



Roj: **STS 5233/2025 - ECLI:ES:TS:2025:5233**

Id Cendoj: **28079130022025100281**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **19/11/2025**

Nº de Recurso: **113/2024**

Nº de Resolución: **1482/2025**

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

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CLM 2354/2023,**
ATS 14149/2024,
STS 5233/2025

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.482/2025

Fecha de sentencia: 19/11/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 113/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 11/11/2025

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

Procedencia: T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 113/2024

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

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1482/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

D.^a María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 19 de noviembre de 2025.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos/as. Sres/Sras. Magistrados/as indicados al margen, el recurso de casación núm. **113/2024**, interpuesto por la **JUNTA DE COMUNIDADES DE CASTILLA-LA MANCHA**, representada por el Letrado de su Servicio Jurídico, contra la sentencia de 18 de septiembre de 2023, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en el recurso 854/2020.

Han comparecido como recurridas la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado, y la procuradora doña María Celia López-Carrasco Casado, en representación de **MARKETING AND RENTING SERVICES, S.L.**

Ha sido ponente la Excm. 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 núm. 229 dictada el 18 de septiembre de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, que estimó el recurso 854/2020 interpuesto por la mercantil **MARKETING AND RENTING SERVICES, S.L.** contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 15 de octubre de 2020, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa nº NUM000 formulada contra el acuerdo de liquidación provisional del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, relativo a la escritura pública de compraventa de **inmuebles** de fecha 26 de diciembre de 2013.

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

«FALLAMOS:

1. Estimamos el recurso contencioso-administrativo planteado.
2. Anulamos las resoluciones impugnadas, con obligación de devolución de cantidades ingresadas, con sus intereses.
3. No hacemos imposición de costas».

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El Letrado de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, en la representación que ostenta, 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 como infringidos los apartados primero y tercero del artículo 134 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»] en relación con los apartados primero y segundo del 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 [«TRLITPAJD»], así como los artículos 105, 108.4 y 123.1.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ([«LGT»]).

2. La Sala de instancia, por auto de 5 de diciembre de 2023, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido el Letrado de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, en la representación que legalmente tiene otorgada, como recurrente, y la Administración General del Estado y la representación procesal de la entidad Marketing And Renting Services, S.L., 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 27 de noviembre de 2024, apreció que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

*"[...] Completar la jurisprudencia existente sobre los requisitos exigibles a la Administración tributaria para la tramitación del procedimiento de **comprobación de valores** y, en particular, determinar si la administración se halla obligada a justificar la sustanciación de un procedimiento de **comprobación de valores** con carácter previo a su inicio en todo caso o si, por el contrario, puede considerarse motivación necesaria la notificación de una propuesta de resolución acompañada de un dictamen de **perito**.*

*En segundo lugar, precisar si la inobservancia por parte de la administración del requisito jurisprudencial de justificar con carácter previo a la realización de una **comprobación de valores** la necesidad de actuación comporta en todo caso la anulación de la liquidación practicada o si, por el contrario, cuando el procedimiento hubiese sido iniciado mediante propuesta de resolución acompañada de dictamen pericial, tal omisión puede constituir un mero vicio formal no determinante de la anulación del acto.*

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

Los artículos 101, 108.4 y 134 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»] y el artículo 46.1 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 [«TRLITPAJD»].

Ello 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 LJCA".

2. El Letrado de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, en la representación que ostenta, interpuso recurso de casación mediante escrito que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Cita como precedentes jurisprudenciales de interés la STS de 23 de enero de 2023 (Recurso 1381/2021), con la que considera que este recurso guarda estrecha similitud. Señala que la sentencia de instancia yerra al estimar la demanda, pues la misma debió ser íntegramente desestimada ya que, como reconoce el propio Auto de admisión del presente recurso, la propia Sala a quo consideró el dictamen del **perito** de la Administración que acompañó a la propuesta de regularización con que se inició el procedimiento de **comprobación de valores** como un dictamen suficientemente motivado, extremo por el que no debería haberse anulado la liquidación practicada, pues el acuerdo de inicio (propuesta de regularización) ni siquiera estaba inmotivado.

Adicionalmente, considera necesaria la cita de la reciente Sentencia de esta misma Sección de 4 de diciembre de 2024 (recurso núm. 2810/2023).

