

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 5240/2016 de 19/01/2017

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Comprobación de valores. Motivación del dictamen de peritos.

Se pronuncia el TEAC sobre la motivación del dictamen de peritos de valoración de un inmueble en el que se aplica el método de comparación o determinación del modulo unitario básico a partir del estudio de muestras homogéneas, unificando criterio sobre tres cuestiones planteadas: (i) Sobre la necesidad de identificar las muestras o testigos rechazadas por el perito, así como los motivos de su exclusión, el Tribunal concluye que dicha mención en el informe pericial no es exigida por la necesidad de motivación; (ii) sobre la necesidad de incorporar al expediente una copia de las operaciones tomadas como muestra, se determina que será exigido si tales documentos consisten en escritura pública; (iii) por último, considera el TEAC que la Administración puede realizar una tercera comprobación de valor si las anteriores fueron anuladas por la propia Administración sin llegar a incorporarse al expediente. En este sentido, se recuerda que la Administración no puede realizar una tercera comprobación cuando los actos de liquidación basados en las dos comprobaciones anteriores fueron anulados, en vía administrativa o judicial, por los mismos o similares defectos de motivación.

Fundamentos de derecho

CUARTO: (...) La primera de las cuestiones a determinar en el presente recurso es si para considerar suficientemente motivado un dictamen pericial de valoración de un inmueble que aplica el método de comparación o determinación del módulo unitario básico a partir del estudio de muestras homogéneas se requiere incluir en el informe la relación pormenorizada de testigos o muestras analizadas que han sido rechazadas, con expresión de los motivos de su exclusión en cada caso.

El informe pericial en el que se sustentó la liquidación impugnada ante el TEAR determinó el valor de los solares a partir del llamado método residual estático. Este método –dice el informe– se basa en determinar el valor de repercusión del suelo (valor del suelo sobre cada m² construido según uso), partiendo del conocimiento del valor unitario de mercado del inmueble una vez edificado y descontando la suma de los valores unitarios de cada uno de los elementos o factores que conforman el producto inmobiliario (coste de la construcción, beneficios y gastos). Así, partiendo del valor unitario actual del producto acabado, se obtiene el valor de repercusión actual del suelo.

El informe parte de una serie de muestras o testigos obtenidas de escrituras públicas relativas a la transmisión de distintos bienes inmuebles acabados, situados en zonas de características similares, en el mismo año de valoración o en años contiguos al de la fecha de los inmuebles a valorar. Se indica que los criterios de selección de las muestras y el proceso de homogeneización o normalización posterior se han basado en los conocimientos del técnico actuante.

Se han seleccionado por el perito doce muestras o testigos, señalándose para cada una los datos siguientes: fecha de la transmisión, situación (municipio, calle y portal), uso, tipología, calidad de la construcción, año de la construcción y superficie construida, según datos catastrales, valor declarado y valor unitario de venta.

Se observa que diez de las muestras son transmisiones realizadas en el mismo año que la correspondiente al inmueble a valorar y dos son transmisiones realizadas en el año siguiente. Todas las muestras corresponden a inmuebles ubicados en el mismo término municipal que el correspondiente al inmueble a valorar. La tipología de todas las muestras es la de "vivienda unifamiliar adosada" y las circunstancias urbanísticas de las fincas a valorar son las de suelo urbanizable programado con altura de edificación B + 2, encontrándose ya aprobado el proyecto de urbanización.

Pues bien, este Tribunal Central considera que lo determinante para que el informe pericial pueda considerarse debidamente motivado en lo que al método de comparación para la determinación del módulo unitario básico a partir de muestras o testigos se refiere, es que se expliciten adecuadamente los elementos integrantes de las muestras elegidas, esto es, que se identifiquen los testigos empleados y que se razonen las circunstancias por las que se consideran semejantes o comparables con el inmueble a valorar las muestras tomadas como referencia, sin que se requiera como regla general incluir en el informe pericial la relación pormenorizada de testigos o muestras analizadas que han sido rechazadas, con expresión de los motivos de su exclusión en cada caso.

(...)

QUINTO: La segunda cuestión debatida es la concerniente a si para considerar suficientemente motivado un dictamen pericial de valoración de un inmueble que aplica el método de comparación o determinación del módulo unitario básico a partir del estudio de muestras homogéneas es necesaria la aportación al informe, y por lo tanto al expediente administrativo, de una copia de los documentos que reflejen las operaciones tomadas como muestras, consistiendo tales documentos en escrituras públicas.

(...)

El propio TSJ de Madrid en sentencia de 18 de febrero de 2015 (Rec. nº 1792/2012) ha reconocido la necesidad de que al informe pericial se adjunten las fuentes de procedencia de los valores de referencia aportados por el perito. Así, dispone esta sentencia:

Por otra parte, es necesario que en el informe pericial se haga referencia a las fuentes de procedencia de los valores de referencia aportados por el perito y que se adjunten las mismas al informe para que puedan ser conocidas por el sujeto pasivo.

Sin embargo, en contra de lo que se afirma en el informe pericial, ni en ese informe, ni en el expediente administrativo, consta una copia de los testigos/muestras empleados para determinar los precios medios de la zona, (.....)

Y, asimismo, puede citarse la sentencia del TSJ de Castilla y León de 3 de diciembre de 2010 (Rec. nº 149/2009), que dispone:

En este sentido, **debemos también de recordar lo razonado por esta Sala en relación a la falta de incorporación de los estudios de mercado en el expediente administrativo**, señalando que toda Administración pública, y la tributaria también, debe documentar sus actuaciones por escrito (artículo 55.1 y 2.º de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre).

