



Roj: **STSJ GAL 4210/2013 - ECLI:ES:TSJGAL:2013:4210**

Id Cendoj: **15030330042013100368**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Coruña (A)**

Sección: **4**

Fecha: **29/05/2013**

Nº de Recurso: **15641/2012**

Nº de Resolución: **398/2013**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ-CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4

A CORUÑA

SENTENCIA: 00398/2013

- N11600

N.I.G: 15030 33 3 2012 0015944

Procedimiento : PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015641 /2012 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. Abilio

LETRADO MANUEL MARIA GONZALEZ VAZQUEZ

PROCURADOR D./D^a. ANA MARIA GONZALEZ-MORO MENDEZ

Contra D./D^a. TEAR-GALICIA

LETRADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./D^a.

CODEMANDADA: CONSELLERIA DE FACENDA

LETRADO DE LA XUNTA DE GALICIA

PONENTE: D. JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ CASTROVERDE

EN NOMBRE DEL REY

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./D^a

JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ CASTROVERDE

JUAN SELLES FERREIRO

FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

MARIA DOLORES RIVERA FRADE

A CORUÑA, veintinueve de mayo de dos mil trece.

En el recurso contencioso-administrativo que, con el número 15641/2012, pende de resolución ante esta Sala, interpuesto por Abilio , representado por la procuradora D.^a ANA MARIA GONZALEZ-MORO MENDEZ ,



dirigida por el letrado D. MANUEL MARIA GONZALEZ VAZQUEZ, contra RESOLUCION TEAR-GALICIA DE FECHA NUM000 SOBRE IMPUESTO TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS. Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO y la codemandada CONSELLERIA DE FACENDA representada por el letrado de la Xunta de Galicia.

Es ponente el Ilmo. Sr. D. JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ CASTROVERDE.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

SEGUNDO.- Conferido traslado a las partes demandadas, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en las contestaciones de la demanda.

TERCERO.- No habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

CUARTO.- En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo de 866,21 euros.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO.- El presen recurso jurisdiccional lo dirige D. Abilio contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 15 de junio de 2012, dictado en la reclamación NUM001 , sobre liquidación en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El demandante presentó autoliquidación en relación con escritura de compraventa, comprobada por la oficina de gestión mediante el sistema de precios medios en el mercado (artículo 57.1, c) LGT).

Desestimada su reclamación por el TEAR que los valores están perfectamente definidos en la Orden de 28 de julio de 2011, y correctamente aplicados en el caso, cumpliendo con los requisitos establecidos, alega ahora el demandante en sede jurisdiccional falta de motivación, tanto en cuanto atañe a los apartados de la liquidación impugnada como en cuanto se refiere a la Orden que la respalda.

SEGUNDO.- Examinando el procedimiento de comprobación seguido por la Administración es de destacar, en primer lugar, que la persona que lo autoriza con su firma es, en este caso, el Sr. Jefe del Servicio de Gestión Tributaria de la Delegación Territorial en Pontevedra de la Consellería de Facenda, en documento que comprende un apartado referido a "motivación de la liquidación", en el que se destaca la existencia de un error en la base imponible/base liquidable, así como que la Administración ha optado para la comprobación por el medio de "precios medios en el mercado"; otro apartado referido a "método", en el que se indica que la valoración se realiza mediante el criterio general de aplicación de los precios medios en el mercado aprobados a este efecto por la Orden de 28 de julio de 2011; otro de "identificación", en conexión con el apartado de "valoración" en el cual, y a efectos de desarrollar la comprobación de valores, conforme a la Orden mencionada se llega al valor unitario mediante la aplicación al valor básico correspondiente al Ayuntamiento donde se sitúa el inmueble y para la fecha del devengo, corregido mediante índices en relación con la corrección del valor básico en función de la antigüedad del edificio (111 años), valor corregido de construcción, sumando los valores y multiplicados por el coeficiente de mercado, que pondera gastos más beneficios de construcción, hasta alcanzar el valor que se impugna..

