Roj: **STS 184/2023** - **ECLI:ES:TS:2023:184**

Id Cendoj: **28079130022023100015**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **23/01/2023**
Nº de Recurso: **1381/2021**
Nº de Resolución: **75/2023**
Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**
Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Castilla y León, 29-8-2019,**
STSJ CL 4168/2020,
ATS 12705/2021,
STS 184/2023

FONDO DOCUMENTAL

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 75/2023

Fecha de sentencia: 23/01/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **1381/2021**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 17/01/2023

Ponente: Excma. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD SEC.2

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

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: **1381/2021**

Ponente: Excma. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 75/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 23 de enero de 2023.

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. **1381/2021**, interpuesto por la procuradora doña María Ángeles Gáldiz de la Plaza, en representación de la mercantil **CALLE SECTOR 2, S.L.,** contra la sentencia dictada el 3 de diciembre de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Valladolid, en el recurso 1078/2019.

Han comparecido como partes recurridas la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado, y la **COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA Y LEÓN**, representada por el Letrado de su servicio jurídico.

Ha sido ponente la Excma. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 3 de diciembre de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Valladolid, que desestimó el recurso núm. 1078/2019, interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León de 29 de agosto de 2019, que desestimó la reclamación económico-administrativa formulada contra el acto de liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados.

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

"FALLAMOS: Que, rechazando la inadmisión del recurso que ha sido alegada, debemos **desestimar y desestimamos** el presente recurso contencioso-administrativo número 1078/2019 interpuesto por la representación de la entidad mercantil Calle Sector 2, S.L., con imposición de las costas a la parte demandante".

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La procuradora doña María Ángeles Gáldiz de la Plaza, en representación de la entidad CALLE SECTOR 2, S.L., asistida por el letrado don Ramón Polvorosa Mies, presentó escrito preparando 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:

(i) Como norma infringida el artículo 108.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

(ii) Como jurisprudencia del Tribunal Supremo vulnerada la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018 (casación número 4202/2017; ECLI:ES:TS:2018:2186).

2. La Sala de instancia, por auto de 15 de febrero de 2021, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, la representación procesal de la mercantil CALLE SECTOR 2, S.L., como recurrente, y la Administración General del Estado y el Letrado de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, como recurridas, 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 6 de octubre de 2021, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] 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.

3. Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 108.4 y 134 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y 46 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE de 20 de octubre) ["TRLITP y AJD"], sin perjuicio de que la sentencia que resuelva este recurso haya de extenderse a otras, si así lo exigiere el debate finalmente trabado.".

2. La procuradora doña María Ángeles Gáldiz de la Plaza, en representación de la mercantil CALLE SECTOR 2, S.L., interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 22 de noviembre de 2021, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Aduce la recurrente que el acto administrativo por el que la Administración decide iniciar una comprobación de **valor** debe ser motivado, debiendo dirigirse el contenido de la motivación a discutir la presunción de veracidad de **valor** declarado en la autoliquidación del tributo, que se presume cierto salvo prueba en contrario (artículo 108.4 LGT). Esta exigencia de motivación supone una carga para la Administración que es quien debe probar, aunque sea mínimamente, el riesgo de fraude fiscal.

Afirma que, sea cual sea el procedimiento de comprobación elegido de los previstos en el artículo 57 LGT, el principio de interdicción de la arbitrariedad implica que la Administración debe motivar, aunque sea sucintamente, su decisión de iniciar un procedimiento de comprobación de **valores** por entender que el **valor** declarado puede ser inferior al **valor** real, pues " *de lo contrario nos encontramos con el automatismo de comprobar un **valor** acordado entre las partes sin que el afectado conozca los motivos de por qué la Administración presume que hay un fraude o una simulación en la declaración del precio e inicia sin más un procedimiento de comprobación de **valor***".

Añade que " *En el concreto caso de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, la Administración utiliza el dictamen de peritos como medio de comprobación de **valor** (Artículo 57.1.e) LGT). Aunque en teoría este medio permite una singularización o individualización de la valoración del bien concreto tasado, en la práctica se ha convertido en una valoración mecánica y repetitiva por la utilización de unos baremos, coeficientes y supuestos estudios de mercado que en nuestra opinión no reflejan el **valor** real entendiendo por tal el que habrían acordado partes independientes en condiciones normales de mercado*".

