Roj: **STS 110/2021** - **ECLI:ES:TS:2021:110**

Id Cendoj: **28079130022021100007**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **21/01/2021**
Nº de Recurso: **5352/2019**
Nº de Resolución: **39/2021**
Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**
Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AR 546/2019,**
ATS 2089/2020,
STS 110/2021

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. 39/2021

Fecha de sentencia: 21/01/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5352/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 15/12/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.ARAGON CON/AD SEC.2

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5352/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 39/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

Dª. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 21 de enero de 2021.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **5352/2019**, interpuesto por la procuradora doña Laura Ascensión Sánchez Tenías, en nombre y representación de **DOÑA Dolores , DOÑA Eloisa , DOÑA Emilia y DON Cesar** contra la sentencia nº 378/2019, de 28 de mayo, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón en el recurso nº 110/2018. Han comparecido como recurridas el Abogado del Estado, en nombre de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO** y el Letrado del servicio jurídico, en el de la **COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN.**

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

***PRIMERO*.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 28 de mayo de 2019, antes referida, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] PRIMERO.- Desestimamos la causa de inadmisibilidad opuesta porla parte codemandada.

SEGUNDO.- Estimamos el recurso contencioso-administrativo número 110 del año 2018, interpuesto por DIPUTACIÓN GENERAL DE ARAGÓN y contra las resoluciones citadas en el encabezamiento de la presente resolución y en su virtud anulamos la resolución recurrida, confirmamos los actos de liquidación practicados.

TERCERO.- No hacemos especial pronunciamiento en cuanto a costas [...]".

***SEGUNDO*.- Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. Notificada dicha sentencia a las partes, la procuradora doña Ana Elisa Las Heras Mendo en nombre y representación de los arriba reseñados hermanos Dolores Emilia Eloisa Cesar , presentó escrito de 18 de julio de 2019, de preparación de recurso de casación contra la sentencia que les es desfavorable.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas infringidas (i) los artículos 102.2.c), 103.3 y 134.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT); y (ii) el artículo 160, apartados 2 y 3.c) del 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGGI).

3. La Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 24 de julio de 2019, ordenando el emplazamiento de las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. La procuradora doña Laura Ascensión Sánchez Tenías en nombre y representación de doña Dolores y los demás recurrentes ha comparecido el 10 de septiembre de 2019 y el Abogado del Estado y el Letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón, partes recurridas, lo han hecho el 10 de octubre de 2020 y 11 de septiembre de 2020 respectivamente, en el plazo de 30 días del art. 89.5 LJCA.

***TERCERO*.-Interposición y admisión del recurso de casación.**

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 6 de marzo de 2020, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Aclarar, matizar, reforzar -o, eventualmente, corregir o rectificar- la doctrina ya fijada sobre la exigencia de que el perito visite el inmueble que es objeto de valoración. Precisar, en su caso, en qué supuestos se encontraría justificado y no perjudicaría la correcta motivación de la valoración administrativa de un inmueble que el perito de la Administración no visitase el mismo para individualizar la valoración realizada [...]".

2. La Procuradora Sra. Sánchez Tenías, en la representación expresada, interpuso recurso de casación el 22 de mayo de 2020, en el que se mencionan como normas infringidas las citadas más arriba, solicitando la estimación del recurso, que se case y anule la sentencia impugnada y se declare como doctrina que el principio general en las comprobaciones de valores de inmuebles ha de ser la inspección personal del bien como garantía de acierto en la singularidad de la valoración *"siendo válida su ausencia* -se afirma- *cuando la misma no comporta una carencia en la motivación de la comprobación de valores, debiendo constar en el expediente los motivos del perito de la Administración sobre su innecesaridad y los datos contrastados que los justifiquen"*.

***CUARTO*.- Oposición del recurso de casación.**

El Letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 24 de julio de 2020, en el que solicita se dicte sentencia por la que desestime el recurso de casación en su totalidad por ajustarse a Derecho la sentencia recurrida.

El Abogado del Estado, emplazado como recurrido, presentó escrito de oposición el 24 de junio de 2020, en el que solicita también se dicte sentencia que lo desestime, confirmando la sentencia recurrida.

***QUINTO*.- Vista pública y deliberación.**

En virtud de la facultad que otorga el artículo 92.6 LJCA, la Sala no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo del recurso para el 15 de diciembre de 2020, en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

***PRIMERO*.- Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar el acierto o no de la sentencia impugnada al interpretar los preceptos relativos al dictamen de peritos de la Administración y, en particular, a la repetida exigencia jurisprudencial de este Tribunal Supremo que obliga a que el perito, como regla general, visite el inmueble de cuyo avalúo se trata, y a sus eventuales salvedades.

En otras palabras, el auto de admisión nos pide aclarar, matizar, reforzar -o, eventualmente, corregir o rectificar- la doctrina ya fijada sobre la exigencia de que el perito visite el inmueble que es objeto de valoración y también precisar, en su caso, en qué supuestos se encontraría justificado y no perjudicaría la correcta motivación de la valoración administrativa de un inmueble que el perito de la Administración no lo visitase para individualizar la valoración realizada.

Obviamente, la exigencia procesal de precisar el interés casacional objetivo para formar jurisprudencia en la sentencia que debe resolver el recurso de casación -comprendiendo este interés no solo la formación de doctrina nueva o inaugural, sino también la tarea de ratificar o matizar la doctrina previamente establecida- no se detiene en la decisión de si la sentencia impugnada considera suficientemente motivado el dictamen efectuado por el perito de la Administración que no ha visitado los inmuebles -pues tal apreciación, en alguna medida, forma parte de la valoración de la prueba, que escapa a la fiscalización casacional- sino que requiere una verificación, anclada en nuestra reiterada jurisprudencia anterior, de si la necesidad de que el perito visite el inmueble como epicentro de su función técnica de determinar el valor del inmueble cuya transmisión se grava -más bien, reconsiderar, a la vista del caso el valor asignado por los herederos en su declaración- está justificada, bien por las características del inmueble, bien por la completa motivación de las razones de ciencia, incluida la traída al procedimiento administrativo de datos exactos y fiables que permitan singularizar, individualizar el valor real del bien sin acudir necesariamente a la visita.

No podemos prescindir, además, para la resolución de este recurso de casación, de nuestra muy 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 reveladora de capacidad económica indirecta (art. 9.a) LISD). 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.

