abordarse tres cuestiones: a) La presunción de veracidad de los datos contenidos en las autoliquidaciones (art. 108.4 LGT). b) La motivación del acto administrativo de determinación del valor real de los inmuebles comprobados. c) La veracidad del valor hipotecario del inmueble.

En relación con la presunción de veracidad de los datos contenidos en las autoliquidaciones señala que, partiendo de que la Administración puede comprobar la veracidad de la declaración del sujeto pasivo, en el caso que nos ocupa dicha comprobación está más que justificada atendiendo al hecho de que en dos escrituras públicas otorgadas en la misma fecha se consignaron dos valores diferentes para el mismo inmueble.

En segundo lugar, sostiene que en la STS de 7 de diciembre de 2011 se fijó como doctrina legal que la utilización por la Administración tributaria del medio de comprobación de valores previsto en el apartado g) del art. 57.1 de la LGT (el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria, en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre) no requiere ninguna carga adicional para aquella respecto a los demás medios de comprobación de valores, por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse. En consecuencia, en cuanto a la motivación del acto administrativo de determinación del valor real de los inmuebles comprobados, no es necesario en estos casos una motivación especial y, por tanto, no procede estimar el recurso de casación en este punto.

Por último, en cuanto a la veracidad del valor hipotecario del inmueble, señala que en el caso examinado por el tribunal a quosí que consta un informe firmado por técnico competente, constando, además, que éste realizó previamente una visita al inmueble. Es más, en este caso es relevante que la recurrente en ningún momento presentó prueba en contrario, pretendiendo ahora ampararse en la presunción de veracidad de su autoliquidación primera para eludir la comprobación de valores llevada a cabo por la Administración.

Concluye que estas circunstancias han de tenerse en cuenta para abordar la cuestión que presenta interés casacional, considerando que, a los efectos del art. 134.3 LGT, la propuesta de valoración de la Administración está suficientemente motivada, toda vez que consta el informe técnico sobre la valoración del que trae causa el certificado de tasación, sin que se haya aportado prueba en contrario por el contribuyente.

Síguenos en...

Considera que las pretensiones de la recurrente deben ser desestimadas, por las razones expuestas, y en cuanto a la fijación de jurisprudencia, cree que la cuestión de interés casacional merece la siguiente respuesta:

"[...] 1. La aplicación por la Administración del método del art. 57.1 g) LGT, como medio de comprobación de valores, no exige justificar las razones para comprobar la falta de concordancia entre el valor declarado y el valor real, bastando como motivación admisible la mera constatación de la disparidad entre el valor declarado y el fijado en la tasación hipotecaria.

2. El valor hipotecario, definido en el art. 4 de la Orden ECO/805/2003, puede equipararse al valor real del bien, base imponible del impuesto (art. 10.1 TRLITPyAJD), sin que sea necesario para ello una motivación adicional por parte de la Administración sobre tal identidad entre uno y otro valor.

3. A los efectos del art. 134.3 LGT, la propuesta de valoración de la Administración está suficientemente motivada cuando el valor hipotecario adoptado es el contenido en un certificado de tasación, especialmente si consta informe técnico sobre la valoración del que trae causa dicho certificado y el contribuyente no ha presentado prueba en contrario".

Por las razones expuestas, sostiene que la sentencia recurrida es ajustada a derecho y solicita su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario.

2.El Letrado del Servicio Jurídico del Principado de Asturias, en la representación que legalmente ostenta, emplazado también como parte recurrida, presentó escrito de oposición al recurso de casación fechado el 3 de junio de 2024, en el que alega que el recurso de casación parte de una premisa equivocada, consistente en considerar que el acto iniciador del procedimiento de comprobación adolece de falta de motivación, concretado en las razones para comprobar la posible falta de concordancia entre el valor declarado y el valor real. Sin embargo, tanto en la propuesta de liquidación como en la posterior liquidación provisional se manifiesta expresamente que es la sensible diferencia entre el valor consignado en la escritura de compraventa (19.842.000 €) y el reflejado en la escritura de préstamo hipotecario como valor de tasación (21.735.378,42 €) lo que ha dado pie a que la Administración albergue dudas razonables acerca de que el valor declarado sea el valor real. Añade que la escritura de préstamo hipotecario se incorporó al expediente de comprobación de valores, y el correspondiente certificado de tasación, en el que se indicaba la fecha de visita al inmueble, acompañaba a la propuesta de liquidación, de modo que el contribuyente conocía, sin duda alguna, las razones que llevaron a la Administración a iniciar el procedimiento de comprobación de valores.

Además, la valoración derivada de la tasación hipotecaria no es genérica, sino que tiene en cuenta las singularidades del inmueble concreto, pues un técnico especialista de una sociedad de tasación homologada y habilitada lo visitó y analizó, previamente a realizar su valoración.

En resumen, existe una correcta motivación -y así ha sido apreciado por la sentencia de instancia-, siendo cuestión distinta que la recurrente se muestre en desacuerdo con el resultado de la comprobación administrativa. A mayor abundamiento, como se desprende del expediente, consta en la liquidación provisional, y reconoce expresamente la sentencia recurrida, el método de valoración de los coeficientes multiplicadores no era aplicable en este supuesto, atendiendo a las características del inmueble, lo que constituye un factor adicional que acredita que la Administración ha aplicado correctamente el método de tasación hipotecaria.

En segundo lugar, alega que la Administración no ha procedido a equiparar sin más ambos valores -valor de tasación y valor real-, sino que lo que ha hecho, conforme permite el artículo 57.1.g) de la LGT, ha sido asumir y aceptar como propia la valoración pericial efectuada por la sociedad de tasación hipotecaria, que reúne los requisitos legales y jurisprudenciales exigibles, lo que supone que se desplaza la carga de la contraprueba hacia el contribuyente, sin que éste haya aportado ningún informe técnico eventualmente contradictorio.

Considera que, en realidad, el debate -en los términos planteados por la recurrente- queda reducido a una cuestión probatoria que, en cuanto tal, escapa al ámbito de un recurso de casación.

En último término, esgrime que, si bien es cierto que en el expediente no consta el informe de tasación, sino únicamente el certificado de tasación hipotecaria basado en aquel, sin embargo, el certificado es una síntesis del informe técnico de tasación y acredita la existencia de tal informe, por lo que se debe considerar un documento suficiente para sustentar la motivación de la liquidación. No obstante, tal ausencia, dado que, obviamente, la presencia del certificado garantiza la existencia del informe técnico, todo lo más podría llegar a constituir un defecto formal que daría lugar a una retroacción del procedimiento al momento que se produjo, de modo que la Administración pudiera incorporarlo al expediente y continuar y finalizar de nuevo el procedimiento.