Concluye que " *en nuestro caso concreto todas las circunstancias refuerzan la presunción de veracidad del **valor** declarado en la autoliquidación, por lo que para romper la fuerza de esta presunción es necesario que antes de iniciar la comprobación de **valores** la Administración razone los motivos por los que sospecha que el **valor** declarado es inferior al **valor** real. Y habiendo iniciado el procedimiento de comprobación de **valores** sin motivar ni argumentar por qué sospecha que el **valor** declarado no es el **valor** real, el recurso contencioso administrativo debe estimarse, anulando el acto impugnado y la liquidación de que trae causa*".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] se case la sentencia recurrida y se fije jurisprudencia estableciendo que 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.

Otrosí SUPLICA que aplicando el criterio jurisprudencial al caso concreto se acuerde la estimación del recurso contencioso administrativo fallando la anulación de la Resolución del TEAR recurrida y por ello la anulación de la liquidación de que trae causa.

Otrosí SUPLICA con imposición en costas a la Administración tanto en la instancia como en la casación".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

1. El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición en fecha 17 de enero de 2022, en el que, tras hacer una sucinta referencia a los hechos que han dado lugar al recurso, aduce que hay dos razones básicas, una formal y otra material, para no hacer extensiva la doctrina recogida en la sentencia de esta Sala de 23 de mayo de 2018, c 4202/2017, a todos los medios de comprobación y en especial al medio de comprobación del dictamen de peritos de la Administración del artículo 57.1. e) LGT/2003, especialmente idóneo, como ha reconocido esta Sala, para determinar el **valor** real de un bien.

Alega que "En primer lugar, dice esa Sala, creando "ex novo" un trámite nuevo en la comprobación de **valores** de los bienes como instrumento para determinar el **valor** real de los bienes transmitidos, la Administración tiene que justificar, antes de comprobar, que hay algo que merezca ser comprobado. El Auto de admisión es más preciso al respecto cuando se cuestiona si la Administración " *debe motivar en la comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de **valores** las razones que justifican su realización (...)",* reconduciendo, de forma correcta, la necesidad, en su caso, de esa justificación a la *"comunicación de inicio del procedimiento de comprobación de **valores**".* Refiere que el artículo 134.1, segundo párrafo, de la LGT/2003, dispone que " *el procedimiento se podrá iniciar mediante una comunicación de la Administración actuante o, cuando se cuente con datos suficiente, mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración a las que se refiere el apartado 3 de este artículo*", propuesta de valoración que, conforme al citado apartado, será debidamente motivada, con expresión no solo de los medios sino también de los criterios empleados.

Considera que " *Si bien podemos admitir, en los casos en que el procedimiento se inicie con una "comunicación", que esta incluya -ex ante- las razones que justifican la realización de un procedimiento de comprobación de **valores** y en especial, como dice el auto, 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, aunque ello suponga adelantar, en el caso de que se vaya a utilizar el medio de comprobación del artículo 57.1.e), LGT/2003 (dictamen de peritos de la Administración), las razones técnicas que, para ese perito, determinan la falta de concordancia entre el **valor** declarado y el **valor** real, sin que ello suponga una garantía adicional para el obligado*", sin embargo " *la necesidad de esa justificación se diluye totalmente en los casos en los que el procedimiento, por disponer la Administración de los datos suficientes, se inicia, - como aquí - directamente con la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración que, obligadamente, - ex artículo 134.3 LGT/2003 - debe estar motivada, con expresión de los medios y criterios empleados*".

Añade que si " *como en este caso ha ocurrido, la propuesta de valoración, seguida de la de liquidación, que inicia el procedimiento está motivada con expresión del medio utilizado y de los criterios empleados, no acertamos a comprender y más en el caso de que el medio de comprobación utilizado sea el dictamen del perito de la Administración del artículo 57.1.e) LGT/2003 , qué puede aportar o añadir una comunicación previa antes de realizar materialmente la tarea de valoración administrativa señalando que el **valor** declarado por el interesado, de acuerdo con la opinión de ese perito, no se ajusta al **valor** real del bien objeto de la transmisión, ya que, la propia propuesta de valoración, acompañada de ese dictamen pericial, con la que se inicia el procedimiento, - no lo olvidemos - aporta ya las razones y criterios para justificar la necesidad de la comprobación y que, en definitiva, el precio satisfecho no se corresponde con el **valor** real del bien, propuesta que, por supuesto, puede contradecirse en las correspondientes alegaciones formuladas por el obligado en el trámite oportuno y, una vez dictado el oportuno acto de regularización, ser objeto del oportuno recurso o reclamación o promoverse contra ella, si interesa, tasación pericial contradictoria*".