En la aplicación de dicho método de valoración el Preámbulo de la Orden de 28 de julio de 2011 se remite al artículo 61 de la Ley 16/2007, de 26 de diciembre , de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2008 que, bajo la rúbrica de *Precios medios de mercado en los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados* señala lo siguiente:

"Uno.- En las comprobaciones de valor de inmuebles por el medio establecido en el art. 57.1º c) de la Ley 58/2003 , general tributaria, la Administración tributaria aprobará y publicará la metodología empleada en su cálculo, que incluirá las tablas de los propios precios medios resultantes o bien las tablas de las componentes o valores básicos (suelo, construcción y gastos/beneficios), así como de los coeficientes singularizadores en adaptación



de los precios medios a la realidad física del bien a valorar. Esta normativa técnica se aprobará mediante orden de la Consellería de Economía y Hacienda.

Las tablas se actualizarán periódicamente conforme a las variaciones del mercado inmobiliario, pudiendo adoptarse, para este caso, los índices de variación de precios inmobiliarios publicados por las distintas administraciones públicas o por instituciones especializadas en estadística inmobiliaria.

Será suficiente la motivación de la comprobación de valor que incluya una correcta identificación del bien, una aplicación del precio medio que corresponda y una adaptación del mismo al caso concreto a través de los coeficientes singularizadores que determine la normativa técnica señalada en el párrafo primero.

Dos.- Las comprobaciones de valor de los inmuebles a través de precios medios de mercado podrán realizarse de forma automatizada a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos de acuerdo con lo establecido en el art. 96 de la Ley 58/2003, general tributaria".

La mecánica, pues, configurada para la comprobación de valores mediante los precios medios de mercado se conforma alrededor de un valor básico, corregido mediante diferentes elementos que permitan adaptar el valor al caso concreto del inmueble a valorar, según resulte de los correspondientes anexos de la Orden; valor básico que viene predefinido, por lo que solamente precisa de comprobar la ubicación general del bien a valorar, adaptándolo de modo singular en función de las características concretas de éste, en función de los anexos II (exponentes de cultivo, lugar y acceso sobre el valor básico), V (relación de cultivos), VI (parroquias/lugares de Galicia) y VII (accesos de Galicia) de la Orden.

Pues bien, sobre tal particular, la primera cuestión que debemos afrontar es si la aparente simplicidad del procedimiento y sus consecuencias revela de exigencia de motivación a la comprobación.

Comencemos por recordar que, como señala la STS de 7/12/11 (recurso 71/2010) <<conviene precisar que el art. 57 de la ley no establece la preferencia de ningún medio de comprobación sobre los demás, señalando el art. 160.3 del Reglamento [se refiere al Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGI, en lo sucesivo)] que la propuesta de valoración resultante de la comprobación de valores realizada mediante cualquiera de los medios a que se refiere el art. 57 de la ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, deberá ser motivada, y que a los efectos de lo previsto en el art. 103.3 de dicha ley, la propuesta de valoración recogerá expresamente la normativa aplicada y el detalle de su aplicación>>. Añadidamente, el apartado b) del artículo 160.3 del Reglamento de referencia dispone que "en la utilización de precios medios de mercado deberá especificarse la adaptación de los estudios de precios medios de mercado y del sistema de cálculo al caso concreto".

Sobre tal medio de comprobación la STS de 13/5/10 (recurso 1/08), señala que <<debemos poner de relieve que el sistema de comprobación de valores mediante "precios medios en el mercado" ha demostrado su eficacia a lo largo de los años en la medida en que ofrece la indudable ventaja de que el contribuyente puede conocer anticipadamente a la realización del hecho imponible cual va a ser la carga fiscal que habrá de soportar y además con la seguridad de que acogido a dicho sistema, la Administración quedará vinculada por el resultado que se obtenga, (. . .) y no incoará expediente de comprobación del valor declarado."(el carácter vinculante es recogido hoy en el artículo 134.1 de la Ley 58/003, cuando establece como excepción a la aplicación por la Administración de los medios de comprobación enumerados en el artículo 57.1 el hecho de que "el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios").