Concluye que la sentencia impugnada ha interpretado y aplicado correctamente las normas citadas, de modo que no concurren en la misma las infracciones jurídicas que el recurso imputa.

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte en su día sentencia en la que, desestimando el recurso, confirme íntegramente la resolución de instancia recurrida, imponiendo las costas a la parte recurrente".

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 7 de junio de 2024, se acordó la unión de los escritos de oposición presentados por el Abogado del Estado y el Servicio Jurídico del Principado de Asturias, y se declaró el recurso concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 8 de octubre de 2024, se designó ponente a la Excm. Sra. D^a. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 12 de noviembre de 2024, fecha en que efectivamente se inició la deliberación, finalizando el 26 de noviembre siguiente en que tuvo lugar su votación y fallo, con el resultado que se expresa a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1.El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar si la aplicación por la Administración del método del art. 57.1.g) LGT, como medio de comprobación de valores, exige justificar las razones para comprobar la falta de concordancia entre el valor declarado y el valor real, sin que como motivación sea admisible la mera constatación de la disparidad entre el valor declarado y el fijado en la tasación hipotecaria, máxime cuando el contribuyente se acogió a los valores aprobados por la propia Administración, como coeficientes multiplicadores del valor catastral.

Asimismo, se nos requiere esclarecer si el valor hipotecario, definido en el art. 4 de la Orden ECO/805/2003, puede equipararse sin más al valor real del bien, base imponible del impuesto (art. 10.1 TRLITPAJD), sin que sea necesario para ello una motivación adicional por parte de la Administración sobre tal identidad entre uno y otro valor, atendido, además, el ínfimo rango de dicha norma jurídica.

En último término, se nos solicita precisar si, a los efectos del art. 134.3 LGT, la propuesta de valoración de la Administración está suficientemente motivada cuando el valor hipotecario adoptado es el contenido en un certificado de tasación, sin que conste informe técnico sobre la valoración del que trae causa dicho certificado.

2.Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1.La recurrente, Junction Parque Principado, S.L., presentó autoliquidación del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (AJD) por la adquisición de un centro comercial, declarando un valor de 19.842.000 euros.

2.2.El Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias inició procedimiento de comprobación de valor y determinó para el bien, al amparo del artículo 57.1.g) LGT, un nuevo valor de 21.753.378,42 euros, sobre la base del certificado emitido por la entidad JLL

Valoraciones, S.A., que constaba en la escritura de préstamo con hipoteca, en la que a la finca descrita se asigna como valor de tasación conforme a lo previsto en la legislación hipotecaria la referida cantidad. El certificado se incorpora a la propuesta de liquidación.

En fecha 15 de julio de 2020, se dicta acuerdo de liquidación provisional número 20203333090AJ106L0000003, cuantía 33.050,72 euros, por el concepto Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (AJD), ratificando los argumentos que sirvieron para fundamentar la propuesta de liquidación y señalando que el inmueble transmitido no es susceptible de ser catalogado como susceptible de ser incluido en los supuestos mencionados en el Decreto 121/2013, tal como se indica en el artículo 2 del mismo. El acuerdo fue notificado el siguiente día 17 de julio.

2.3. Deducida reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Asturias, se alegó que el valor declarado en la autoliquidación era muy superior al que resulta de la resolución de 10 de diciembre de 2015 de la Consejería de Hacienda y Sector Público del Principado de Asturias, que actualizó los coeficientes aplicables al valor catastral en relación con determinados impuestos.

El TEAR desestimó la reclamación en resolución de 30 de septiembre de 2021, razonando, en síntesis, en los siguientes términos:

"[...] Entiende este Tribunal que el acuerdo de liquidación incorpora una motivación adecuada y suficiente, identificando de forma clara el medio utilizado para la comprobación del valor declarado, *"Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria"*. Se identifica la existencia de una valoración obtenida de técnico competente a efectos de la concesión de un crédito con garantía hipotecaria al comprador, resultando un importe superior al valor declarado. Se explicitan además los motivos de la actuación administrativa (una comprobación del valor declarado por el bien transmitido) y además se recoge expresamente la normativa aplicable, en particular art. 57.1 LGT, lo que ha permitido al contribuyente argumentar cuanto ha considerado conveniente en relación con dicho método de comprobación.

Procede, por tanto, rechazar las alegaciones formuladas relativas a la ausencia de la suficiente motivación, confirmando el acto impugnado sin perjuicio del derecho que asiste al reclamante a instar la práctica de tasación pericial contradictoria en los términos que ha reservado, de conformidad con lo indicado en el artículo 135.1 LGT".

2.4. Interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, fue desestimado en sentencia de 30 de enero de 2023, que confirmó la resolución administrativa. En lo que interesa al presente recurso de casación, la sentencia resuelve con los mismos criterios de otra sentencia de la Sala anterior (STSJ de Asturias de 27 de septiembre de 2021, rec. 777/2020). Sostiene que el método empleado por la Administración tributaria para comprobar el valor es admitido por el art. 57.1.g) LGT, y precisa que la sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, 843/2018, de 23 de mayo, (rec. 4202/2017), invocada de contrario por la recurrente, se refiere al método del art. 57.1.b) LGT y se limita a censurar la valoración de inmuebles sin otra motivación que la de aplicar índices multiplicadores sobre el valor catastral, por lo que no es aplicable a este caso.

Razona la sentencia recurrida en los siguientes términos:

«[...] En efecto, en la escritura de préstamo con hipoteca, en el apartado 5 de la cláusula tercera, denominado "tasación", se dice: "A los efectos procesales y para que sirva como tipo en la subasta que corresponda, tasan la finca que se hipoteca en el importe de 16.301.533,81 €, correspondiente al 75% del valor señalado en la tasación realizada, conforme a las disposiciones de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario, cuya copia del certificado de tasación se incorpora como anexo de esta escritura".

La valoración del inmueble hipotecado que se recoge en el mencionado certificado de JLL Valoraciones S.A., realizada por técnico competente, no ha sido desvirtuada de contrario, mediante la aportación de una prueba (singularmente la pericial) que permitiese apreciar el desacierto de aquella valoración, a lo que hemos de añadir que, según consta en el propio

certificado, el valor de tasación se fijó previa visita al inmueble del técnico interviniente realizada el 26 de noviembre de 2015.