***SEGUNDO*.- La base argumental de la sentencia de instancia.**

La sentencia impugnada, aun conocedora de nuestra doctrina jurisprudencial, razona acerca de la suficiente motivación del dictamen emitido en el seno del procedimiento de comprobación prescindiendo de sus principios, al pronunciarse en estos términos, que se reproducen fielmente:

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

"[...] SEGUNDO.- La Administración recurrente, tras describir el iter procedimental que determinó la adopción de la resolución impugnada y el contenido de dicha resolución, señala que la misma se fundamenta en la aplicación del criterio sustentado en la resolución del TEAC de 19 de enero de 2017, recaída en un recurso de alzada para la unificación de criterio, aclarada con posterioridad, en la que se hacía constar que se debía incorporar al expediente una copia parcial de las escrituras o una certificación del contenido de las mismas, pero expedida por funcionario distinto del propio perito, exigencia que impugna por estimar que no resulta justificada, invocando el artículo 142.4 de la Ley 58/2003 , y señalando que a los dictámenes de los peritos les resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 77.5 de la ley 39/2015 y 137.3 de la Ley 30/1992 , por lo que hay una presunción de veracidad y certeza de los datos y documentos que el perito utiliza como muestras para realizar la valoración, invocando igualmente la sentencia de este Tribunal de 14 de noviembre de 2017 . Añade que la resolución del TEARA alude igualmente a los criterios expresados por el Tribunal Supremo en la sentencia de 26 de noviembre de 2015 , si bien afirma que en el informe sí figura la justificación, y que el dictamen de valoración no se ha realizado por el método de comparación, sino por el método analítico.

Frente a ello, la Administración del Estado, indica que del examen de la documentación aneja al informe pericial, folio 225, constan algunos datos de las operaciones pero no se indica la altura de la vivienda, ni la notaria en la que se otorgaron las escrituras, por lo que el problema no es que la información la aporte el mismo perito, sino que no se acomoda a ninguna de las posibilidades que se recogen en la demanda, citando la sentencia del TSJ de Canarias 120/2016, de 14 de marzo, y la de este Tribunal invocada por la parte actora.

La parte codemandada sostiene, en primer término, la inadmisibilidad del recurso, por extemporaneidad en su interposición, pues notificada la resolución el 13 de febrero de 2018, y si bien el escrito de interposición se presentó el 13 de abril de 2018, el Consejo de Gobierno tomó la decisión de recurrir hasta el 8 de mayo de 2018. A continuación, sostiene la nulidad por no haberse acreditado documentalmente los datos de los inmuebles utilizados como testigos de la muestra, y por cuanto no se razona por qué se consideran semejantes las fincas tomadas como referencia. Subsidiariamente, sostiene igualmente la nulidad de la resolución recurrida atendido el plazo de duración de las actuaciones inspectoras; por estar basadas las liquidaciones en un tercer informe de valoración; por haberse realizado el mismo sin visita del edificio objeto de valoración; y por no haberse aplicado la reducción por vivienda habitual.

TERCERO...

CUARTO.- La resolución administrativa recurrida funda su decisión en la aplicación de los criterios sentados por el TEAC en su resolución recaída en el recurso de alzada en unificación de criterio de 19 enero de 2017, aclarada por la posterior de 9 de marzo de 2017.

La primera de las resoluciones sostiene que "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 incorporación al expediente de una copia de los documentos que reflejen las operaciones tomadas como muestras, si tales documentos consisten en escrituras públicas", y la segunda lleva a cabo la siguiente aclaración de la primera: "A) Que puede entenderse cumplida la obligación de incorporar al expediente una copia de los documentos que reflejen las operaciones tomadas como muestras, si tales documentos consisten en escrituras públicas, tanto cuando se incorporan en soporte papel únicamente las páginas de la escritura pública donde se describe el bien y el valor asignado al mismo, junto con la página que identifica fecha, notario y protocolo, procediendo a ocultarse por parte del órgano de aplicación de los tributos, que es el obligado a formar el expediente administrativo (que luego, en su caso, será remitido a los Tribunales) los datos personales y confidenciales en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 95 de la LGT sobre el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria, como cuando se incorpora al expediente una certificación emitida por funcionario público distinto del perito que, tras examinar la escritura, deje constancia de los datos relevantes que figuran en la escritura consistentes en "descripción del bien", "valor en escritura", fecha, notario y protocolo, omitiendo datos personales y confidenciales de carácter reservado, en cumplimiento igualmente del artículo 95 de la LGT ; B) Que puede entenderse cumplida la obligación de incorporar al expediente una copia de los documentos que reflejen las operaciones tomadas como muestras, en aquellos casos en que dichos documentos no sean las propias escrituras públicas sino documentos resultantes del volcado de información procedente de ficheros electrónicos que contienen los datos recogidos en las escrituras públicas y que han sido suministrados a la Administración tributaria actuante en virtud de disposiciones legales, cuando se incorpore al expediente una certificación emitida por funcionario público distinto del perito que, tras el examen de los ficheros electrónicos, deje constancia de los datos relevantes que figuran en la escritura consistentes en "descripción del bien" y "valor en escritura", fecha, notario y protocolo, omitiéndose cualesquiera datos personales y confidenciales al amparo del artículo 95 de la LGT por parte del órgano de aplicación de los tributos, que es el obligado a formar el expediente administrativo que luego, en su caso, será remitido a los Tribunales".

Afirma, a continuación, la resolución administrativa, que ninguna de las opciones de documentación de los caracteres de los testigos de la muestra existe cumplimentada en la actuación de comprobación de valores, lo que constituye un defecto de motivación que menoscaba las posibilidades de defensa de los interesados, lo que determina la anulación por defecto de motivación.

QUINTO.- A la vista de lo expuesto cabe afirmar que la resolución recurrida se atiene, ciertamente, a los referidos criterios en el caso enjuiciado, sin embargo, no puede ignorarse que dicho criterio, vinculante para la Administración resolvente, es posterior a la emisión del informe pericial de la Administración y a la ulterior aceptación por parte de la Administración autonómica de dicho informe en la liquidación impugnada, por lo que el mismo no era de obligado cumplimiento para la Administración autonómica al tiempo de emitir dicho informe y resolver sobre la procedencia de la liquidación, en base al mismo.