Ahora bien, al estar ante la aplicación de "precios medios en el mercado" es evidente el carácter objetivo del medio de comprobación utilizado, razón por la que no es de extrañar tampoco la existencia de contribuyentes que no solo no se acogen al sistema indicado de comprobación de valores, sino que rechazan el resultado que la Administración obtiene con su aplicación, invocando la falta de motivación, entre otros, como instrumento de defensa. Naturalmente que los actos de comprobación de valores están sometidos a la necesidad de motivación (SSTS de 27 de abril y 6 de junio de 1984, 26 de marzo de 1991 y 390 de marzo de 1992, de 23 de mayo de 2002, 24 de marzo de 2003 y 25 marzo 2004.) sin que exista excepción en el caso de que el medio utilizado es el de "precios medios en el mercado">>.

En tal contexto la cuestión, entonces, se refiere a si para alcanzar tal motivación es suficiente constatar los parámetros utilizados o, por el contrario, se debe razonar el empleo de los elementos de corrección del valor básico y, a tal efecto, el antes transcrito artículo 61 de la Ley 16/2007 en cuanto a que "será suficiente la motivación de la comprobación de valor que incluya una correcta identificación del bien, una aplicación del precio medio que corresponda y una adaptación del mismo al caso concreto a través de los coeficientes singularizadores que determine la normativa técnica señalada en el párrafo primero" excluye la



segunda posibilidad mencionada. La respuesta a tal enunciado debe de ser negativa, en cuanto que no es dable presuponer que el legislador autonómico haya pretendido excluir en estos casos un mandato legal explícito, pues la "debida motivación" va más allá de la mera expresión de los medios y criterios empleados, tal como se sigue del artículo 134.3 LGT . Otra conclusión condenaría al contribuyente a la más completa indefensión, sobre todo si desea recurrir la liquidación practicada o, incluso, promover tasación pericial contradictoria. De ahí que debamos significar que la "*propuesta de valoración debidamente motivada*" exigida por dicho precepto de la LGT ni está excluida por el legislador autonómico ni, añadidamente, éste ha soslayado el adecuado razonamiento sobre los específicos criterios de singularización en el caso concreto.

Además de lo expuesto, es de considerar que una vez que en el desarrollo de la comprobación es precisa una labor de identificación del bien y adaptación singular del mismo a los precios medios se está desarrollando, entonces, una labor prospectiva sobre aquél y sus elementos, de suerte que no puede mantenerse la mera aplicación automática de parámetros cuya utilización conduzca a una suma final, que es el resultado de la valoración. La persona que realiza tal labor adquiere de este modo un protagonismo singular en cuanto se produce al actuar en esta forma una cierta transmutación del medio de comprobación, semejándose más, en esta aplicación, a una prueba pericial. Sin que sea el caso pronunciarse en este momento sobre la titulación y competencia en la utilización de los precios medios como medio de comprobación, sí que ha de significarse que no por utilizar este medio quedan excluidos otros parámetros, específicamente la comprobación personal del bien a valorar. Esta Sala lo ha considerado necesario en múltiples ocasiones, sin perjuicio de que pueda paliarse su ausencia por *<<fotografías u otros elementos que permitan singularizar en el caso concreto los valores absolutos y su concreción a través de coeficientes>>*, tal como expresamos en nuestra sentencia de 3/12/12 (recurso 15239/12), sin olvidar que, conforme al artículo 160.2 RGGI "*en el dictamen de peritos, será necesario el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas*", necesidad la anterior que ha de trasladarse a los casos en que, concurriendo tales circunstancias, se hace una valoración similar al dictamen pericial, aun cuando se utilice medio de comprobación diferente .