A este respecto hemos de señalar que la Administración Tributaria procedió a iniciar un procedimiento de comprobación de valores, utilizando uno de los medios previstos en el art. 57.1 de la LGT, a la vista de la diferencia existente entre el valor de tasación fijado en el certificado de tasación anexo a la escritura de préstamo hipotecario y el precio consignado en la escritura de compraventa, teniendo en cuenta que dicho certificado contiene una valoración pericial individualizada que sugiere una cuantificación razonada y objetiva, lo que, como ya hemos señalado, desplaza la carga de la contraprueba hacia el obligado tributario quien, en este caso, no ha aportado un elemento de prueba eficaz de similar fuerza probatoria al utilizado por la Administración como motivación de la liquidación impugnada.

El informe de tasación hipotecaria es un dato objetivo avalado por técnico e incluso tácitamente asumido por el contribuyente que se alza válidamente en motivación de la valoración acogida por la Administración, de manera que la recurrente ha desaprovechado tanto la vía administrativa como ahora la jurisdiccional para aportar un informe técnico o remitirse de forma circunstanciada a alguno obrante en el expediente a su favor, o a solicitar una pericia judicial, por lo que la liquidación impugnada ha de considerarse motivada, idónea y ajustada a derecho.

(...)

Hemos de señalar que el Decreto asturiano 121/2013, de 27 de diciembre, por el que se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos, a efectos de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, así como la metodología seguida para su obtención, contiene la metodología a aplicar en las comprobaciones de valor desarrolladas por la Administración autonómica sobre bienes inmuebles de naturaleza urbana que se enumeran (...). De ahí que, en base a las características especiales del inmueble transmitido, se considera ajustada a derecho la liquidación recurrida y la resolución del TEARA que la confirma, en cuanto no puede incluirse dicho inmueble en la categoría de "locales comerciales", lo que justifica la elección por parte de la Administración tributaria del medio de comprobación».

SEGUNDO. Marco normativo.

Las normas relevantes para el análisis de la cuestión de interés casacional son las siguientes.

1.El artículo 57 de la LGT dispone:

«[...] 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.

Síguenos en...

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. [...]».

2.El artículo 108.4 LGT establece que:

"Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario."

3.A su vez, el artículo 102.2 LGT señala:

"Las liquidaciones se notificarán con expresión de:

(...)

c) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho".

4.El art. 134 LGT, sobre el procedimiento de comprobación de valores, dispone:

«[...] Práctica de la comprobación de valores.

1. La Administración tributaria podrá proceder a la comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 de esta ley, salvo que el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios.

El procedimiento se podrá iniciar mediante una comunicación de la Administración actuante o, cuando se cuente con datos suficientes, mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración a que se refiere el apartado 3 de este artículo.

[...]

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. [...]».

5.El artículo 10.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados [«TRLITPAJD»], en su redacción vigente al momento de incoación del procedimiento de comprobación de valor, preceptúa:

"1. La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda."

6.En último término, el artículo 4 de la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras:

"Valor hipotecario o valor a efecto de crédito hipotecario (VH). Es el valor del inmueble determinado por una tasación prudente de la posibilidad futura de comerciar con el inmueble, teniendo en cuenta los aspectos duraderos a largo plazo de la misma, las condiciones del mercado normales y locales, su uso en el momento de la tasación y sus usos alternativos correspondientes".

TERCERO. Precedentes jurisprudenciales en relación con las comprobaciones administrativas de valor de bienes a efectos tributarios.

1. Ya se ha expuesto que la justificación de la iniciación del procedimiento de comprobación de valores es la cuestión identificada como de interés casacional en este recurso, en el que se nos requiere, en primer término, determinar si la aplicación por la Administración del método del art. 57.1.g) de la LGT -"Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria"-, como medio de comprobación de valores, exige justificar las razones para comprobar la falta de concordancia entre el valor declarado y el valor real, sin que como motivación sea admisible la mera constatación de la disparidad entre el valor declarado y el fijado en la tasación hipotecaria, máxime cuando el contribuyente se acogió a los valores aprobados por la propia Administración, como coeficientes multiplicadores del valor catastral.

Con carácter previo a cualquier otra consideración, conviene tener presente, a fin de depurar el debate casacional, que el contribuyente no se acogió a los valores aprobados por la Administración como coeficientes multiplicadores del valor catastral, sino que autoliquidó conforme al precio de la compraventa, alegando que dicho valor era superior al resultante de la aplicación de tales coeficientes. Esta cuestión fue examinada en vía revisora ante el TEAR y quedó zanjada en vía jurisdiccional, al estimar la Sala de instancia que, dadas las características especiales del inmueble transmitido -un centro comercial-, no resultaba de aplicación el método de valoración de los coeficientes multiplicadores previsto en la letra b) del artículo 57.1. de la LGT.

2. Para enmarcar el análisis de la cuestión de interés casacional, hemos de tener en cuenta que el 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. Ha declarado esta Sala en sentencias de 23 de mayo de 2018, dictadas en los recursos de casación núms. 1880/2017 y 4202/2017, a las que le han seguido las sentencias de 5 de junio de 2018, recursos de casación núms. 1881/2017 y 2867/2017, y de 13 de junio de 2018, dictada en el recurso de casación núm. 2232/2017, entre otras, en relación con la presunción de que gozan las autoliquidaciones tributarias, lo siguiente:

"3.4. La presunción de que gozan las autoliquidaciones tributarias.

a) Según lo dispuesto en el artículo 108.4 LGT, relativo a las *presunciones en materia tributaria*: "...4. Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario".

b) Si bien, en una primera aproximación, el sentido de tal presunción legal podría ser, según su tenor literal, el de que tales datos y elementos no puedan ser desmentidos o rectificadas por los obligados tributarios en aquello en que les sean perjudiciales -lo cual se desenvolvería en ámbito del principio de buena fe y en el de la vinculación a los actos propios como manifestación de éste-, no cabe desdeñar que tales autoliquidaciones contengan también una verdad presuntiva de lo que en ellas se declara o afirma, incluso en lo favorable, en tanto no podemos desconocer que, en un sistema fiscal como el nuestro que descansa ampliamente en la autoliquidación como forma preponderante de gestión, sólo reconociendo tal valor de presunción, respaldado por la ley, un acto puramente privado puede desplegar sus efectos en el seno de una relación jurídico fiscal de Derecho público sin que intervenga para ello, de un modo formal y explícito, la Administración. Esto es, una autoliquidación que contenga un ingreso se equipara en sus efectos, por la ley tributaria, a un acto de ejercicio de potestad en que se obtuviera el mismo resultado, lo que sucede cuando lo declarado por el obligado a ello no se comprueba, investiga o revisa.

c) Tal principio entronca, por tanto, con el contenido en el artículo 101 de la propia LGT, que se rubrica *las liquidaciones tributarias: concepto y clases*, a cuyo tenor, en su apartado 1, párrafo segundo, se dispone que "La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento, proposición

normativa que evidencia, *contrario sensu*, que la Administración puede no comprobar, puede dar por bueno lo declarado o autoliquidado.