Atendiendo lo expuesto, la cuestión a resolver, no es si el informe pericial se ajusta a la exigencia contenida en la referida resolución del TEAC, o si, como cuestiona la Administración autonómica, debe exigirse, con carácter alternativo, una certificación del contenido de las compraventas que sea expedida por un funcionario distinto del propio perito, cuando el perito informante es un funcionario público, sino si al tiempo de la emisión de dicho informe, y a la vista de su contenido, cabe estimar que el mismo satisface las exigencias de motivación derivadas de la normativa tributaria aplicable. Así, el artículo 103.3 de la Ley General Tributaria dispone que "Los actos de comprobación de valor (...) serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho", el artículo 134.3 que "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", y el artículo 160.3, apartado c) del 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que disponía que "c) En los dictámenes de peritos se deberán expresar de forma concreta los elementos de hecho que justifican la modificación del valor declarado, así como la valoración asignada. Cuando se trate de bienes inmuebles se hará constar expresamente el módulo unitario básico aplicado, con expresión de su procedencia y modo de determinación, y todas las circunstancias relevantes, tales como superficie, antigüedad u otras, que hayan sido tomadas en consideración para la determinación del valor comprobado, con expresión concreta de su incidencia en el valor final y la fuente de su procedencia", siendo, por lo tanto, función de este Tribunal controlar la idoneidad de los peritos, la contemporaneidad de las valoraciones y la suficiencia de su motivación.

SEXTO.- Ambas partes codemandadas achacan a la pericial practicada el no cumplir con las necesarias exigencias de identificación y no contener la indicación de la notaria en la que se otorgaron. No obstante, no puede desconocerse que tanto respecto a los locales, como las viviendas, la perito, en el anexo a su dictamen, identifica el año de transmisión, su situación -en el caso de los locales sin indicación de número de policía del inmueble, y en el de las viviendas con identificación del mismo-, uso, tipología, ubicación en altura, categoría de la construcción, año de la misma, superficie y valor declarado. Es cierto que la referida relación identificativa de los testigos hubiera podido ser más precisa, con indicación de planta en las viviendas, e indicación de la fuente de las transacciones tomadas en consideración, sin embargo, los datos referidos, obrantes a los folios 225 y 226 del expediente, son a juicio de este Tribunal suficientemente identificativos de las transmisiones tomadas en consideración para precisar su comparabilidad con los inmuebles transmitidos y permitir a la parte recurrente el ejercicio de su derecho de defensa que es lo que se persigue con la motivación de la valoración.

SÉPTIMO.- Por otra parte, señalar que el referido informe pericial -a través de 25 folios del folio 200 al 224 del expediente- valora las diversas fincas transmitidas.

Para el valor de la Construcción parte del MBC asignado por la Administración en el año de la operación, que corrige aplicando los coeficientes (tipología y categoría según uso, antigüedad y estado de conservación), y el valor resultante multiplicado por la superficie construida determina el Coste Actual, al que se aplican cuatro coeficientes (depreciación funcional, afección de cargas especiales, afección de situaciones especiales de carácter extrínseco y apreciación o depreciación económica), obteniendo el valor de la construcción Vc.

En cuanto al Suelo, partiendo de las muestras conocidas, y como señala el perito aplica "al valor de repercusión inicial normalizado del suelo según su uso y zona, unos coeficientes correctores, en función de las circunstancias singularizadas que afecta al mismo, según la siguiente fórmula: VS = Vrin x a x h x d x Sc s/uso", correspondiendo los coeficientes indicados a los siguientes coeficientes: coeficiente que pondera la accesibilidad o grado de interior-exterior del departamento en el inmueble; coeficiente que pondera la ubicación del departamento en el inmueble, en función de la altura y/o planta; y coeficiente que pondera las dimensiones del departamento (forma, configuración, irregularidad, relación fondo/fachada, etc.).

Así, tras obtener el valor del suelo y construcción, obtiene el valor real parcial, que resulta de aplicar a los anteriores valores un coeficiente que pondera los beneficios y gastos de la promoción y la adecuación de la inca al mercado inmobiliario, lo que determina el valor libre de arrendamientos, calculando, a continuación el valor teniendo en cuenta los arrendamientos, con lo que obtiene el valor real de todas las fincas.

A la vista de lo expuesto ha de estimarse, frente a lo que sostiene la resolución recurrida, que el informe está debidamente motivado, por lo que no es ajustada a derecho la anulación que se lleva a cabo, en la resolución impugnada, de la liquidación practicada, por falta de motivación.

OCTAVO.- En dicho orden de cosas, la parte codemandada alega igualmente la nulidad de la liquidación por haberse realizado sin visita del edificio objeto de valoración, invocando la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 2015 . Al respecto señala que la valoración se realizó sin reconocimiento personal por el perito y sin concurrir las circunstancias que conforme al artículo 160.2 del Real Decreto 1065/2007 podrían excluir la necesidad del reconocimiento y que la falta de reconocimiento determina la existencia de errores en el informe, como en la aplicación del porcentaje interior/exterior de las viviendas, y la consideración del almacén sótano como exterior.

Al respecto debe recordarse que conforme dispone el artículo 160 del Real Decreto 1065/2007, de 27 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, dispone en su apartado 2 que "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. La negativa del poseedor del bien a dicho reconocimiento eximirá a la Administración tributaria del cumplimiento de este requisito".

A la vista de dicho precepto, este Tribunal viene sosteniendo que la ausencia de la referida visita o reconocimiento personal del bien valorado "no determina por sí sola, y sin otras consideraciones, la nulidad de la valoración, que solo se dará si la parte pone de manifiesto la concurrencia de circunstancias de hecho relevantes que pongan de manifiesto que de su no realización puede derivar una incorrecta valoración del inmueble", y así lo estima acertadamente la resolución recurrida cuando razona lo siguiente:

"Al reconocimiento personal del bien valorado por el perito se refiere la norma reglamentaria antes transcrita exigiéndolo cuando se trate de bienes singulares, o bien de aquéllos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas. En el presente caso, en el informe que sustenta las liquidaciones impugnadas (pág. 9/30, apartado h) tipo de bienes) la arquitecta técnica señala que "las circunstancias relevantes a efectos de su valoración se obtienen de los datos catastrales, urbanísticos y registrales, así como de la cartografía e información gráfica disponible", concluyendo que, al no tratarse de un bien singular, considera que no procede el reconocimiento personal del inmueble. La apreciación de un concreto valor para el coeficiente de accesibilidad aplicable a alguno de los departamentos no vendría determinada por la ausencia del reconocimiento personal y habría de enmarcarse en el ámbito de los criterios técnicos de valoración, cuya revisión encuentra el cauce adecuado en el procedimiento de tasación pericial contradictoria que los reclamantes han reservado.

Partiendo de lo expuesto tampoco cabe considerar nula la liquidación por dicha circunstancia".