Además, afirma que, desde un punto de vista sustantivo, la respuesta a la cuestión de interés casacional va a depender del medio de comprobación utilizado, pues " *no es lo mismo, como vamos a razonar, la utilización del medio de comprobación objetivo del artículo 57.1.b) LGT/2003 (estimación por referencia a los **valores** que figuran en los registros fiscales) y, si se nos apura el de los precios medios de mercado del artículo 57.1.c), aplicando unas tablas aprobados por el ente gestor del tributo o el **valor** asignado para las tasaciones de las fincas hipotecadas del artículo 57.1.g) LGT/2003 ... que el empleo de un medio tan individualizado y directo como el del artículo 57.1.e), "el dictamen de peritos de la Administración*" y sobre esa base afirma que *"cuando se acuda por la Administración al medio de comprobación del artículo 57.1 e) LGT/2003 , sería innecesario de todo punto que, antes de comprobar y menos cuando el procedimiento de comprobación se inicie con la propuesta de valoración acompañando ese dictamen, se tenga que justificar, de acuerdo con la doctrina de esa Sala, que hay algo que merezca ser comprobado pues el propio dictamen, en sí mismo, junto con la propuesta de valoración, con la que se inicia el procedimiento, ya contiene de forma suficiente, singularizada y motivada (con visita del inmueble incluida, como en el presente caso) las razones para entender que el precio de la compraventa abonado no se corresponde con el **valor** real del bien, base imponible del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (artículo 10.1 del TRLITPAJD)*".

Solicita a la Sala que, en interpretación de los preceptos legales identificados en el auto de admisión, fije como doctrina legal que:

"En los casos en los que el procedimiento de comprobación de **valores**, como autoriza el artículo 134.1 de la LGT/2003, se inicie mediante la notificación conjunta de la propuesta de liquidación y valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados (artículo 134.3) y el medio en cuestión sea el "dictamen de peritos de la Administración" del artículo 57.1.e) de la misma Ley, no es necesario que esa notificación, con la que se inicia formalmente el procedimiento, contenga las razones que justifican la realización de la comprobación y los indicios de una falta de concordancia entre el **valor** declarado y el **valor**

real pues van implícitas en la utilización de ese medio, estando facultada, en todo caso, la Administración, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, para iniciar el procedimiento de comprobación de acuerdo con los artículos 134 LGT/2003 y 46 TRLITPAJD.

Sobre esa base, desestime el recurso y confirme la sentencia impugnada y con ella la resolución del TEAR de Castilla y León recurrida".

2. A su vez, el Letrado de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 19 de enero de 2022, en el que alega que la STS de 23 de mayo de 2018 que cita el recurrente como fundamento de su pretensión no es aplicable al presente caso, pues se refiere a la comprobación de **valores** por el medio previsto en el art. 57.1.b) LGT, y en este caso la comprobación de **valores** se ha efectuado mediante dictamen de perito de la Administración, previsto en el art. 57.1.e) LGT.

Considera que se limita expresamente esa obligación de exteriorizar las razones de la comprobación a la utilización de ese concreto medio de comprobación de los enumerados por el artículo 57.1 LGT, *"sin duda porque se está sustituyendo la valoración contenida en la autoliquidación por la prevista en una norma jurídica, sin concretas actuaciones materiales de comprobación, que sí se dan en el caso que nos ocupa*". Afirma que " *Fuera de ese supuesto específico, a nuestro juicio, no es necesaria esa previa exteriorización y menos en el caso de comprobaciones de **valor** de tributos cuya base imponible esté constituida por el **valor** real del bien y que dé lugar la realización de actividades materiales de comprobación para determinar específicamente ese **valor** real en el momento de la operación jurídica a la que se refiera el impuesto*".

Sostiene que cuando se utiliza como método de comprobación el dictamen de perito no se trata de expresar o justificar previamente una sospecha de fraude o un mero error en la autoliquidación del contribuyente, pues no se está sustituyendo el **valor** de la autoliquidación por otro abstracto previsto en una norma. Añade que " *En este caso se ha acudido al dictamen de peritos, método de comprobación que nos parece idóneo poder conocer el **valor** de un inmueble, al permitir apreciar al grado de conservación, materiales y otras características del inmueble que difícilmente se pueden analizar mediante la aplicación de un **valor** abstracto*".