3.5. En conclusión de todo lo anterior, sólo justificando razones para la comprobación es posible desencadenar ésta, sin que baste con una presunción inmotivada de desacierto de la asignación del valor.

Si las autoliquidaciones, pues, comportan una carga para el administrado, favorecida legalmente por la presunción del artículo 108.4 LGT, la respuesta a la primera pregunta enunciada en el auto de admisión debe ser negativa, por estas razones:

a) La Administración tiene que justificar, antes de comprobar, que hay algo que merezca ser comprobado, esto es, verificado en su realidad o exactitud por ser dudosa su correspondencia con la realidad. En este caso, tiene que justificar por qué no acepta el valor declarado, incredulidad que, a su vez, involucra dos facetas distintas: la primera sería la de suponer que el precio declarado no corresponde con el efectivamente satisfecho, lo que daría lugar a una simulación relativa cuya existencia no puede ser, desde luego, presumida, sino objeto de la necesaria prueba a cargo de la Administración que la afirma; la segunda faceta, distinta de la anterior, consiste en admitir que el valor declarado como precio de la compraventa es el efectivamente abonado, pero no corresponde con el valor real, que es cosa distinta. En este caso, también tendría que justificar la Administración la fuente de esa falta de concordancia.

b) Esa justificación no es sólo sustantiva y material, sino también formal, en tanto comporta la exigencia, en el acto de comprobación y en el de liquidación a cuyo establecimiento tiende, de motivar las razones por las que se considera que el valor declarado en una autoliquidación que la ley presume cierta no se corresponde con el valor real, sin que sea admisible que la fuente de esas razones sea la mera disparidad del valor declarado con el que resulte de los coeficientes aprobados".

Finalmente sienta, por lo que aquí interesa, la siguiente doctrina jurisprudencial:

"Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión.

A.- La primera cuestión consiste en *"determinar si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, para comprobar el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real"*.

La respuesta a esa primera pregunta exige que trascendamos de los literales términos en que ha sido formulada, lo que resulta imprescindible para satisfacer el propósito legal de formar jurisprudencia sobre la aplicación del método legal de comprobación del artículo 57.1.b) LGT, consistente en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, aquí los que figuran en el Catastro Inmobiliario. A tal efecto, la respuesta es la siguiente:

1) El método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (artículo 57.1.b) LGT) no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo.

2) La aplicación del método de comprobación establecido en el artículo 57.1.b) LGT no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no.

3) La aplicación de tal método para rectificar el valor declarado por el contribuyente exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real, sin que baste para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral.

4)El interesado no está legalmente obligado a acreditar que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real, siendo la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia".

Se comprueba de su simple lectura que la doctrina fijada en las sentencias de 23 de mayo de 2018, cit., se construye, como ha expuesto esta Sala en sentencia 1391/2022, de 28 de octubre de 2022 (rec. cas. 5364/2020), a propósito del examen del método de comprobación basado en la aplicación de coeficientes sobre valores catastrales, que no es el medio de comprobación utilizado en el caso que ahora se enjuicia, cuyas particularidades serán analizadas posteriormente.

3.Con posterioridad a las SSTs de 23 de mayo de 2018, cit., esta Sala, Sección Segunda, requerida en el ATS de 6 de octubre de 2021, rec. cas. 1381/2021, para que se pronunciara sobre la cuestión de interés casacional objetivo relativa a *"determinar si la Administración debe motivar en la comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de valores las razones que justifican su realización y, en particular, la causa de la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el valor real o, por el contrario, está facultada para iniciar una comprobación en todo caso cuando se trate de tributos cuya base imponible esté constituida por el valor real del bien"*, en relación con la utilización del medio de comprobación por dictamen de peritos - art. 57.1.e) LGT-, que era el utilizado en aquel recurso, declaró en sentencia núm. 75/2023, de 23 de enero de 2023, lo siguiente:

"La Sala considera que la doctrina jurisprudencial fijada por este Tribunal en la referida sentencia de 23 de mayo de 2018 (recurso de casación núm. 4202/2017), a la que siguieron otras posteriores, atinente, por lo que aquí interesa, a la necesidad de que la Administración justifique, antes de comprobar, las razones por las que, a su juicio, el valor declarado no se corresponde con el valor real, es de aplicación a todas las comprobaciones de valores, cualquiera que sea el método -de los previstos en el art. 57.1 de la LGT- utilizado por la Administración.

En efecto, en las referidas sentencias se establecieron unos parámetros generales exigibles a la Administración en el ámbito de la comprobación de valores, parámetros que no derivan del método de comprobación empleado, sino de la presunción de certeza de la que gozan las autoliquidaciones tributarias conforme al artículo 108.4 LGT y de la naturaleza de nuestro sistema fiscal que, como recoge la sentencia tantas veces referida, descansa ampliamente en la autoliquidación como forma preponderante de gestión, de forma que sólo reconociendo tal valor de presunción, respaldado por la ley, un acto puramente privado puede desplegar sus efectos en el seno de una relación jurídico fiscal de Derecho público sin que intervenga para ello, de un modo formal y explícito, la Administración. En consecuencia, una autoliquidación que contenga un ingreso se equipara en sus efectos, por la ley tributaria, a un acto de ejercicio de potestad en que se obtuviera el mismo resultado, lo que sucede cuando lo declarado por el obligado a ello no se comprueba, investiga o revisa. De esta forma, si las autoliquidaciones, como se declaró por este Tribunal, comportan una carga para el administrado, favorecida legalmente por la presunción del artículo 108.4 LGT, la Administración correlativamente tendrá que justificar, antes de comprobar, que *"hay algo que merezca ser comprobado, esto es, verificado en su realidad o exactitud por ser dudosa su correspondencia con la realidad. En este caso, tiene que justificar por qué no acepta el valor declarado"*.