***TERCERO*.- Hechos sobre los que versa el recurso de casación.**

Según expresa el propio auto de admisión del recurso, hay que partir de los siguientes hechos relevantes para la decisión del presente recurso de casación:

1º) Dª. Pura falleció el 22 de noviembre de 2005, siendo viuda, sin haber otorgado testamento. Fueron declarados herederos *abintestato* sus cuatro hijos (D. Cesar , Dª. Eloisa , Dª. Dolores y Dª. Emilia), quienes aceptaron la herencia, presentando el 19 de mayo de 2006 las correspondientes autoliquidaciones del impuesto sobre sucesiones.

2ª) En sus autoliquidaciones atendieron a los valores de referencia de la Dirección General de Tributos de la Diputación General de Aragón ["DGA"] conforme a la resolución de 23 de diciembre de 1999 (BOA de 21 de enero de 2000), por lo que los herederos valoraron la finca urbana en la DIRECCION012 nº NUM004 de Zaragoza en 3.402.876,15 euros, aun cuando existió un error de distribución de los metros cuadrados imputables a cada departamento que conforma el inmueble, siendo así que siguieron las pautas administrativas aprobadas, si bien posteriormente reconocieron que la valoración debería haber sido ligeramente distinta, esto es, 3.406.947,45 euros.

3ª) En el curso de las actuaciones inspectoras iniciadas por requerimientos notificados el 31 de marzo de 2010 a D. Cesar y el 5 de abril de 2010 a las restantes herederas, se les comunicó el 3 de mayo de 2010

un informe de valoración realizado por el perito de la Administración sobre la finca urbana antes referida por un monto total de 4.649.656,43 euros. Sin embargo, tal informe no tuvo en cuenta los inmuebles que estaban arrendados porque el perito desconocía la existencia de los arrendamientos, al no habérsele entregado el escrito en el que los contribuyentes detallaban la circunstancia de cada uno de estos inmuebles ni tampoco los contratos de arrendamiento (documentación aportada a la DGA con la presentación de las autoliquidaciones correspondientes a los cuatro hermanos Dolores Emilia Eloisa Cesar el 19 de mayo de 2006). En consecuencia, el informe adolecía de un error material o de hecho -así se dice-, motivo por el que el 29 de junio de 2010 se notificó a los herederos un nuevo valor comprobado que fijaba el valor de la finca urbana tan citada en 4.612.959,32 euros, practicándose en consonancia con dicho valor las oportunas liquidaciones tributarias.

4º) Contra las liquidaciones se interpusieron sendos recursos de reposición el 11 de febrero de 2011, que fueron estimados por el Jefe de Servicios de Inspección Tributaria el 14 de agosto de 2013, anulando las liquidaciones y ordenando la retroacción para una nueva comprobación de valores debidamente motivada por el perito de la Administración.

5ª) El 29 de agosto de 2013 la Inspección solicitó nuevo informe de valoración de la finca urbana antes referida, que fue emitido por el perito de la Administración el 30 de diciembre de 2013. En tal informe -folios 199 a 228 del expediente- se otorgó a la finca referida un valor de 4.448.340.32 euros (esto es, se incrementó el valor del caudal hereditario en 1.045.464,17 euros sobre el declarado por los herederos, más el 3% por el ajuar doméstico).

6º) El 24 de enero de 2014, la Inspección de Hacienda de la Comunidad Autónoma de Aragón extendió actas de disconformidad a los hoy recurrentes, proponiendo su regularización por el impuesto sobre sucesiones y donaciones. A la vista de las alegaciones de los obligados tributarios, el Jefe del Servicio de Inspección dictó actos de liquidación, de conformidad con las propuestas administrativas por importe de 116.184,04 euros (91.530,39 euros de cuota y 24,653,65 euros de intereses de demora) a cargo de cada uno de los herederos, actos que fueron notificados el 14 de febrero de 2014.

7º) Los interesados presentaron reclamaciones ante el TEAR de Aragón el 13 de marzo de 2014.

8º) El TEAR de Aragón estimó, después de acumularlas, las reclamaciones económico-administrativas planteadas por los hermanos Dolores Emilia Eloisa Cesar , en resolución de 25 de enero de 2018 por entender, con fundamento en las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 19 de enero de 2017 y 9 de marzo de 2017, así como en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1 de junio de 2017 (rec. 1234/2015) que: (i) es determinante para que el dictamen pericial basado en el método de comparación resulte suficientemente motivado que se identifiquen los testigos o muestras empleados así como las características que han determinado su elección y que permiten emitir un juicio de comparabilidad con respecto al inmueble a valorar; y (ii) para considerar suficientemente motivado un dictamen pericial que aplica el método de comparación o determinación del módulo unitario básico a partir del estudio de muestras homogéneas, es necesaria la incorporación al expediente de (a) una copia de los documentos que reflejen las operaciones tomadas como muestras, debidamente anonimizadas de datos personales y confidenciales de carácter reservado en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 95 LGT, ya consistan tales documentos en escrituras públicas o resulten del volcado de información procedente de ficheros electrónicos que contienen los datos recogidos en las escrituras públicas que han sido suministrados a la Administración tributaria actuante, debiendo figurar en todo caso la descripción del bien inmueble, su valor en escritura, así como la fecha, notario y protocolo; o bien (b) una certificación emitida por funcionario público distinto del perito que, tras examinar la escritura o los archivos electrónicos, deje constancia de los datos relevantes antes referidos que figuran en tales documentos (descripción del bien inmueble, su valor en escritura, así como la fecha, notario y protocolo), con exclusión de datos personales y confidenciales de carácter reservado.

Consecuentemente, habida cuenta (i) de los defectos de motivación del informe de valoración, en el que no se razonó sobre la semejanza de las fincas tomadas como referencia; y (ii) de la reiteración de los mismos defectos en las valoraciones antes anuladas, el TEAR de Aragón -citando doctrina de esta Sala- anuló los actos y consideró definitivo el valor declarado por los contribuyentes.

9º) No conforme con tal resolución, la Administración regional aragonesa la impugnó ante la Sala de Aragón, cuya Sección Segunda dictó sentencia de 28 de mayo de 2019, estimando el recurso y anulando aquella resolución, confirmando los actos de liquidación practicados por la Administración tributaria aragonesa. Dicha sentencia es la resolución ahora recurrida en casación.

***CUARTO*.- La jurisprudencia de esta Sala en interpretación de los requisitos que debe reunir el dictamen de peritos.**

Es constante y reiterada la doctrina de este Tribunal Supremo en relación con la necesidad de que el perito de la Administración efectúe una comprobación directa y personal del bien que se valora, mediante su visita si es inmueble. Una adecuada muestra, analítica, de tal jurisprudencia la encontramos en la sentencia de 29 de marzo de 2012, pronunciada en el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 34/2010, que razona del siguiente modo (en relación, precisamente, con sentencia también procedente de la misma Sala de Aragón):

"QUINTO.- Una vez contrastado que se dan las identidades exigidas en el art. 96.1 de la LJCA , debe coincidirse necesariamente con la recurrente en que la doctrina que se contiene en la Sentencia de 6 de mayo de 2009, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón , no es conforme a Derecho.