Afirma que, dadas las consideraciones recogidas en la sentencia impugnada, la recurrente cumplió con la diligencia probatoria que le es exigible para justificar las razones por las que el **valor** declarado por el contribuyente en su autoliquidación no se correspondía con el **valor** real del **inmueble** transmitido.

Considera que la cuestión jurídica consistente en determinar si la Administración tributaria actuante está obligada a justificar "en todo caso" con carácter previo la sustanciación de un procedimiento de **comprobación de valores** debe responderse en sentido negativo. Sostiene que es rechazable que los tribunales de justicia se sirvan de un requisito que nace de un criterio jurisprudencial (motivación previa al inicio del procedimiento tributario, en nuestro caso, el de **comprobación de valores**) para anular liquidaciones que se encuentran suficientemente motivadas.

En este sentido, afirma que puede cumplir con el umbral de exigencia de motivación previo la notificación del inicio por medio de una propuesta de resolución acompañada de un dictamen de **perito** de la Administración idóneo, esto es, un dictamen del técnico de la Administración en cuya revisión administrativa o jurisdiccional se concluya que está lo suficientemente motivado, lo que aquí sucedió.

La respuesta a la segunda cuestión de interés casacional quedaría supeditada a la contestación que se dé a la primera, pues solo sería pertinente si este Tribunal entendiese que no se cumple con el presupuesto de la motivación cuando se acompañe la propuesta de liquidación por la que se inicie el procedimiento de **comprobación de valores** de un dictamen de **perito** de la Administración (vid. art. 57. 1.e) LGT) debidamente explicado e individualizado.

La pretensión deducida y los pronunciamientos solicitados son los siguientes:

"[...] se dicte sentencia que case la Sentencia impugnada a fin de desestimar la demanda formulada por la mercantil recurrente, y todo ello por ser la liquidación provisional objeto de impugnación plenamente ajustada a Derecho, de forma que se confirme la regularización realizada por mi dicente a la vista de la determinación

que hizo del **valor** real del **bien** transmitido su **perito** en el dictamen que la propia Sala de instancia concluyó que estaba lo suficientemente justificado y singularizado".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] previos los tramites procesales procedentes, en su día, dictar Sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida ya referenciada, se estime plenamente nuestro recurso en los términos interesados".

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 fechado el 10 de febrero de 2025, en el que se abstiene de formular oposición.

2.La procuradora doña María Celia López-Carrasco Casado, en la representación ya acreditada de Marketing And Renting Services, S.L., emplazada también como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 3 de marzo de 2025, en el que alega que la sentencia objeto de este recurso es conforme a Derecho, fundando su estimación en que no basta que la motivación que justifique el inicio del procedimiento de **comprobación de valores** sea el propio dictamen de **peritos** de la Administración.

Sostiene que la obligación de motivación que se impone a la Administración no depende del método de **comprobación** empleado ni de la forma de inicio del procedimiento de **comprobación**, pues 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. Esta parte recurrente en la instancia propuso como prueba documental la reproducción del informe de valoración de los **inmuebles** en cuestión emitido por el Arquitecto Técnico D. Octavio , que obra en el expediente administrativo, siendo evidente que la omisión denunciada en la instancia no se ha situado en un plano puramente formal, como se indica por la recurrente, y de ahí que haya conducido a la estimación del recurso contencioso-administrativo.

Considera que la Administración debe motivar ese acuerdo de inicio del procedimiento de **comprobación** para el que se solicita el dictamen de **peritos**, sin que el informe sea la propia motivación, pues las razones que hayan llevado a la Administración a considerar necesario ese dictamen deben de ser expuestas en el acuerdo de iniciación como motivación, que deberá ser la adecuada a esos efectos, en los términos requeridos en la jurisprudencia de esta Sala (STS de 23 de enero de 2023, rec. cas. 1381/2021, entre otras).

Cita las 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.

Concluye que "[e]xistiendo doctrina de nuestro Tribunal Supremo reiterada y pacífica en este sentido sobre las exigencias que impone el deber de motivación de la **comprobación de valores** mediante el método de dictamen pericial, su inexistencia ha de conllevar la nulidad de la liquidación complementaria, y de ahí que deba desestimarse el recurso de casación formulado por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha como ya ha sucedido en otro asunto similar mediante Sentencia Nº 363/2024, de 1 de marzo de 2024, dictada por esta Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo a la que ahora nos dirigimos (rec. casación núm.: 7146/2022)".

Termina solicitando a la Sala:

«[...] tener a esta parte por OPUESTA al recurso de casación presentado por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha y previo los trámites legales, acuerde la íntegra desestimación del recurso de casación, con expresa imposición de costas a la parte recurrente».