Y esa obligación de motivación que se impone a la Administración no desaparece ni se diluye, como sostiene el Abogado del Estado en su escrito de oposición, dependiendo del método de comprobación empleado, pues, como se ha expuesto, la exigencia impuesta a la Administración deriva de la presunción de certeza de la que gozan las autoliquidaciones tributarias conforme al artículo 108.4 LGT. Tampoco puede hacerse depender el cumplimiento de este requisito de la forma de inicio del procedimiento de comprobación, pues bien se inicie mediante una comunicación de la Administración, o bien, en caso de que se cuente con datos suficientes, mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración a que se refiere el art. 134 de la LGT, en ambos casos se deberá hacer constar las razones por las que se considera que el valor declarado por el

contribuyente en su autoliquidación, que la ley presume cierta, no se corresponde con el valor real".

Se estableció la siguiente doctrina jurisprudencial:

"La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que la Administración debe motivar en la comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de valores, cualquiera que sea la forma en que se inicie conforme al artículo 134.1 de la LGT y el medio de comprobación utilizado, las razones que justifican su realización y, en particular, la causa de la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el valor real".

4. En ninguna de las sentencias anteriormente cit. se aborda el examen del medio de comprobación de valores previsto en el art. 57.1.g) de la LGT -"Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria"-, introducido en la Ley General Tributaria por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que, por lo que aquí interesa, amplió los medios de comprobación en las letras f) a h) ("*valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros*", "*valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria*" y "*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*"), como un instrumento más a disposición de la Administración tributaria en la comprobación de valores en función de la naturaleza de los bienes transmitidos.

En efecto, el examen de este medio de comprobación de valores fue abordado por esta Sala en la STS de 7 de diciembre de 2011, recurso de casación en interés de ley núm. 71/2010, en la que se pronunció en los siguientes términos:

"TERCERO.-Una importante medida con la que cuenta la Administración para luchar contra el fraude fiscal en el sector inmobiliario es la facultad de no aceptar como válidos los valores declarados por las partes. Esta posibilidad se ha concretado en la facultad de comprobar el valor.

Por lo que respecta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el art. 46 del Texto Refundido de 1993 indica que "la Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes o derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado".

Durante la vigencia de la LGT de 1963 (art. 52), así como en la primera redacción de la actual ley 58/2003 (art. 57), el legislador incluyó, a efectos de las actuaciones de comprobación de valores, un catálogo de medios de los que podía servirse la Administración para tal fin, mencionando expresamente en ese listado la tasación pericial contradictoria. Esta situación, sin embargo, cambió como consecuencia de la entrada en vigor de la ley 36/2006, de medidas de prevención del fraude fiscal que, entre otras cuestiones, provocó la modificación del artículo 57 LGT, excluyendo a la tasación pericial contradictoria de entre los aludidos medios de comprobación de valores y pasando a considerarla como un medio de impugnación de una comprobación de valores acordada por la aplicación de los medios enumerados en el apartado 1.

Por otra parte, la nueva redacción dada al precepto por la Ley 36/2006 no solo matiza el medio de comprobación de la letra b), al señalar que la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, "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", sino que amplía los medios de comprobación en las nuevas letras f) a h) (valores asignados en las pólizas de contratos de seguros, valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas y precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien).

No obstante la enumeración de los medios de comprobación de valores que realiza el apartado 1 del art. 57, hay que tener en cuenta que según el apartado 3 las normas de cada tributo regularán la aplicación de dichos medios de comprobación, por lo que la ley de un tributo puede establecer como medio de comprobación exclusivamente uno o varios de los enumerados en el apartado 1.

La regulación legal fue objeto de desarrollo reglamentario por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de Julio, refiriéndose a la comprobación de valores los artículos 157 y 158.

En el apartado 1 del artículo 157 señala que la Administración Tributaria no puede comprobar el valor declarado por el obligado tributario en dos casos.

En primer lugar, es el caso del obligado tributario que haya declarado de acuerdo con el valor que le haya sido comunicado al efecto por la propia Administración Tributaria según el artículo 90 de la LGT. Se trata de una consecuencia del citado precepto legal que establecía el carácter vinculante de la información sobre valoración suministrada con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, aunque sólo durante tres meses desde la fecha de notificación al interesado, lo que no impide la comprobación por la Administración Tributaria de los elementos de hecho y circunstancias manifestados por el propio obligado tributario.

En segundo lugar, tampoco puede comprobarse el valor cuando el obligado tributario haya declarado de acuerdo con los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los medios previstos en el apartado 1 del artículo 57 de la LGT. En este caso la regulación reglamentaria se limita a reiterar lo dispuesto en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 134 de la LGT.

Además, conviene precisar que el art. 57 de la ley no establece la preferencia de ningún medio de comprobación sobre los demás, señalando el art. 160.3 del Reglamento que la propuesta de valoración resultante de la comprobación de valores realizada mediante cualquiera de los medios a que se refiere el art. 57 de la ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, deberá ser motivada, y que a los efectos de lo previsto en el art. 103.3 de dicha ley, la propuesta de valoración recogerá expresamente la normativa aplicada y el detalle de su aplicación, no estableciéndose ninguna particularidad en relación con el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.

CUARTO.-Ante esta regulación, hay que considerar erróneo el criterio que sienta la sentencia impugnada en relación con el medio que aplicó la Administración Tributaria, no siendo posible, por tanto, confirmar que si se opta por este medio la Administración venga obligada a acreditar previamente la existencia de indicios de fraude, ni a justificar que el valor a efectos de la hipoteca coincide con el valor real.

Por el contrario, hay que entender que el medio que introduce la ley 36/2006 es uno más de los que puede utilizar la Administración, en los casos en que no está excluida la comprobación de valores, todo ello sin perjuicio de la utilización de la vía de la tasación pericial contradictoria si el resultado no es compartido por el contribuyente afectado".

Finalmente declara como doctrina legal que:

"la utilización por la Administración tributaria del medio de comprobación de valores previsto en el apartado g) del art. 57.1 de la LGT ("Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria"), en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, no requiere ninguna carga adicional para aquélla respecto a los demás medios de comprobación de valores, por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse".

Dicha doctrina fue reiterada en la STS de 17 de septiembre de 2012, recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 177/2010.

La doctrina legal que esta sentencia declara no puede considerarse "*superada*", como alega la recurrente, por las sentencias de esta Sala anteriormente citadas, referidas al deber de motivación de la Administración, pues la referida doctrina, plenamente compartida en la actualidad, defiende que no se requiere ninguna carga adicional para la Administración

actuante respecto a los demás medios de comprobación de valores, de tal forma que la Administración no viene obligada a justificar con carácter previo que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse. Dicho de otra forma, la utilización por la Administración tributaria del medio de comprobación de valores consistente en el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria, a efectos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, no requiere ninguna carga adicional para la Administración respecto a los demás medios de comprobación de valores.