Y no solo se trata de un criterio para otros medios de comprobación, señaladamente el dictamen de peritos (artículo 57.1 LGT), sino específicamente para este medio contemplado por otros Tribunales Superiores. La STSJ Murcia de 24/9/2012 (recurso 430/08), exponente de un criterio consolidado, señala que *<<La Sala viene sosteniendo que es cierto que la Administración puede elegir cualquiera de los medios de valoración a los que se refiere el art. 57 LGT 2003 , incluido el de precios medios de mercado aquí empleado (cabe citar las sentencias 146 , 165 , 173 y 360/2007 , 104/2008, de 12 de febrero y últimamente la 244/2012, de 16 de marzo , entre otras). Pero añade que el empleo de dicho sistema no le exime del cumplimiento de determinados requisitos para que dicha valoración se entienda correctamente realizada. En concreto, este Tribunal ha señalado en multitud de ocasiones que el sistema exige que el funcionario que realiza la valoración examine de forma individual y concreta la finca y tenga la titulación adecuada al efecto. Solamente de esa forma puede valorar la finca urbana aplicando el precio de mercado correcto, así como los coeficientes correctores que sean procedentes en función de las circunstancias de toda índole que concurran en la finca valorada (tipología de la construcción, estado de conservación etc.) No se trata por tanto de cuestionar el sistema aplicado, sino la forma en la que lo ha sido.*

Asimismo, este Tribunal viene señalando con carácter general la necesidad de hacer las valoraciones de forma motivada, siguiendo el criterio que de forma unánime ha mantenido la jurisprudencia. En concreto señala la Sala que es necesario que se tenga en cuenta el estado de conservación y antigüedad de la finca urbana a valorar, su ubicación, circunstancias urbanísticas concurrentes, con expresión de todos los criterios tenidos en cuenta y demás circunstancias que puedan tener influencia actual o futura en el valor, ya que en otro caso se produciría una situación de indefensión para el sujeto pasivo al privarle de medios para combatirla. Dice la jurisprudencia que cuando la Administración está facultada para comprobar el valor del bien transmitido declarado por el contribuyente, esta comprobación ha de ajustarse a lo ordenado en el anterior art. 121.2 LGT 1963 , con lo cual trata de evitar la indefensión que se produciría al contribuyente al ignorar la motivación del aumento de la base imponible declarada. Esta motivación ha de contener, en primer lugar, la descripción del soporte físico, que es el bien o el derecho transmitido, en cuanto se refiere a su contenido o circunstancias físicas, y a partir de ahí exteriorizar los criterios concretos seguidos para la valoración, sin que pueda entenderse cumplida con la mera fijación de una cifra por metro cuadrado o con un texto estereotipado en el que se rellenan con una simple cifra los huecos existentes, ya que no se trata de emitir una opinión sobre lo que puede valer un bien o derecho, sino de practicar una valoración para conocer el valor real que luego ha de tener trascendencia no solo para el ITP, sino también para otros Impuestos. Hay que tener en cuenta que la motivación es un medio de control de la causa de los actos de gravamen, de tal modo que su ausencia origina una situación de indefensión para los afectados que la Constitución prohíbe en el art. 24 y que según los arts. 54.1.a) y 89.3 de la Ley 30/92 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, en relación con



el 63.2 de la misma Ley , puede ser causa de nulidad. La motivación es la base para controlar los elementos reglados del acto, obviamente sometidos al ejercicio de las facultades revisoras de la instancia jurisdiccional. Cumple diferentes funciones; ante todo, y desde el punto de vista interno, viene a asegurar la seriedad en la formación de la voluntad de la Administración. En el terreno formal -exteriorización de los fundamentos en cuya virtud se dicta un acto administrativo-, no es sólo una elemental cortesía sino que constituye una garantía para el interesado que podrá impugnar, en su caso, el acto con posibilidad de criticar las bases en que se funda. En último término, la motivación facilita el control jurisdiccional de la Administración (art. 106 de la Constitución) que, sobre su base podrá desarrollarse con conocimiento de todos los datos necesarios (STS de 1-10-88 y 26-5-89). La motivación de los actos administrativos no constituye un rito sacramental, sino una medida instrumental para que se conozcan las razones de la voluntad de la Administración, lo cual permite a la jurisprudencia modular esta exigencia, acomodándola a las circunstancias de cada caso (STS de 2-6-87)>>.