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

Por providencia de 5 de marzo de 2025, 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 que no resultaba necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 19 de septiembre de 2025 se designó ponente a la Excm. Sra. Dª. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 11 de noviembre de 2025, 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 de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en completar la jurisprudencia existente sobre los requisitos exigibles a la Administración tributaria para la tramitación del procedimiento de **comprobación de valores** y, en particular, determinar si la administración se halla obligada a justificar la sustanciación de un procedimiento de **comprobación de valores** con carácter previo a su inicio en todo caso o si, por el contrario, puede considerarse motivación necesaria la notificación de una propuesta de resolución acompañada de un dictamen de **perito**.

Asimismo, se nos requiere precisar si la inobservancia por parte de la administración del requisito jurisprudencial de justificar con carácter previo a la realización de una **comprobación de valores** la necesidad de actuación comporta en todo caso la anulación de la liquidación practicada o si, por el contrario, cuando el procedimiento hubiese sido iniciado mediante propuesta de resolución acompañada de dictamen pericial, tal omisión puede constituir un mero vicio formal no determinante de la anulación del acto.

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

Mediante escritura de 26 de diciembre de 2013, la entidad hoy recurrida, Marketing And Renting Services, S.L., adquirió unos **bienes inmuebles** situados en la localidad de Pepino (provincia de Toledo) que dieron lugar a la presentación de una autoliquidación por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

La Administración autonómica realizó una **comprobación de valores** con resultado de un **valor** superior al declarado de los citados **inmuebles**. El método de valoración aplicado fue el de dictamen de **peritos** previsto en el artículo 57.1.e) LGT.

La liquidación fue confirmada por resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, de 15 de octubre de 2020, con fundamento en la corrección de los informes de valoración obrantes en el expediente.

Frente a dicha resolución, la representación procesal de la entidad "Marketing And Renting Services, S.L.", interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, que dictó sentencia, en fecha 18 de septiembre de 2023, por la que estimó el recurso contencioso-administrativo nº 854/2020 y anuló las resoluciones impugnadas.

La sentencia de instancia, que constituye el objeto del presente recurso de casación interpuesto por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, funda su decisión en que resultaba de aplicación la jurisprudencia sentada en las sentencias del Tribunal Supremo de 23 de enero de 2023 (recurso de casación 1381/2021), de 23 de mayo de 2018 (recursos de casación 1880/2017 y 4202/2017), de 5 de junio de 2018 (recursos de casación 1881/2017 y 2867/2017) y de 13 de junio de 2018 (recurso de casación 2232/2017), en virtud de la cual se han de justificar expresamente las razones para llevar a cabo la **comprobación**, sin que baste con una presunción inmotivada de desacierto de la asignación del **valor**. Considera la Sala a *quoque* no colma esta exigencia la existencia de una valoración pericial, pues lo que exige la doctrina jurisprudencial actual es que el ofrecimiento de esas razones se haga con carácter previo a la **comprobación del valor** y como motivo para emprender esta actuación, y tal valoración pericial ya constituiría la propia **comprobación**. Concluye su razonamiento afirmando que, aunque «la Sala encuentra problemas en la doctrina mencionada, la misma es clara en el sentido de que no permite mantener una **comprobación** que no incluye la justificación reclamada por el TS, y por tanto, habiéndose invocado esta doctrina expresamente por el interesado, la **comprobación** de autos debe ser anulada».

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 que 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: (...)

e) Dictamen de **peritos** de la Administración (...).

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 art. 134 LGT, sobre el procedimiento de **comprobación** de **valores**, señala:

«[...] 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. [...]».

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 [«TRLITPAJD»], en su redacción vigente en el 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."

Añade el artículo 46.1 que:

"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".

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

1.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. Se ha pronunciado 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, sentando 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 complementa

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 lectura que la doctrina fijada en las sentencias de 23 de mayo de 2018, cit., se construye a propósito del examen del método de **comprobación** basado en la aplicación de coeficientes sobre **valores** catastrales, si **bien** 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.

2. 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** de 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".