5. En último término, en la cita de precedentes jurisprudenciales, considera la Sala necesario hacer referencia a otro medio de comprobación de valores, introducido también por la Ley 36/2006, consistente en el "valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros", que fue examinado por este Tribunal en la sentencia de 28 de octubre de 2022, rec. cas. 5364/2020, cuyas reflexiones resultan relevantes a los fines examinados.

En efecto, requerida la Sección de Enjuiciamiento para que precisase "si, a los efectos de fijar el valor de mercado para determinar la base imponible en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, cuando estemos en presencia de medios de transporte usados, debe prevalecer valor asignado al bien en la póliza de contrato de seguro o el precio fijado en el contrato privado de compra-venta", efectuó la Sala los siguientes pronunciamientos:

«[...] El recurrente agota su argumentación en una petición de principio, insistiendo en que el método no es adecuado porque no se ha demostrado previamente que haya existido alguna circunstancia por la que se pueda cuestionar que el precio reflejado en el contrato de compraventa sea irreal o que exista algún tipo de ocultación. De la presunción de certeza, para los obligados tributarios, de los datos y elementos de hecho consignados en sus autoliquidaciones, declaraciones y demás documentos presentados por ellos (art. 108.5 LGT) no se sigue que el ejercicio por la Administración de la potestad de comprobar el valor de los bienes y derechos quede sujeta a la previa acreditación de indicios de ocultación de una parte del precio satisfecho, o bien que, aun siendo el precio consignado en el contrato el efectivamente satisfecho, este precio pueda no corresponder con la base imponible, que es el valor de mercado. El ejercicio de la facultad de comprobar el valor de los bienes para determinar la base imponible no exige, como presupuesto, que existan indicios de ocultación, y la correcta aplicación de los métodos de comprobación que sean idóneos y aptos en atención a las características del bien sometido a comprobación, constituye la motivación necesaria, quedando sujeta a la impugnación por parte del obligado».

Finalmente, se estableció la siguiente doctrina jurisprudencial:

«En definitiva, la respuesta que hemos de dar a la cuestión de interés casacional es que, a los efectos de fijar el valor de mercado para determinar la base imponible en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, cuando estemos en presencia de medios de transporte usados, el valor asignado al bien en la póliza de contrato de seguro podrá prevalecer sobre el precio fijado en el contrato privado de compraventa cuando la correspondencia del resultado del método de comprobación con el valor de mercado esté debidamente justificada en el acuerdo de liquidación».

CUARTO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. La adecuada solución de la cuestión de interés casacional requiere examinar si la aplicación por la Administración del método de comprobación de valores del art. 57.1.g) LGT -"Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria"- exige motivar las razones para comprobar la falta de concordancia entre el valor declarado y el valor real, sin que como motivación sea admisible la mera constatación de la disparidad entre el valor declarado y el fijado en la tasación hipotecaria, o por el contrario, la simple constatación de esa disparidad se considera motivación suficiente y admisible para la comprobación.

Hay que partir de que la Administración, cuando se trate de tributos cuya base imponible esté constituida por el valor real del bien, como ocurre con el Impuesto sobre Transmisiones

Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en el que, como es sabido, se trata de establecer el valor real del bien o derecho transmitido (arts. 10.1 y 46 del TRLITP), está facultada "en todo caso" para comprobar ese valor real, lo que no implica que no tenga que motivar indiciariamente las razones que justifican el inicio del procedimiento de comprobación.

La parte recurrente sustenta su recurso de casación en que la Administración no ha motivado debidamente la iniciación del procedimiento de comprobación, pues considera que "[...] tenía que haber justificado las razones para comprobar la posible falta de concordancia entre el valor declarado y el valor real, siendo inadmisibile como única motivación la simple referencia a la existencia de la escritura pública de préstamo hipotecario en la que consta un certificado de tasación que arroja un valor superior al declarado, y basar únicamente en ese dato que el valor real comprobado, en aplicación del art. 57.1g) LGT, es el valor de tasación hipotecaria [...]". Invoca las conclusiones sentadas en las SSTs de 23 de mayo de 2018, números 842 y 843 (rec. cas. 1880/2017 y 4202/2017) y 23 de enero de 2023 (rec. cas. 1381/2021) sobre la comprobación de valores. Afirma que "[...] para que se entendiera perfectamente cumplido el requisito de motivación, la adopción del valor de tasación como valor real tendría que haberse basado en un dictamen técnico propiamente dicho, y no en un certificado de dos páginas de extensión, donde se dice que se ha realizado un informe -que no consta en los autos-, con la finalidad de constituir garantía del préstamo hipotecario, realizado de acuerdo con las disposiciones de la Orden ECO 805/03".

2. Tal como ha expuesto también esta Sala en la sentencia de 28 de octubre de 2022, rec. cas. 5364/2020, en relación con el método de comprobación del artículo 57.1.f) LGT -"Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros", cuyas reflexiones resultan igualmente aplicables en relación con el previsto en el apartado g) del precepto -"Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria", los referidos son métodos de comprobación indirectos o indiciarios que se basan en un elemento externo al propio bien, pero cuya justificación como indicio del valor real del bien en este caso, está basado en una regla perfectamente razonable, como es que el valor asignado al bien a efectos de la tasación hipotecaria puede corresponderse, con alto grado de verosimilitud, con el valor real del bien hipotecado, cuya normativa exige unos requisitos en relación a la tasación de los bienes hipotecados.

Es cierto que, pese a la discrecionalidad de que dispone la Administración en la elección de los medios que establece el art. 57 LGT, hemos precisado en nuestra STS de 6 de abril de 2017 (rec. cas. 1183/2016), reiterando lo dicho en la STS de 7 de diciembre de 2011 (rec. cas. en interés de la ley 71/2010) que «[...] esa discrecionalidad lógicamente se encuentra limitada por la necesaria adecuación del medio al objeto de la comprobación, dando validez al medio aplicado en ese caso, porque frente al derecho de la Administración a comprobar, dentro del catálogo legal establecido, existe la garantía del ciudadano de admitir el resultado o impugnarlo en vía jurisdiccional» (FJ 4).

Pues bien, en el caso que se enjuicia no puede considerarse que el valor asignado para la tasación de la finca hipotecada, sea un medio que, por sus propias características, carezca de adecuación, pues figura en la escritura de préstamo hipotecario, otorgada por la recurrente en la misma fecha y ante el mismo notario que la escritura de compraventa, acreditándose la tasación por un certificado expedido por la empresa JJ Valoraciones SA, del que resulta que ha sido suscrito por un arquitecto "en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria", habiendo visitado la finca el 26/11/2015.