Pues bien, debemos comenzar afirmando que los dictámenes emitidos para la comprobación de valores, en la medida que conforman la motivación de la liquidación posterior, han de contener los elementos, datos, razonamientos y, en definitiva, justificaciones necesarias, para que los interesados puedan conocer las razones del valor resultante que va a configurar la base imponible del impuesto, de tal modo que tengan la posibilidad de contravenirlos, poner en duda su exactitud o validez tanto respecto a las premisas sobre las que se parte, el método utilizado, como respecto al resultado obtenido. Lo contrario limitaría el derecho de defensa de los interesados, pues solamente cuando pueden conocer la existencia de la inexactitud de la valoración administrativa, pueden oponerse a la misma y articular los medios para combatirla.

En este sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones esta Sala, entre ellas, en la Sentencia de 25 de marzo de 2004 (rec. cas. núm. 79/1999) dijimos lo siguiente:

"Sobre la cuestión de la forma y motivación que han de tener las comprobaciones de valores, también se ha pronunciado esta Sala en numerosísimas Sentencias, así en las de 3 y 26 de Mayo de 1989, 20 de Enero y 20 de Julio de 1990, 18 de Junio y 23 de Diciembre de 1991, 8 de Enero de 1992, 22 de Diciembre de 1993, 24 y 26 de Febrero de 1994, 4, 11 y 25 de Octubre y 21 de Noviembre de 1995, 18 y 29 de Abril y 12 de Mayo de 1997, 25 de Abril de 1998, 3 de Diciembre de 1999, 23 de Mayo de 2002 y 24 de marzo de 2003.

En esta abundante jurisprudencia se ha sentado la doctrina de que los informes periciales, que han de servir de base a la comprobación de valores, deben ser fundados , lo cual equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta; que la justificación de dicha comprobación es una garantía tributaria ineludible; que por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la elevación de la base, no puede entenderse cumplida dicha obligación, impuesta por el art. 121 de la Ley General Tributaria, si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o solo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta, mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven, para cualquier bien.

Por el contrario la comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente, al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y fácticos y así aceptarlos, si llega a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir, o rechazarlos porque los repute equivocados o discutibles y en tal caso, solo entonces, proponer la tasación pericial contradictoria a la que también tiene derecho" (FD Sexto).

A lo anterior ha de añadirse que, de conformidad con lo establecido en el art. 114.1 de la LGT , corresponde en estos casos a la Administración Tributaria acreditar que el valor adecuado a aplicar para la práctica de la liquidación es el resultante del dictamen pericial dictado en la comprobación de valores. De tal modo que obligar al contribuyente a acudir a la referida tasación pericial, de costoso e incierto resultado, para discutir la comprobación de valores, cuando ni siquiera se conocen las razones de la valoración propuesta por la Hacienda, colocaría a los ciudadanos en una evidente situación de indefensión frente a posibles arbitrariedades o errores de los peritos de la Administración, a cuyas tasaciones no alcanza la presunción de legalidad de los actos administrativos, porque las peritaciones, aunque las practique un funcionario, son dictámenes y la tasación pericial contradictoria es un último derecho del contribuyente y no la única manera de combatir la tasación realizada por la Administración, que antes ha de cumplir con su obligación de fundar suficientemente los valores a los que ha llegado, sin que el sujeto tributario venga obligado, por su parte, a acreditar el error o la desviación posible de la Hacienda Pública cuando no conoce una justificación bastante de aquellos nuevos valores. Sobre esta materia, hemos declarado que la carga de la prueba del art. 114 de la LGT , rige igualmente tanto para los contribuyentes como para la Administración, tanto en vía administrativa como jurisdiccional.

Dicho lo anterior, esta Sala ha venido sosteniendo que para que puedan entenderse debidamente motivados los dictámenes periciales emitidos por la Administración Tributaria para la comprobación de valores respecto a bienes inmuebles, cuando para tal valoración sea necesaria o simplemente tenida en cuenta -circunstancia que solamente pueden ser consideradas a la vista del mismo-, resulta preciso que se haya realizado la visita correspondiente para la comprobación de la concurrencia y evaluación de tales circunstancias. De tal modo que

no podría evacuarse el dictamen debidamente motivado sobre la base de circunstancias como el estado de conservación o la calidad de los materiales utilizados, si no es porque previamente han sido consideradas las mismas respecto al inmueble concernido en razón de la correspondiente visita y toma de datos.

En este mismo sentido se ha pronunciado la Sala en la Sentencia de 22 de noviembre de 2002 (rec. cas. núm. 3754/1997), que si bien referida al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, dijimos al respecto que:

"Si el Ayuntamiento en cuyo término Municipal se realizó la obra considera que se debe determinar su coste real y efectivo después de terminada, sin perjuicio de atender a lo que conste en el certificado final de la obra si en él aparecen aumentos en la cantidad o la calidad de las partidas presupuestadas puede, en otro caso, proceder a una comprobación de valores, regida por el art. 52 de la Ley General Tributaria y sus concordantes y en consecuencia, al tratarse de una construcción, instalación u obra nueva, de naturaleza física, han de girar una visita "in situ" los técnicos municipales, efectuando -en su caso- las correspondientes mediciones, señalamiento de diferencias en las calidades de los materiales, etc, para que, al tiempo que establecen si lo realizado se ajusta a la licencia y si se han cumplido las previsiones del proyecto de la obra (lo primero a efectos urbanísticos y lo segundo para acreditar la habitabilidad en la primera ocupación), hagan constar las diferencias de valor constatadas, que pueden dar lugar a la correspondiente liquidación complementaria del ICIO: comprobación de valores que, en puridad de principios y al tratarse de una actuación en vía de gestión y no por actuación inspectora, debe notificarse, con la correspondiente justificación que la motiva, al contribuyente , antes y con independencia de la liquidación que ha de seguirla, para que el interesado pueda aceptarla o impugnarla separadamente si no la considera ajustada a la realidad pidiendo, en su caso, la tasación pericial contradictoria" (FD Tercero).