Es cierto, tal como recoge el auto de admisión, que la consecuencia que otorgó la Sala a esa "omisión" en ese concreto asunto no fue, en todo caso, la anulación de la liquidación, sino que la hizo depender de la valoración de las concretas circunstancias concurrentes -aptitud e idoneidad del método de **comprobación** utilizado, valoración practicada por la Administración no carente de la necesaria individualización y falta de proposición por la recurrente de la práctica de prueba en el proceso, solicitando expresamente que el recurso se fallara sin necesidad de recibimiento a prueba-, lo que le llevó a colegir que, en ese asunto, la omisión denunciada se había situado en un plano formal.

3.En la cita de precedentes jurisprudenciales, es necesario referirnos a la STS 363/2024, de 1 de marzo (rec. 7146/2022), mencionada por la parte recurrida, en la que requerida la Sección de Enjuiciamiento para que determinase *"si en la tramitación de un procedimiento de **comprobación de valores**, que se tramita como un procedimiento autónomo de gestión tributaria, ha de considerarse que las actuaciones que desarrolla la Administración para justificar su iniciación por entender que no se corresponde el **valor** declarado con el **valor** real determinado por la propia Administración, suponen el inicio del procedimiento, o por el contrario, suponen actuaciones previas anteriores al inicio del plazo de caducidad de seis meses que otorga la LGT, cuyo comienzo vendría determinado por la fecha de la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración al obligado tributario"*, se estableció la siguiente doctrina jurisprudencial:

"[...] desde que solicita un dictamen de **peritos** para verificar el **valor** del **bien**, la Administración ha iniciado un procedimiento de **comprobación de valores**, y en ese momento se deberá notificar la incoación al interesado.

Ello no impide que la Administración deba motivar ese acuerdo de inicio del procedimiento de **comprobación** para el cual se solicita el dictamen de **peritos**, pues las propias razones que hayan llevado a la Administración a considerar necesario ese dictamen deben de ser expuestas en el acuerdo de iniciación como motivación, que deberá ser la adecuada a esos efectos, en los términos requeridos en la jurisprudencia de esta Sala (STS de 23 de enero de 2023, rec. cas. 1381/2021, entre otras)".

4.En último término, hay que hacer una breve referencia a la STS de 4 de diciembre de 2024 (rec. 2810/2023), citada por la recurrente y que considera como precedente jurisprudencial de interés para este asunto.

En la sentencia 1915/2024, de 4 de diciembre, se abordó por la Sala 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 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 la que se fijó la siguiente doctrina jurisprudencial:

"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 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".

Ahora **bien**, las reflexiones realizadas en la sentencia cit. y la doctrina jurisprudencial que se establece, en tanto están referidas a otro medio de **comprobación** diametralmente distinto al ahora examinado, no resultan trasladables al recurso ahora enjuiciado. En efecto, en aquel medio de **comprobación** se exige que el **valor** asignado para la tasación de las fincas hipotecadas lo sea "*en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria*", incorporándose a la escritura de concesión del préstamo hipotecario el certificado emitido por técnico competente, que es una síntesis del informe técnico de tasación y acredita su existencia, por lo que se trata de un medio de **comprobación** independiente de la Administración, no emitido por su encargo, en el que se han de cumplir las exigencias de la legislación hipotecaria y del que el obligado tributario tiene perfecto conocimiento con antelación. Ello es lo que determinó que, a juicio de la Sala, pudiera entenderse suficientemente justificada la apertura de la **comprobación** 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), resultara una diferencia relevante de **valor**, sobre todo teniendo en cuenta que 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 su falta de reacción frente a este último **valor**.

Las notas que definen el medio de **comprobación** utilizado -objetividad, independencia de la Administración, no emisión por su encargo y cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria- es lo que determina que se considere justificación suficiente de la apertura de la **comprobación** de **valores**, sin que resulte trasladable al medio de **comprobación** -dictamen de **peritos** de la Administración- ahora examinado.

CUARTO. Criterio interpretativo de la Sala.

1.Hay que partir, conforme a nuestra doctrina jurisprudencial constante, 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**.

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).

2.La cuestión que este recurso plantea, tal como recoge el auto de admisión, se contrae a determinar las consecuencias de la doctrina jurisprudencial que exige la justificación de las razones que llevan a la administración a comprobar determinados **valores** asignados en la autoliquidación de un tributo y, en particular, a precisar si la ausencia de esta explicación previa comporta en todo caso la anulación de la liquidación practicada en el seno del procedimiento de regularización o, por el contrario, cuando el expediente se hubiera iniciado mediante propuesta de liquidación acompañada de un dictamen de **perito**, puede mantenerse la validez del acto liquidatorio por tratarse, tal omisión, de un defecto formal no invalidante.