Así pues, como método indiciario de valoración es adecuado, sin perjuicio de que se demuestre que el valor asignado es un valor alejado del rango razonable del valor real de la finca que, como ha expuesto esta Sala reiteradamente, no es un guarismo único e inamovible, sino un rango de valor máximo y mínimo. Consiguientemente, la conclusión de que este valor, obtenido a partir del valor asignado en la tasación hipotecaria, es el real de la finca, debe considerarse debidamente motivado, tanto en la aptitud y conveniencia de su aplicación, como en la coherencia, en principio, de su resultado.

3. Frente a ello, la parte recurrente centra el debate, como se ha expuesto, en la justificación de la iniciación del procedimiento de comprobación de valores.

Al igual que ocurría en el rec. cas. 5364/2020 resuelto por la Sala en sentencia de 28 de octubre de 2022, en el presente recurso de casación la parte recurrente agota su argumentación en una petición de principio, insistiendo en que el método no es adecuado porque no se ha demostrado previamente que haya existido alguna circunstancia por la que se pueda cuestionar que el valor declarado, que se corresponde con el que figura en la escritura pública de compraventa, sea irreal o que exista algún tipo de ocultación.

Pues bien, dados los distintos pronunciamientos que se están produciendo en los órganos jurisdiccionales de los Tribunales Superiores de Justicia sobre el deber de motivar las comprobaciones administrativas de valor de bienes a efectos tributarios, considera esta Sala necesario completar nuestra doctrina jurisprudencial a fin de declarar, en términos similares a los recogidos en la sentencia de 28 de octubre de 2022 (rec. cas. 5364/2020) cit., que de la presunción de certeza, para los obligados tributarios, de los datos y elementos de hecho consignados en sus autoliquidaciones, declaraciones y demás documentos presentados por ellos (art. 108.5 LGT), no se sigue que el ejercicio por la Administración de la potestad de comprobar el valor de los bienes y derechos quede sujeta a la previa acreditación de indicios de ocultación de una parte del precio satisfecho, o bien que, aun siendo el precio consignado en el contrato el efectivamente satisfecho, este precio pueda no corresponder con la base imponible, que, en este caso, es el valor real del bien transmitido.

En efecto, el ejercicio de la facultad de comprobar el valor de los bienes para determinar la base imponible no exige, como presupuesto, que existan indicios de ocultación, de forma que la correcta aplicación de los métodos de comprobación, en el sentido de ser idóneos y aptos en atención a las características del bien sometido a comprobación, y la falta de concordancia entre el valor declarado y el fijado en la tasación hipotecaria, que resulta de una escritura pública de préstamo hipotecario -otorgada en la misma fecha que la transmisión- en la que consta un certificado de tasación emitido conforme a lo previsto en la legislación hipotecaria, que arroja un valor superior al declarado, constituye la motivación necesaria que ha exigido esta Sala para el inicio del procedimiento de comprobación, quedando sujeta a la impugnación por parte del obligado.

4. En el caso que se enjuicia, es evidente la corrección, idoneidad y aptitud del método de comprobación seleccionado por la Administración, atendiendo a las características del bien sometido a comprobación, un centro comercial, lo que, junto con el dato objetivo de la discordancia entre el valor declarado y el fijado en la tasación hipotecaria, que el contribuyente ha aceptado, constituye la motivación necesaria del método de valoración, sin perjuicio de la impugnación por el obligado tributario. Abunda en la idoneidad del método de comprobación seleccionado por la Administración las características especiales del inmueble transmitido -un centro comercial-, que hace que no resulte de aplicación el método de valoración de los coeficientes multiplicadores previsto en la letra b) del artículo 57.1. de la LGT.

Hay que recordar que la STS de 7 de diciembre de 2011, cit., pronunciada en relación con el método de comprobación del art. 57.1.g) LGT, ya declaró, como se ha expuesto, que la utilización por la Administración tributaria de este medio de comprobación de valores consistente en el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria, a efectos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, no requiere ninguna carga adicional para aquélla respecto a los demás medios de comprobación de valores, por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse. En este sentido, constituye la motivación necesaria para la comprobación del valor del bien la aptitud e idoneidad del método de comprobación elegido, que, en este caso, conforme al precepto legal, es el "valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria".

En consecuencia, constándole a la Administración la escritura de concesión de un préstamo hipotecario, núm. de protocolo 337, otorgada en la misma fecha y ante el mismo notario que la escritura de compraventa, 28 de enero de 2016, en la que a la finca descrita, sobre la que se constituía una hipoteca, se asignaba como valor de tasación, en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria, la cantidad de 21.735.378,42 euros, superior al fijado en la transmisión, incorporando la escritura el certificado emitido por la entidad JLL Valoraciones SA, realizado a petición de Redevco Parque Principado, SL (actualmente Junction Parque Principado, SL), por dicho valor de tasación "en función de los datos suministrados por el solicitante y los que se han obtenido en la visita realizada el 26/11/2015 al inmueble", certificado que figura suscrito por un arquitecto, ha de convenirse que aquella estaba facultada para el ejercicio de la potestad de comprobar el valor real del bien transmitido, sin estar sujeta para entender cumplido el requisito de motivación a la previa acreditación, mediante un dictamen técnico, de que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto.

En este punto conviene recordar que el medio de comprobación de valores previsto en el artículo 57.1.g) LGT exige que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas lo sea "en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria". Pues bien, el artículo 8 del Real Decreto 716/2009, de 24 de abril, por el que se desarrollan determinados aspectos de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de regulación del mercado hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero, dispone que: "2. La tasación se acreditará mediante certificación de los servicios correspondientes y si se hubiera practicado antes del otorgamiento de la escritura de constitución de la hipoteca, se hará constar en dicha escritura y en la inscripción de la misma en el Registro de la Propiedad. En este caso, el tipo de subasta para el supuesto de ejecución de la hipoteca será necesariamente, como mínimo, dicha valoración. 3. La certificación habrá de basarse en un informe de tasación en el que se recogerán los aspectos jurídicos y técnicos que influyan en la valoración del bien y que constituyen las características básicas definitorias del mismo, así como el conjunto de cálculos técnico-económicos conducentes a determinar el valor final de la tasación. El informe técnico de tasación, así como el certificado en el que podrá sintetizarse el mismo, habrá de ser firmado necesariamente por un Arquitecto, Aparejador o Arquitecto Técnico, Ingeniero o Ingeniero Técnico de la especialidad correspondiente según el régimen competencial profesional marcado por la naturaleza del objeto de la tasación. Este informe no tendrá que ser visado por el Colegio Oficial respectivo y caducará a los tres meses de la fecha de su firma".