Por lo tanto, **si la Administración Tributaria Autonómica se remite a los registros fiscales existentes o a los estudios de mercado efectuados por ella misma para con apoyo en los mismos dictar una determinada resolución, en este caso una valoración tributaria, tal actuación es válida, pero necesariamente debe aportar al expediente administrativo un certificado o testimonio documental de los datos tributarios contenidos en aquellos registros fiscales o estudios de mercado.**

No es admisible que se remita al interesado a aquellos registros o estudios para la comprobación de un dato fáctico absolutamente esencial para analizar si la valoración que se discute se halla suficiente y correctamente motivada y si ha sido realizada válidamente. Sólo los hechos notorios, o los admitidos por el interesado quedan exentos de su prueba y por tanto de su aportación al expediente administrativo. **Si no existe copia documental, certificado u otro documento público u oficial que acredite la valoración fiscal o de mercado o cualquier otro dato de significación tributaria en el expediente administrativo, tenido en cuenta por la Administración y explicitado en su acto, la Administración Tributaria no está motivando correctamente su valoración.**

Esa omisión o falta de aportación probatoria supone una conducta procedimental injustificada al imponer al administrado una nueva carga como es acudir al estudio de mercado o al registro fiscal de que se trate para contrastar esos datos, lo que incluso puede llegarle a suponer un nuevo gasto en forma de tasa.

(...)

SEXTO: Resta por analizar la última cuestión controvertida: si para considerar que una Administración ha realizado dos valoraciones y, por ello, tiene vedada por la jurisprudencia practicar una tercera, se requiere que aquellas valoraciones hayan sido incorporadas a los correspondientes actos de liquidación, surtiendo efectos jurídicos frente al sujeto pasivo, y, además, que dichos actos hayan sido anulados por los Tribunales por apreciar el mismo o similar defecto.

(...)

El Tribunal Supremo se ha manifestado sobre este asunto en numerosas sentencias.

Así, por ejemplo, en la sentencia de 29 de diciembre de 1998 (Rec. nº 4678/1993) dispuso el Alto Tribunal [4]:

Nos hallamos ante un acto administrativo de valoración de un inmueble llevada a cabo por un perito de la Administración que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 121, apartado 2 de la Ley General Tributaria (RCL 1963\2490 y NDL 15243), y de acuerdo con una doctrina jurisprudencial reiterada hasta la saciedad, debe ser motivada, expresando el modelo o criterios valorativos utilizados, y los datos precisos para que el interesado pueda discrepar si lo considera pertinente, de manera que si no se cumplen estos requisitos el interesado se halla indefenso, porque ante el vacío total de justificación no puede plantear una valoración contradictoria, de ahí que al amparo del artículo 48.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958, tal acto administrativo es anulable por indefensión, que es exactamente lo que ha mantenido la sentencia recurrida en casación.

Ahora bien, **la anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados.**

En este sentido son aleccionadores los artículos 52 y 53 de la misma Ley de Procedimiento Administrativo que disponen que en el caso de nulidad de actuaciones, se dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites, cuyo contenido hubiera permanecido el mismo de no haberse realizado la infracción origen de la nulidad, y también que la Administración podrá validar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan, preceptos que llevan claramente a la idea de que **los actos administrativos de valoración, faltos de motivación, son anulables, pero la Administración no sólo está facultada para dictar uno nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que esta obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda.**

La sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2000 (Rec. nº 3090/1994) reproduce textualmente los párrafos transcritos de la sentencia de 29 de diciembre de 1998 y añade, además, el siguiente [5]:

Cierto es –añadimos ahora– que **el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores, no tiene carácter ilimitado**, pues **está sometido** en primer lugar a la prescripción, es decir puede volver a practicarse siempre que no se haya producido dicha extinción de derechos y en segundo lugar **a la santidad de la cosa juzgada, es decir si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida –entonces sí– del derecho a la comprobación de valores** y en ambos casos (prescripción o reincidencia) la Administración había de pasar por la valoración formulada en su día por el contribuyente.

La sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 2002 (Rec. nº 7161/1996) abunda sobre la cuestión al señalar [6]:

Ciertamente, **no puede sostenerse la posibilidad de que la Administración, indefinidamente, pueda reproducir una valoración después de haber sido anulada por causa a ella sola imputable, como ocurre en los casos de ausencia o deficiencia de motivación. Tanto en los casos en que esa anulación se haya decretado en la vía económico-administrativa como en la jurisdiccional, la retroacción de actuaciones que pueda haberse pronunciado por el órgano revisor correspondiente no puede multiplicarse poco menos que hasta que la Administración «acierte» o actúe correctamente. Si, producido el indicado pronunciamiento, la Administración volviera a adoptar una valoración inmotivada, quedaría impedida para reproducirla o rectificarla.** Así lo tiene declarado esta Sala, entre otras, en las antecitadas Sentencias de 29 de diciembre de 1998 (RJ 1999, 559) y 7 de octubre de 2000 (RJ 2000, 7877). Sin embargo, también ha reconocido en ellas la procedencia de esa misma retroacción, como pronunciamiento complementario del de nulidad de la comprobación, «ex» arts. 52 y 53 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 (RCL 1958, 1258, 1469, 1504; RCL 1959, 585 y NDL 24708) –actuales arts. 64 y 66 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) – con la limitación acabada de constatar más la que pudiera derivar del transcurso del lapso de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación –art. 64.a) LGT–.