En el caso que se enjuicia, la iniciación del procedimiento de **comprobación** se hizo con propuesta de resolución acompañada de un dictamen de **perito** que la sentencia de instancia consideró suficientemente motivado. No consta en el expediente la existencia del acuerdo de inicio del procedimiento de **comprobación** para el que se solicitó el dictamen y, por tanto, no consta que se haya cumplido con la exposición de las razones que hayan llevado a la Administración a considerar necesario ese dictamen.

Lo que se nos plantea ahora es si de esta "omisión" podemos extraer la consecuencia recogida en la sentencia impugnada en casación, que ha sido la anulación de la liquidación.

En efecto, la Sala de instancia pese a considerar que el dictamen del **perito** que se acompañó a la propuesta de resolución que inició formalmente el procedimiento de **comprobación**, estaba suficientemente motivado, anuló la liquidación al estimar que no colma la exigencia de motivación la existencia de una valoración pericial, pues lo que exige la doctrina jurisprudencial actual es que el ofrecimiento de esas razones se haga con carácter previo a la **comprobación del valor** y como motivo para emprender esta actuación, y tal valoración pericial ya constituiría la propia **comprobación**.

3.La doctrina jurisprudencial de esta Sala relativa a la exigencia a la Administración tributaria de la necesidad de justificar la apertura de la **comprobación**, recogida en la STS de 23 de enero de 2023 (recurso de casación 1381/2021), siguiendo la doctrina de las SSTs de 2018, completada en la STS 1915/2024, de 4 de diciembre (rec. cas. 2810/2023), debe ser mantenida, sin perjuicio de que pueda ser necesario completarla a fin de determinar si puede considerarse motivación necesaria la notificación de una propuesta de resolución acompañada de un dictamen de **perito** de la Administración.

Considera la Sala que esta doctrina jurisprudencial no resulta alterada en los casos en que el expediente de **comprobación** se haya iniciado mediante propuesta de liquidación acompañada de un dictamen de **perito**, pues, como ya expuso este Tribunal, el deber de motivar la apertura de la **comprobación** resulta cualquiera que sea la forma en que se inicie, **bien** mediante comunicación de inicio, **bien** mediante propuesta de resolución acompañada del dictamen, sin que pueda aceptarse que en los supuestos en que el medio de **comprobación de valores** utilizado sea un informe pericial, el propio dictamen del **perito** de la Administración sea el medio por el que la Administración motiva la iniciación del procedimiento de **comprobación de valores**.

En efecto, cuando la Administración, mediante sus servicios técnicos, emite una primera o previa valoración de los **bienes** está comprobando su **valor, comprobación** que solo puede realizarse en un procedimiento administrativo tributario, y ello sin perjuicio de que el art. 57.4 LGT admite que la **comprobación de valores** se practique dentro de un procedimiento autónomo, cuyo único objeto sea precisamente la **comprobación**, en cuyo caso «*deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los arts. 134 y 135 de esta ley*» o que pueda tener un carácter incidental dentro de otro procedimiento sea de gestión o de inspección, supuesto al que se refiere la expresión "*cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento*".

En el caso que se examina, la **comprobación de valores** es el único procedimiento tramitado por la Administración, cuya finalidad es comprobar el **valor** de los **bienes inmuebles** a los que se refiere la operación formalizada en la escritura pública. Por tanto, la **comprobación** tiene que realizarse necesariamente dentro del procedimiento de los arts. 134 y 135 de la Ley General Tributaria.

La consideración de los dictámenes e informes sobre valoración de los **bienes** como actos propios del procedimiento resulta clara, como ya expuso esta Sala en la STS 364/2024, de 1 de marzo (7146/2022), cit., a tenor de los efectos que el ordenamiento jurídico tributario atribuye a dichas actuaciones de solicitud de informes periciales de los órganos técnicos de la Administración.

Por otra parte, es obvio que el ejercicio de muchos de los derechos reconocidos al contribuyente en el art. 34 de la LGT requieren, para su pleno ejercicio, del marco de un procedimiento formalizado. Es el caso del derecho a conocer el estado de tramitación de los expedientes en los que sea parte, o el derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de **comprobación** o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley.