Alega que *"la exigencia de una motivación previa, sin haberse realizado tarea alguna que permita fundamentar la discrepancia con el **valor** declarado, es una actuación inútil por ineficaz, pues tampoco podría cuestionarse por el obligado tributario al tratarse de un mero acto de trámite*".

Afirma que " *a la cuestión identificada con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, debe responderse que la Administración tributaria está facultada para iniciar una comprobación de **valores** en todo caso cuando se trate de tributos cuya base imponible esté constituida por el **valor** real del bien sin necesidad de explicitar la causa de la discrepancia con el **valor** declarado en la autoliquidación ni los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el **valor** real*".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dictar Sentencia que, con íntegra desestimación del presente Recurso de Casación, confirme la sentencia número 1269/2020, de 3 de diciembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Valladolid del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, dictada en el recurso n.º 1078/2019".

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

Por providencia de 24 de enero de 2022, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesariedad de dicho trámite atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 18 de noviembre de 2022 se designó ponente a la Excma. Sra. Dª. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 17 de enero de 2023, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

1. El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección Segunda de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, impugnada en casación por la representación procesal de la mercantil Calle Sector 2, SL, es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente en 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.

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

2.1. Con motivo de la adquisición de una finca urbana por compraventa, elevada a escritura pública en fecha 12 de diciembre de 2017, la entidad hoy recurrente presentó autoliquidación por el ITP y AJD, en su modalidad actos jurídicos documentados, declarando una base imponible de 408.000 euros e ingresando una cuota de 6.120 euros.

2.2. La Administración autonómica, gestora del tributo, incoó expediente de comprobación de **valores** mediante la notificación conjunta de la propuesta de liquidación y valoración para alegaciones, de fecha 4 de abril de 2019. La finca fue tasada en 1.069.734,23 euros mediante el método de comprobación del artículo 57.1.e) LGT/2003 -dictamen de peritos de la Administración-.

2.3. Tras la puesta de manifiesto del expediente y la propuesta de liquidación, se formularon alegaciones por la interesada, practicándose finalmente liquidación provisional complementaria de la autoliquidación que en su día se había practicado, al tipo impositivo del 1,5 por ciento, aplicado sobre una base imponible y liquidable de 1.069.734,23 euros, y con un importe a ingresar de 10.419,59 euros, resolución que le fue notificada a la interesada con fecha 28 de mayo de 2019. Junto a esta liquidación figura en el expediente una nueva valoración del perito relativa a la finca objeto de la compraventa, manteniéndose la valoración de dicho inmueble en 1.069.734,23 euros, haciéndose constar en el informe pericial emitido el día 24 de mayo de 2019 que la valoración ha sido realizada por presentación de alegaciones.

2.4. Formulada reclamación económico-administrativa frente a la liquidación, fue desestimada por resolución del TEAR de Castilla y León de 29 de agosto de 2019.

2.5. Contra esta última resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo que fue, asimismo, desestimado por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación.

La sentencia de 3 de diciembre de 2020, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia ("TSJ") de Castilla y León, sede de Valladolid, funda su desestimación, por lo que a este recurso interesa, en que para hacer una comprobación de **valores** no es necesario que exista una previa sospecha de fraude, toda vez que tanto el artículo 134 LGT como el 46 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, permiten a la Administración comprobar en todo caso el **valor** real de los bienes o derechos del, en este caso, acto jurídico documentado que resulta gravado. Considera que no es aplicable la jurisprudencia invocada por el recurrente, sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018 (casación número 4202/2017; ECLI:ES:TS:2018:2186), por cuanto se refiere a la comprobación de **valores** efectuada mediante el método del artículo 57.1.b) LGT, y en el objeto de esta litis la comprobación se hizo mediante dictamen de peritos, previsto en el artículo 57.1.e) del mismo texto legal.

SEGUNDO.Preceptos concernidos en este proceso.

1. Conforme al auto de admisión, los preceptos que, en principio, debemos interpretar para resolver el litigio son los artículos 108.4 y 134 de la Ley 58/2003, de 1 7 de diciembre, General Tributaria ["LGT"], y el artículo 46 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE de 20 de octubre) ["TRLITP y AJD"].

2. El artículo 108.4 de la LGT, atinente a las *Presunciones en materia tributaria*, dispone lo siguiente:

"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.

Los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados se presumen ciertos, pero deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en esta sección cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos. Para ello podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas"

3. A su vez, el artículo 134 de la LGT, que regula la práctica de la comprobación de **valores**, dispone, en su apartado 1, que:

"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.