Asimismo, en nuestra Sentencia de 12 de noviembre de 1999 (rec. cas. núm. 7813/1992), pusimos de manifiesto lo siguiente:

"Como esta Sala tiene declarado en Sentencias de 29 de Abril y 9 de Mayo de 1987, la comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y prácticos y así aceptarlos o rechazarlos y solo en este último caso proponer la tasación pericial contradictoria, a lo que también tiene derecho, sin que se le pueda obligar a acudir a dicho medio cuando no conoce suficientemente las razones de la valoración propuesta por Hacienda.

En el caso de autos ni siquiera se alude a haber tenido en cuenta la situación, calidad, y edad de la construcción, menciones genéricas que tampoco serían suficientes, por como se viene a expresar en la Sentencia de 4 de Diciembre de 1993, es necesario además la especificación de la forma en que se han tomado en consideración esas circunstancias y así -dice expresamente dicha Sentencia- si el perito alega haber tenido en cuenta la antigüedad de un edificio, debe expresar cual es esa antigüedad; si dice haber aplicado unos índices correctores, en función de la antigüedad y estado de conservación , debe expresar cual es la corrección efectuada, pues no es lo mismo disminuir un valor en un 10% por cada 30 años de antigüedad, que disminuirlo en un 1% por cada 30 años y, sin embargo, en ambos casos, se ha tenido en cuenta la antigüedad, aplicando unos índices correctores, en función de ella. Lo mismo puede decirse del estado de conservación y de los sistemas de construcción, todo lo cual quedaría subsanado si los Peritos de la Administración, comprobando en cada caso los inmuebles que valoran y procediendo a su descripción, facilitaran a los órganos administrativos y jurisdiccionales los antecedentes de hecho suficientes para admitir o rechazar las valoraciones. Mientras esto no se haga -concluye la Sentencia que venimos reproduciendo- y esta Sala no conozca las circunstancias de hecho que concurren en el inmueble valorado, la valoración ha de rechazarse" (FD Tercero).

Sobre esta cuestión, se ha de traer a colación también nuestra Sentencia de 9 de mayo de 1997 (rec. apel. núm. 12666/1991) en la que manifestamos:

"A este efecto es muy expresiva y gráfica la Sentencia de 4 de Diciembre de 1993, cuando dice que no basta, pues, que el Perito informante mencione que ha tenido en cuenta estas circunstancias: si alega haber tenido en cuenta la antigüedad de un edificio, debe expresar cual es esta antigüedad. Si debe haber aplicado unos índices correctores, en función de la antigüedad y estado de conservación, debe expresar cual es la corrección efectuada, pues no es lo mismo disminuir un valor en un 10% por cada 30 años de antigüedad, que disminuirlo en un 1% por cada 30 años, y sin embargo, en ambos casos, se ha tenido en cuenta la antigüedad, aplicando unos índices correctores, en función de ella. Lo mismo puede decirse del estado de conservación y de los sistemas de construcción, todo lo cual quedaría subsanado si los Peritos de la Administración, comprobando en cada caso los inmuebles que valoran, y procediendo a su descripción física, facilitaran a los órganos administrativos y jurisdiccionales los antecedentes de hecho suficientes para admitir o rechazar las

valoraciones. Mientras esto no se haga, y esta Sala no conozca las circunstancias de hecho que concurren en el inmueble valorado, la valoración ha de rechazarse" (FD Quinto).

Y finalmente, en la más reciente Sentencia de 12 de diciembre de 2011 (rec. cas. núm. 5967/2009), concluimos que existía falta de motivación de la comprobación de valores y del dictamen pericial correspondiente, señalando que:

"En lo que se refiere al cuerpo de la valoración, han de confirmarse las conclusiones alcanzadas por el Tribunal a quo, pues "bajo el epígrafe "Cálculo del valor comprobado", el Perito aborda en primer lugar el "Método general. Valor de comparación o de mercado", estableciéndose única y exclusivamente que "para la determinación de este valor se valoran independientemente las zonas del inmueble destinadas a oficinas de las destinadas a aparcamientos, estimándose un valor de 630.000 ptas/m2 en las oficinas y de 3.500.00 Ptas./Ud. en las plazas de aparcamiento", pero ello sin esbozar explicación alguna respecto de los concretos factores, comprendidos o no en el mencionado Sistema de ayuda al Contribuyente, que conduzca a la determinación de tales cantidades" (FD Sexto), siendo como es necesario detallar la forma en que se han obtenido tales valores.

En relación con este valor de comparación o de mercado se adjuntan unas tablas de "aplicación de coeficientes correctores de carácter objetivo", diferenciando los correspondientes a los locales de oficina y a las plazas de garaje. Pero, nuevamente, se desconocen las fuentes de las que se extraen tales tablas y que justifican la aplicación de dichos coeficientes.

Y en cuanto al valor de capitalización, debe convenirse con la Sala de instancia que tampoco "se razona suficientemente en el informe el método de valoración utilizado con explicación de la fórmula o criterios aplicados, y, por lo tanto, cómo y porqué ha llegado el Perito a pronunciarse sobre un determinado valor, con explicación y fundamentación, además, tanto de los valores de mercado como de la[s] rentas que pueda utilizar para la aplicación de tales métodos y fórmulas" (FD Sexto).

Finalmente, se incluyen en el informe un par de fotografías del inmueble objeto de valoración, extraídas de Internet, lo cual pone en cuestión la circunstancia de que la valoración singularizada se haya efectuado previa visita al inmueble por el técnico competente.

Es evidente, por tanto, que la comprobación de valores practicada por la Administración autonómica carece de la pretendida motivación, lo que, como señalamos en la Sentencia de 2 de febrero de 1996 (rec. cas. núm. 9389/1991), la convierte "en un acto arbitrario, que produce la indefensión del contribuyente, que nada puede alegar ni argumentar por cuanto se halla ante un completo vacío de razones y criterios que puedan ser discutidos de contrario" (FD Octavo)" (FD Tercero).

SEXTO.- De lo anterior se colige que la doctrina contenida en la Sentencia impugnada, en la parte que ha sido sometida a contraste, resulta contraria a la mantenida por esta Sala, por lo que debe ser casada, y, de conformidad con lo prevenido en el art. 98.2 de la LJCA, procede resolver el debate planteado con pronunciamiento ajustados a derecho, modificando las declaraciones efectuadas y las situaciones creadas por dicha Sentencia recurrida" (FD Segundo).

Tampoco ha sido combatida en casación la procedencia de entrar a dilucidar sobre el fondo el asunto, una vez estimado el anterior motivo de impugnación, pues como dice la Sentencia impugnada "tras plantear la nulidad de la resolución impugnada entra en el fondo de la cuestión en su día suscitada ante el referido TEAR" (FD Tercero).