Por lo tanto, debe concluirse que se precisa una adecuada motivación desde el momento en que en la valoración concurren otros elementos que impliquen la específica singularización del bien a valorar, como determinadas particularidades del mismo, su situación, el proceso de consolidación de cultivo, elementos característicos de configuración y otros que, por su propia naturaleza, revelan una particular condición del bien a valorar en relación a otros similares o situados en el mismo entorno territorial. La observación personal del bien, y la motivación de la razón que apunta a unas condiciones singulares y no de otras se revela en estos casos imprescindible. De otro modo, se incide nuevamente en los supuestos de hecho ya analizados por la Sala en cuanto a la comprobación de valores conformando una doctrina según la cual <<la normalización de impresos y la plasmación en ellos de determinados valores y coeficientes aplicados por el técnico que realiza la comprobación no puede contemplarse como motivación suficiente por más que se acompañe de una hoja explicativa en la que se ponga a disposición del contribuyente la correspondencia de los coeficientes y su elemento de representación, pues lo esencial en las valoraciones, máxime cuando modifican el valor declarado, es la expresión razonada y detallada de los elementos que implican tal variación, con referencia singular al caso concreto estudiado. Incluso, tratándose de bienes inmuebles, dejando expresa constancia de que han sido examinados personalmente por el facultativo que practica la valoración, sin perjuicio de que a ello se añadan otras circunstancias de orden jurídico (arrendamientos, servidumbres, limitaciones derivadas de la normativa urbanística y otras) que contribuyan a alterar el valor y que, eventualmente, puedan no corresponder al técnico que realiza la valoración. No basta por tanto para cumplir el mandato legal, la mera enunciación o exposición de los criterios o coeficientes aplicables, pues tal actuación tan sólo ha de tener el valor de una mera opinión que aunque emane de un perito de la Administración no por ello ha de ser elevada a la categoría de dictamen>> (sentencia de 26/9/11, recurso 15619/10 , entre otras muchas) . Sin que en el caso presente existan razones para variar esta doctrina, una vez que se alcanza la conclusión de que, al igual que el estudiado en dichas sentencias, no es posible conocer adecuadamente las operaciones singulares que llevan al valor comprobado, ni tampoco las razones de las mismas, lo que frustra definitivamente los derechos del contribuyente tanto de cara a la eventual utilización de la tasación pericial contradictoria como a su impugnación en sede administrativa o jurisdiccional, por más que en esta última pudiera siempre cuestionar el valor mediante la utilización de la prueba pericial.

Tal es el criterio sostenido por esta Sala y Sección desde la sentencia de 27/3/12 (recurso 15479/12).

TERCERO.- Dispone el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional , en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 11 de octubre, que, en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. A tal efecto, es de tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 394.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil , aplicable supletoriamente al presente proceso por imperativo de lo dispuesto en la Disposición Final Primera de la Ley Reguladora conforme al cual para apreciar, a efectos de condena en costas, que el caso era jurídicamente dudoso se tendrá en cuenta la jurisprudencia recaída en casos similares.

No concurriendo las circunstancias mencionadas en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional , procede la imposición de costas a la Administración demandada, en la cuantía máxima de mil quinientos euros (apartado 3 del artículo citado), comprensiva de derechos de representación y honorarios de defensa.

FALLAMOS

Que **ESTIMAMOS** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Abilio contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 15 de junio de 2012, dictado en la reclamación NUM001 , sobre liquidación en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En consecuencia, declaramos que dicho acuerdo es contrario a Derecho, anulándolo y



haciendo lo propio con la liquidación de que trae causa. Con imposición a la Administración demandada de las costas procesales en la cuantía máxima en la cuantía máxima de mil quinientos euros, comprensiva de derechos de representación y honorarios de defensa.

Notifíquese a las partes, haciéndole saber que es **firme** y que, contra ella, sólo se podrá interponer el **recurso de casación en interés de Ley** establecido en el artículo 100 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, por las personas y entidades a que se refiere dicho precepto, dentro del plazo de los **tres meses** siguientes a su notificación. Asimismo podrá interponer contra ella cualquier otro recurso que estime adecuado a la defensa de sus intereses, y en su momento, devuélvase el expediente administrativo a su procedencia, con certificación de esta resolución.

Así lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.- La sentencia anterior ha sido leída y publicada el mismo día de su fecha, por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ CASTROVERDE al estar celebrando audiencia pública la Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Doy fe. A CORUÑA, veintinueve de mayo de dos mil trece.

FONDO DOCUMENTAL CENJ