El plazo máximo para notificar la valoración y en su caso la liquidación prevista en este artículo será el regulado en el artículo 104 de esta ley"

4. Por último, el artículo 46 del TRLITP y AJD, en su redacción aplicable al supuesto de autos, establece lo siguiente:

"1. La Administración podrá, en todo caso, comprobar el **valor** real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado.

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."

TERCERO. Consideraciones previas a la resolución de la cuestión casacional objetiva.

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 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.

Ambas alternativas recogidas en la cuestión de interés casacional no son incompatibles. En efecto, si bien 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, sin embargo, ello no implica que en la comunicación de inicio del procedimiento de comprobación no tenga que motivar, como después se examinará, las razones que justifican el inicio de dicho procedimiento 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.

2. La recurrente considera que las conclusiones de la STS de 23 de mayo de 2018 (recurso de casación 4202/2017), avalan su posición y deben darse por extendidas a todo medio de comprobación, incluido el que aquí se ha utilizado, que es el dictamen de peritos.

Conviene recordar que la doctrina de las sentencias de 23 de mayo de 2018 citadas, se construye a propósito del examen del método de comprobación basado en aplicación de coeficientes sobre **valores** catastrales, y toma como punto de partida la establecida en relación con la utilización del medio de comprobación por dictamen de peritos, que es el medio utilizado en este caso.

Tal y como recoge el auto de admisión, la sentencia de 23 de mayo de 2018 (casación 4202/2017; ECLI:ES:TS:2018:2186), no solo declara que el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a **valores** catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (previsto en el 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 sea complementado con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo, así como que su aplicación no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los **valores** incluidos en los coeficientes, sino que sostiene otra aseveración, que es a la que se acoge el recurrente para defender la falta de acierto de la sentencia recurrida, como es que 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. Este deber de motivar la Administración antes de iniciar el procedimiento de comprobación las razones que justifican su realización y su extensión a todo medio de comprobación, incluido el que aquí se ha utilizado, que es el dictamen de peritos, es lo que constituye la cuestión de interés casacional por la que se nos interroga y que será examinada seguidamente.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

3. Hay que partir también que se encuentra en el origen de este litigio la comprobación del **valor** declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, impuesto en el que, como ya se ha expuesto, se trata de establecer el **valor** real del bien o derecho transmitido (arts 10.1 y 46 del TRLITP).

Pues bien, en ese punto no podemos prescindir de nuestra reiterada jurisprudencia que, en interpretación de lo establecido en el artículo 57.1.b) LGT, considera que el establecimiento de coeficientes multiplicadores sobre el **valor** catastral no satisface las exigencias para el establecimiento del **valor** real de los inmuebles que, en el impuesto que nos ocupa, constituye la base imponible. En esencia, nuestra doctrina al respecto lo que exige es la individualización de la valoración del elemento patrimonial sometido a avalúo, mandato que alcanza también a la valoración pericial cuando se trata de establecerlo a efectos de determinar la deuda tributaria.

En el caso que nos ocupa, el método de comprobación utilizado, dictamen de perito de la Administración (art. 57.1.e) LGT) se ha considerado, con carácter general, idóneo y apto en atención a las características del bien sometido a comprobación, para determinar el **valor** real del bien o derecho transmitido.

Este método de comprobación - art. 57.1.e) LGT- ha sido abordado, entre otras, en sentencia de esta Sala de 21 de enero de 2021, recurso de casación 5352/2019, en la que fundamentalmente en relación con la necesidad de visita del inmueble por el perito, se ha sentado la siguiente doctrina jurisprudencial en interpretación del artículo 57.1.e) de la LGT y 160.3 del Real Decreto 1065/2007:

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

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

Lo que ocurre es que en el caso que se examina no se nos interroga sobre el medio de comprobación utilizado, sino sobre la necesidad de que la Administración motive en la comunicación de inicio del procedimiento de comprobación las razones que justifican su realización.

4. En último término, conviene tener presente a fin de depurar el debate casacional, que quedan fuera de este recurso las cuestiones atinentes a la valoración de la prueba del **valor** real que ha llevado a cabo la Sala juzgadora. En este sentido, las cuestiones de prueba quedan *extra muros* de la fiscalización casacional -a salvo ciertas excepciones que aquí no concurren- y, con mayor razón están descartadas bajo el nuevo régimen casacional, pues a la tradicional y uniforme jurisprudencia que erradica de la casación la resultancia fáctica, se debe añadir ahora, significativamente, la carencia de interés casacional que presenta la precisión de los hechos debatidos en un asunto judicial.