Debemos partir, por tanto, de que el Dictamen de la Dirección General de Tributos del Servicio de Valoraciones del Gobierno de Aragón (folios 62 a 64 del expediente administrativo) tiene en consideración, entre otras, las circunstancias de "estado de conservación" y "calidad de los materiales y acabados", diciendo respecto a esto último que son "buenos". Así tal dictamen señala que:

" *El valor de la construcción se determina teniendo en cuenta el valor de reposición de la construcción, la ejecución material más gastos, el tiempo transcurrido desde su ejecución, y su estado de conservación, así como las superficies según uso.*

Considerando la tipología de la edificación (mixta, residencial-comercial en edificación en línea), su uso (viviendas y local), clase de estructura, cerramientos, instalaciones de que dispone y calidad de los materiales y acabados (buenos), y la edad y estado de conservación de la edificación (2000; normal según el tiempo transcurrido)" (folio 62).

Debemos poner de manifiesto que el dictamen no contiene referencia alguna que indique haberse realizado visita alguna al edificio, y que el Abogado del Estado no niega en su escrito de contestación a la demanda, que la misma no se hubiera producido.

En atención a la jurisprudencia de esta Sala anteriormente expuesta, con estimación en este punto de la demanda presentada en la instancia, hay que concluir que, no habiéndose realizado visita al inmueble sobre el que se realiza la valoración y teniéndose en cuenta para la misma, como no puede ser de otro modo, circunstancias para cuya consideración y evaluación (estado de conservación o calidad de los materiales), resulta imprescindible tal visita, el dictamen aparece defectuosamente motivado, pues se evidencian insostenibles las consideraciones que al respecto se han tenido en cuenta para la emisión del dictamen, sustrayendo así, del conocimiento del interesado las razones, justificación y datos que llevaron al valor administrativamente otorgado.

Lo anterior, conlleva necesariamente la estimación del presente recurso de casación para la unificación de la doctrina y del contencioso-administrativo planteado.

No obstante lo anterior, conviene precisar que el referido dictamen no explicita ni el origen, ni la justificación de la corrección de los datos del "mercado inmobiliario local" que le lleva a realizar la valoración contenida en el mismo a través de la aplicación de los valores unitarios que se mencionan. Tampoco aparece en el expediente administrativo obrante en autos, justificación del origen de los datos o estudio de mercado alguno.

Por ello, aplicando la jurisprudencia antedicha, ha de entenderse que la comprobación de valores y su resultado también se encuentra inmotivada, al no haberse comunicado de modo suficiente al interesado los criterios tenidos en cuenta en la emisión del dictamen, por lo que, también en este punto, debe estimarse el recurso contencioso-administrativo.

En contra de lo que mantiene el Abogado del Estado y la Sentencia impugnada, debe rechazarse que tal defecto de motivación del dictamen, y por consiguiente de la liquidación practicada, pueda quedar subsanado por el hecho de que la recurrente no haya solicitado ni durante la tramitación en vía administrativa, ni durante el proceso judicial tramitado, su aportación o puesta de manifiesto, pues, como ya hemos señalado en el fundamento de derecho anterior, no resulta procedente "obligar al contribuyente a acudir a la referida tasación pericial, de costoso e incierto resultado, para discutir la comprobación de valores, cuando ni siquiera se conocen las razones de la valoración propuesta por la Hacienda", ya que ello "colocaría a los ciudadanos en una evidente situación de indefensión frente a posibles arbitrariedades o errores de los peritos de la Administración, a cuyas tasaciones no alcanza la presunción de legalidad de los actos administrativos, porque las peritaciones, aunque las practique un funcionario, son dictámenes y la tasación pericial contradictoria es un último derecho del contribuyente y no la única manera de combatir la tasación comprobadora de la base, realizada por la Administración, que antes ha de cumplir con su obligación de fundar suficientemente los valores a los que ha llegado, sin que el sujeto tributario venga obligado, por su parte, a acreditar el error o la desviación posibles de la Hacienda Pública cuando no conoce una justificación bastante de aquellos nuevos valores, pues en esta materia -como también tenemos declarado- la carga de la prueba del artículo 114 de la LGT, rige igualmente tanto para los contribuyentes como para la Administración, tanto en vía administrativa como jurisdiccional" [Sentencia de 3 de diciembre de 1999 (rec. cas. núm. 517/1995), FD Cuarto; en el mismo sentido, entre otras, Sentencias de 24 de marzo de 2003 (rec. cas. núm. 4213/1998), FD Segundo; y de 9 de mayo de 2003 (rec. cas. núm. 6083/1998), FD Segundo] [...]" .

***QUINTO*.- Consideraciones añadidas que refuerzan, a juicio de la Sala, la necesidad de mantener la jurisprudencia histórica sobre la exigencia de visita de comprobación por parte del perito de la Administración.**

1) La doctrina de esta Sala sobre el dictamen de peritos como modalidad de la comprobación de valores (art. 57.1.e) LGT), expresada en muy numerosas sentencias, considera como regla general la visita o comprobación personal y directa del inmueble y, por ende, sólo de manera excepcional y justificada admite que ese necesario trámite pueda ser dispensado, caso por caso. Esa exigencia es razonable y proporcionada cuando se trata de que un experto emita su opinión fundada y técnica sobre el valor real de un bien y, por ende, constituya una garantía para el contribuyente de que se evalúa el bien en sí mismo.

2) Frente a lo declarado en nuestra jurisprudencia constante y repetida, la Sala de Aragón, sin mencionarla ni razonar en contrario, opone que ese dictamen concreto que analiza está motivado. No obstante tal conclusión, que no podemos compartir, la razón esencial por la que la sentencia estima el recurso de la Administración discurre, fundamentalmente, sobre la base de la refutación de la doctrina del TEAC que exige la constancia fehaciente de datos y documentos acreditativos del *tertium comparationis*, esto es, de los valores de venta de otros inmuebles y de la igualdad o identidad de situaciones entre unos y otros.

3) La razón de ser del dictamen de peritos de la Administración es la de proporcionar al órgano decisor elementos de conocimiento o juicio de carácter científico o técnico que aquél no tiene por qué poseer como tal órgano y que necesita para resolver el procedimiento de que se trate. Importada la institución del proceso judicial y trasladada, como tantas otras, al seno de los procedimientos administrativos, por ende los tributarios, sin embargo la separan del dictamen judicial varios elementos decisivos. Con el rasgo común

de la profesionalidad o solvencia técnica, los demás elementos de garantía quedan deslavazados en la valoración pericial en su génesis: ni se trata de un tercero independiente, sino de un funcionario al servicio de la Administración que debe resolver; ni su dictamen es sometido a la misma contradicción que en el proceso judicial, pues no cabe interrogar al perito ni participar de forma alguna en la formación de las conclusiones del perito antes de que la decisión final del procedimiento se adopte.