4.En consecuencia, como ya expuso esta Sala en la sentencia de 1 de marzo de 2024 cit., desde que la Administración tributaria solicita un informe de valoración a través de una de sus unidades, donde se encuadra el **perito** que emite el dictamen, se realizan actuaciones para comprobar el **valor** de los **bienes inmuebles** y, en consecuencia, se ha iniciado el procedimiento de **comprobación de valores**, sin que pueda producirse un diferimiento del efecto iniciador a la fecha de otro acuerdo, este formal, de incoación y propuesta de liquidación.

Es cierto que la Administración podrá notificar conjuntamente la propuesta de liquidación y la valoración, posibilidad contemplada en el art. 134.1 LGT, si dispone de los datos necesarios para ello, pero no podrá practicar primero la **comprobación** que se deja pendiente de poner en conocimiento del interesado hasta que la

Administración estime oportuno incoar el procedimiento, eludiendo así, entre otras cuestiones, el cumplimiento del plazo para resolver.

En definitiva, el procedimiento de **comprobación de valores** se inicia desde que la Administración solicita un dictamen de **peritos** para verificar el **valor** del **bien**, y es en ese momento en el que deberá notificar la incoación al interesado y exponer las razones que le han llevado a considerar necesario ese dictamen.

Ello comporta que la Administración deba motivar ese acuerdo de inicio del procedimiento de **comprobación** para el que se solicita el dictamen de **peritos**, pues las propias razones que hayan llevado a la Administración a considerar necesario ese dictamen deben de ser expuestas en el acuerdo de iniciación como motivación, que deberá ser la adecuada a esos efectos, en los términos requeridos en la jurisprudencia de esta Sala (STS de 23 de enero de 2023, rec. cas. 1381/2021, entre otras).

5.La consecuencia de la inobservancia por la administración del requisito jurisprudencial de justificar con carácter previo a la realización de la **comprobación de valores** la necesidad de la actuación comprobadora, es la anulación de la liquidación practicada al infringir, con carácter general, el derecho del obligado tributario, conforme al artículo 34 de la LGT, a ser informado, al inicio de las actuaciones de **comprobación**, sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esa Ley.

6.En último término, no se entra por la Sala a examinar el incumplimiento por el **perito** de la Administración de su obligación de visitar personalmente el **inmueble** o **inmuebles** comprobados, lo que infringe la reciente sentencia de esta Sala núm. 1179/2025, de 24 de septiembre (rec. 1247/2024) en la que reiterando nuestra doctrina contenida, entre otras, en las STS de 4 de julio de 2023 -rec. 7756/2021- y 24 de junio de 2024 -rec. 6908/2023-, se declara que "[...] con carácter general el dictamen de **peritos** exige la visita personal y directa por parte del **perito**, con examen tanto del exterior como del interior del **inmueble**. Solo por excepción podrá dejar de practicarse dicha visita, siempre que se razone individualmente, con justificación racional y suficiente, que no es necesaria, sin que el órgano jurisdiccional pueda sustituir la falta de motivación contenida en el informe pericial de valoración",añadiendo en la STS núm.1147/2025, de 17 de septiembre (rec. 259/2024), que "[...] la realización de visita exterior, confirmada por la práctica de algunas fotografías, no es suficiente para enervar la necesidad de visita interior del **inmueble**, debiendo el **perito** explicar y motivar en su informe las razones que, en su caso, puedan justificar su imposibilidad o innecesidad".

CUARTO. Doctrina jurisprudencial que se establece.

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

1.Se completa la doctrina jurisprudencial existente sobre los requisitos exigibles a la Administración tributaria para la tramitación del procedimiento de **comprobación de valores**, en el sentido de declarar que la Administración se halla obligada a justificar la sustanciación de un procedimiento de **comprobación de valores** con carácter previo a su inicio en todo caso, sin que pueda considerarse motivación necesaria la notificación de una propuesta de resolución acompañada de un dictamen de **perito** de la Administración.

2.La inobservancia por parte de la Administración del requisito jurisprudencial de justificar con carácter previo a la realización de una **comprobación de valores** la necesidad de actuación comporta la anulación de la liquidación practicada, sin que, con carácter general, pueda constituir un mero vicio formal no determinante de la anulación del acto, al infringir derechos del obligado tributario.

QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A la luz de lo expuesto, 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.

SEXTO. 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 cuarto de esta sentencia.

Segundo.No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la **JUNTA DE COMUNIDADES DE CASTILLA-LA MANCHA**,representada por el Letrado de su Servicio Jurídico, contra la sentencia de 18 de septiembre de



2023, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en el recurso 854/2020.

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.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