En este sentido, el esclarecimiento del **valor** real que posea la finca urbana adquirida, a los efectos de establecer la base imponible del impuesto que se examina, pertenece de lleno al terreno de la prueba procesal, que no es susceptible por ello de revisión casacional.

CUARTO. Criterio interpretativo de la Sala.

1. 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, dictadas en los recursos de casación núms. 1881/2017 y 2867/2017, y la sentencia 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 rectificados 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 transcendamos 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".

2. La sentencia objeto del presente recurso de casación no consideró aplicable la jurisprudencia invocada por la recurrente en su demanda, STS 23 de mayo de 2018 (recurso casación 4202/2017), por considerar *"[...] que no es aplicable al presente caso, pues se refiere a la comprobación de **valores** por el medio previsto en el art. 57.1.b) LGT* , ***y en este caso la comprobación de valores se ha efectuado mediante dictamen de perito de la Administración, previsto en el art. 57.1.e) LGT*** *como se ha dicho*".

Frente a ello, refiere el auto de admisión que *"[e]ste requisito, que no considera aplicable la sentencia objeto del presente recurso a un supuesto como el que se sitúa en el origen de esta litis, en que se hizo uso del método consistente en el dictamen de peritos, sí ha sido avalado, en cambio, por la sentencia que la recurrente invoca como contradictoria, dictada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en fecha 5 de junio de 2019, en el recurso nº 284/2017 , (ECLI:ES:TSJCV:2019:2392), que considera que son de aplicación a todas las comprobaciones de **valores**, sea cual sea el método escogido para efectuarla, los parámetros generales de aplicación al ámbito de la comprobación de **valores** fijados por la resolución del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018 y, en particular, el que exige para el inicio de la comprobación que la administración motive en la comunicación de inicio la causa de la discrepancia con el **valor** autoliquidado y el análisis de la presunción de que gozan las autoliquidaciones tributarias"*.

3. La Sala considera que la doctrina jurisprudencial fijada por este Tribunal en la referida sentencia de 23 de mayo de 2018 (recurso de casación num. 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.

Distinto será, en último término, las consecuencias que la falta de cumplimiento de este presupuesto comporte en relación con la liquidación practicada.

QUINTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

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.

SEXTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A luz de los anteriores criterios interpretativos, procede estimar el recurso de casación deducido pues, como se ha señalado, el criterio establecido por la Sala de instancia es contrario a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

Ahora bien, si bien es cierto que sólo justificando razones para la comprobación es posible desencadenar ésta, la consecuencia que dicha omisión conlleva no puede ser, sin más, la estimación del recurso contencioso-administrativo y la anulación de la liquidación practicada, como sin mayor razonamiento solicita la recurrente en su escrito de interposición del recurso de casación, pues ello dependerá también de la actuación que haya desplegado en la instancia a fin de justificar que la omisión denunciada no se ha situado en un plano puramente formal.

En el caso examinado, el método de comprobación utilizado por la Administración -dictamen de peritos- es un medio que, por sus propias características, resulta apto e idóneo para el caso; la valoración practicada por la Administración no carece de la necesaria individualización, imprescindible para alcanzar el **valor** real del bien transmitido, que constituye la base imponible del impuesto examinado, tal y como reflejó la sentencia impugnada; y la parte recurrente en la instancia no propuso la práctica de ninguna prueba en el proceso, solicitando expresamente que el recurso se fallara sin necesidad de recibimiento a prueba, todo lo cual nos lleva a colegir que la omisión denunciada se ha situado en un plano puramente formal, lo que nos ha de conducir a la desestimación del recurso contencioso-administrativo.

SÉPTIMO. Pronunciamiento sobre las costas procesales.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al criterio reiteradamente establecido por este Tribunal Supremo en interpretación del art. 139 de la propia LJCA.

F A L L O

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. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña María Ángeles Gáldiz de la Plaza, en representación de la mercantil **CALLE SECTOR 2, S.L.,** contra la sentencia de 3 de diciembre de 2020 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Valladolid, en el recurso 1078/2019, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo nº 1078/2019, interpuesto por la representación procesal de la mercantil CALLE SECTOR 2, S.L contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 29 de agosto de 2019, sobre liquidación practicada por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni en la instancia.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