Conforme a ello, la certificación es una síntesis del informe técnico de tasación y acredita su existencia, por lo que debe considerarse un documento suficiente para sustentar la motivación del inicio de la comprobación de valores.

5. En definitiva, la Administración advertida la discrepancia entre la autoliquidación presentada por el obligado tributario, en la que se declara como valor real del bien transmitido, ex art. 10 TRITPAJD, el precio que figura en la escritura de compraventa, y el valor asignado para la tasación de la finca hipotecada, puede, utilizando el medio de comprobación del art. 57.1.g) LGT que resulta apto e idóneo a tal fin, comprobar el valor real de la finca, sin que le sea exigible ninguna carga adicional respecto a los demás medios de comprobación de valores, y sin que venga obligada a justificar con carácter previo que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse.

Todo ello sin perjuicio de que en vía administrativa pueda el obligado tributario hacer uso de la tasación pericial contradictoria, regulada en el artículo 135 LGT, o que en el seno del proceso judicial contra el acto de valoración o contra la liquidación derivada de aquel "pueda valerse de cualesquiera medios de prueba admisibles en Derecho, hayan sido o no propuestos o practicados en la obligatoria vía impugnatoria previa" [STS 23 de mayo 2018 (rec. cas. 4202/2017)].

La pasividad mostrada por la parte recurrente, tanto en vía administrativa como en vía jurisdiccional, al no ofrecer prueba alguna tendente a desvirtuar el valor comprobado, insistiendo en su petición de principio consistente en que el método no es adecuado porque

no se ha demostrado previamente que haya existido alguna circunstancia por la que se pueda cuestionar que el precio reflejado en la escritura de compraventa sea irreal o que exista algún tipo de ocultación, llevó a la Sala de instancia a declarar, con acierto, que:

"[...] La valoración del inmueble hipotecado que se recoge en el mencionado certificado de JLL Valoraciones S.A., realizada por técnico competente, no ha sido desvirtuada de contrario, mediante la aportación de una prueba (singularmente la pericial) que permitiese apreciar el desacierto de aquella valoración, a lo que hemos de añadir que, según consta en el propio certificado, el valor de tasación se fijó previa visita al inmueble del técnico interviniente realizada el 26 de noviembre de 2015.

A este respecto hemos de señalar que la Administración Tributaria procedió a iniciar un procedimiento de comprobación de valores, utilizando uno de los medios previstos en el art. 57.1 de la LGT, a la vista de la diferencia existente entre el valor de tasación fijado en el certificado de tasación anexo a la escritura de préstamo hipotecario y el precio consignado en la escritura de compraventa, teniendo en cuenta que dicho certificado contiene una valoración pericial individualizada que sugiere una cuantificación razonada y objetiva, lo que, como ya hemos señalado, desplaza la carga de la contraprueba hacia el obligado tributario quien, en este caso, no ha aportado un elemento de prueba eficaz de similar fuerza probatoria al utilizado por la Administración como motivación de la liquidación impugnada".

QUINTO. Respuesta a la cuestión de interés casacional.

La respuesta a la cuestión de interés casacional, conforme a lo que hemos razonado, debe ser la siguiente.

1. Se completa nuestra doctrina jurisprudencial, establecida con carácter general en las sentencias mencionadas y, en particular, en la STS núm. 75/2023, de 23 de enero (rec. cas. 1381/2021), relativa a las comprobaciones administrativas de valor de bienes a efectos tributarios y, en particular, sobre la necesidad de motivar el inicio del procedimiento de comprobación, en el sentido de declarar, en términos similares a los recogidos en la STS de 28 de octubre de 2022 (rec. cas. 5364/2020), que de la presunción legal de certeza para los obligados tributarios, de los datos y elementos de hecho consignados en sus autoliquidaciones, declaraciones y demás documentos presentados por ellos (art. 108.5 LGT), no se sigue que el ejercicio por la Administración de la potestad de comprobar el valor de los bienes y derechos quede sujeta a la previa acreditación de indicios de ocultación de una parte del precio satisfecho, o bien que, aun siendo el precio consignado en el contrato el efectivamente satisfecho, este precio pueda no corresponder con la base imponible, que, en este caso, es el valor real del bien transmitido.

Esto es, que esa exigencia a la Administración tributaria de justificar la apertura de la comprobación, que mantenemos, puede entenderse suficientemente cumplida cuando de la comparación entre el valor declarado por el sujeto pasivo y el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas, en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria (art. 57.1.g) LGT), resulte una diferencia relevante de valor, máxime cuando ambos datos son conocidos por el interesado al mismo tiempo -en la escritura de adquisición y en la consecutiva de préstamo hipotecario, donde figura esa tasación- y no ha reaccionado frente a este último valor.

2. La Administración, advertida la falta de concordancia entre el valor declarado por el obligado tributario y el fijado en la tasación hipotecaria, acreditado mediante certificación emitida conforme a la legislación hipotecaria, puede, utilizando el medio de comprobación del artículo 57.1.g) de la Ley General Tributaria, que resulta apto e idóneo atendiendo a las características del bien, comprobar el valor real del bien transmitido, sin que le sea exigible ninguna carga adicional respecto a los demás medios de comprobación de valores, y sin que venga obligada a justificar con carácter previo que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse.

3. Todo ello sin perjuicio de la facultad que asiste, en todo caso, al contribuyente del impuesto sobre transmisiones patrimoniales de contradecir, tanto en vía administrativa

Síguenos en...

como judicial, la comprobación llevada a cabo por el medio de comprobación del art. 57.1.g) LGT, siendo suficiente, a los efectos de su motivación, la asunción por el órgano administrativo comprobador de la indicada tasación hipotecaria, cuando ésta sea motivada y justificada y haya sido dada a conocer al interesado.

La Sala considera que la segunda y tercera cuestión de interés casacional quedan contestadas, en esencia, con la repuesta dada a la anterior cuestión.

SEXO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A la luz de los anteriores criterios interpretativos, no procede acoger las pretensiones articuladas por la parte recurrente en este recurso de casación, debiendo confirmarse la sentencia de instancia, cuyos razonamientos se completan con los realizados en esta resolución.

SÉPTIMO. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

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

Primero.Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

Segundo.No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Pilar Oriá Rodríguez, en representación de **JUNCTION PARQUE PRINCIPADO, S.L.**, contra la sentencia núm. 90/2023, de 30 de enero, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en el recurso núm. 894/2021.

Tercero.No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).