4) Ello nos proporciona una pauta segura, basada en la naturaleza de las cosas, en este caso de las instituciones jurídicas, esto es, en el valor y significado, así como en la necesidad, de una prueba especializada o técnica: no es útil ni necesaria cuando el perito no aporta un criterio fundado en su experiencia o destreza excluidas al órgano decisor, sino que se limita a aplicar tablas, comparaciones o datos generales que podría establecer para cada caso cualquier otro funcionario, aunque careciera de la solvencia técnica exigible al perito.

5) Tal es el sentido y finalidad del dictamen pericial y, dentro de ella, la necesaria -y detallada- comprobación del objeto que se debe valorar. No se trata, sólo, de considerar que sin la visita personal del perito no cabe dar por supuestas las afirmaciones que requieren una observación o constatación directa, como el estado de conservación del inmueble, la existencia de reformas, la calidad de los materiales, etc. No en vano, el artículo 160.2 del 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 -RGAT-, dispone: *"2. 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. La negativa del poseedor del bien a dicho reconocimiento eximirá a la Administración tributaria del cumplimiento de este requisito"*.

6) Esa exigencia de reconocimiento personal del bien que se valora, autoimpuesta reglamentariamente por la Administración, aun prescindiendo de la estimación de los bienes singulares, que no son el caso, constituye una regla general imperativa e inexcusable, cuya excepción *ad casum*, por tanto, ha de ser rigurosamente justificada. Traído al caso este apotegma, todos los datos precisos -las circunstancias relevantes- para la valoración de los inmuebles no pueden obtenerse aquí, en modo alguno, en fuentes documentales contrastadas.

7) En conclusión, para examinar unas tablas o verificar el valor de venta de inmuebles que se dicen similares en su valor a aquellos de cuya estimación económica se trata, no se precisa ser perito técnico, pues bastaría que cualquier otro funcionario sin la titulación debida comprobase que los valores en venta son semejantes, lo que hace totalmente superflua la presencia de un experto técnico.

8) Expresado de otro modo, tales reglas específicas, incluso la aprobación, como consta, de valores de referencia -en este caso, conforme a la resolución de 23 de diciembre de 1999, de la Dirección General de Tributos de la Diputación General de Aragón ["DGA"] (BOA de 21 de enero de 2000)-, no han sido creadas para mayor confort personal de los técnicos de la Administración ni para comodidad de la Administración a la hora de gestionar de modo masivo los tributos, ni para que por aquellos se adivinen ciertas características de los inmuebles que sólo se pueden conocer mediante una comprobación *de visu.*

9) A ello debe añadirse que el avalúo efectuado por la Sra. Inmaculada , arquitecta técnica, que consta en el expediente administrativo, es el tercer dictamen que se emite en el mismo procedimiento, tras otros dos anteriores erróneos o inmotivados, según reconoce la propia Administración. Solo esta circunstancia, en sí misma considerada, desactiva todo el valor del dictamen y de la liquidación que en él se inspira, acertadamente anulada por el TEAR de Aragón, máxime si se tiene en cuenta que las autoliquidaciones gozan de presunción de certeza (art. 108.4 LGT), de suerte que no es admisible que el dictamen de peritos se repita hasta tres veces, por si en alguna de ellas se acierta.

10) Finalmente, como ya hemos anticipado, los herederos efectuaron la autoliquidación del impuesto que les correspondía, ateniéndose para establecer la cuantía precisa de su obligación a los valores de referencia aprobados por la propia Administración en 1999. Se trata de un hecho comprobado, incluido en el auto de admisión y no controvertido por el órgano de liquidación ni por la DGA en sus escritos procesales. Así, la comprobación no sólo debe abarcar el acogimiento a tales valores aprobados por la Administración, sino que ésta no ha desmentido su falta de veracidad o de aplicabilidad al caso.

Es cierto que esta circunstancia, pese a que resulta esencial, no ha sido estrictamente debatida en la casación, lo que no obsta a la consideración de que, si el contribuyente se somete a los valores presuntivos aprobados con carácter general por la Administración, dando lugar a una cantidad determinada, no es posible efectuar una ulterior comprobación, por virtud de la cual se experimenta una muy notable elevación del valor real sobre el que va a efectuar su liquidación la Administración, sin infringir por su base misma los principios de buena fe; de sujeción a los actos propios -*venire contra factum proprium non valet*-; el de confianza legítima y, como síntesis y coronación de todos ellos, el principio de buena administración, de aplicación constante por esta Sala.

Todo ello salvo que el perito, en su función de tal, hubiera motivado su dictamen en el error padecido por los contribuyentes al someterse a tales reglas generales o, en su caso, el error de las propias tablas o estimaciones globales, lo que se ha abstenido de formular.

***SEXTO*.- Doctrina jurisprudencial procedente que interpreta el artículo 57.1.e) de la LGT y el artículo 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.

***SÉPTIMO*.- Aplicación al asunto de la mencionada doctrina.**

Ello nos lleva a declarar que ha lugar al recurso de casación, dado el desacierto de la sentencia impugnada, en la medida en que sitúa el canon de suficiente motivación del informe pericial y, con ello, de la liquidación que lo refleja, en un criterio de credibilidad personal de la conclusión pericial que ha prescindido, por completo, de la exigencia de nuestra reiterada jurisprudencia.

La casación de la sentencia de instancia provoca la reviviscencia de la resolución del TRAR de Aragón que anuló, con acierto, la liquidación tributaria basada en el tercer dictamen pericial emitido en el procedimiento.

***OCTAVO*.-Pronunciamiento sobre costas.**

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 de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

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 :

1º) Fijar los criterios interpretativos fijados en el fundamento jurídico sexto.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la procuradora doña Laura Ascensión Sánchez Tenías, en nombre y representación de **DOÑA Dolores , DOÑA Eloisa , DOÑA Emilia y DON Cesar** contra la sentencia nº 378/2019, de 28 de mayo, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón en el recurso nº 110/2018, sentencia que se casa y anula.

3º) Desestimar el recurso nº 110/2018 registrado en la Sala de instancia, promovido por la Administración autonómica recurrente, por ser conforme a Derecho la resolución del TEAR de Aragón enjuiciada en el mencionado proceso, en tanto anuló, con acierto, las liquidaciones allí impugnadas.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el **Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco José Navarro Sanchís**, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