TRABAJO FIN DE GRADO

GRADO EN DERECHO

CURSO ACADÉMICO 2016-2017

TRIBUTACIÓN DE LOS BIENES INMUEBLES EN EL ITPAJD

ITPAJD'S REAL ESTATE TAXATION

AUTOR/A : ELENA PARRA JIMÉNEZ

DIRECTOR/A: JUAN ENRIQUE VARONA ALABERN

INDICE

1. **Introducción**

2. **La tributación de los bienes inmuebles en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas Y Actos Jurídicos Documentados**

   2.1 Impuesto De Transmisiones Patrimoniales Onerosas
   2.2 Impuesto De Operaciones Societarias
   2.3 Impuesto de Actos Jurídicos Documentados

3. **Impuesto cedido a las CC.AA**

   3.1 Capacidad normativa de las CC.AA
   3.2 Recaudaciones del ITPAJD
   3.3 Valoraciones de los bienes a efectos tributarios de las CC.AA

4. **Gestión y Comprobación Del ITPAJD**

   4.1 Gestión del ITPAJD

   4.1.1 Devengo
   4.1.2 Prescripción
   4.1.3 Presentación y Autoliquidación

   4.2 Comprobación De Valores

   4.2.1 Actuaciones,objeto y límites
   4.2.2 Medios de comprobación de valores
   4.2.3 Fases del procedimiento de comprobación de valores
   4.2.4 Efectos de la comprobación de valores

4.3Tasación Pericial Contradictoria

4.3.1 Naturaleza y objeto de la tasación pericial contradictoria

4.3.2 Procedimiento y fases de la tasación pericial contradictoria

4.5 El problema de la comprobación de valores

4.5.1 El concepto jurídico indeterminado

4.5.2 Los principios de estanqueidad y unicidad

4.5.3 La falta de motivación

5. Doctrina y Jurisprudencia

6. Conclusiones

7. Bibliografía

1.INTRODUCCIÓN

El objeto de este trabajo es analizar la comprobación de valores en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ya que es una de las cuestiones más incomprensibles por parte de los ciudadanos que ante la bajada de precios del mercado inmobiliario deban tributar por unos precios que ni están actualizados ni resultan singularizados a la situación de la propiedad transmitida. Por otro lado, está un sistema de gestión complejo en cuanto a sus fases y procesos, con una normativa muy diferenciada entre regiones, y en donde las revisión de la decisión administrativa es cara para el contribuyente. Además, la intensa actividad desarrollada por la Administración acerca de la comprobación de valores ha suscitado un debate jurisprudencial y doctrinal acerca de la valoración tributaria, que alcanza desde la unicidad, estanqueidad y el dictamen de peritos.

El método de trabajo para el desarrollo de la investigación es un método inductivo, que paso a explicar de forma resumida, que se inicia en una revisión bibliográfica del tema, que se referencia en el apartado dedicado a bibliografía y fuentes jurídicas.

Primero desarrollo brevemente el ITPAJD y sus correspondientes modalidades, detallando fundamentalmente el sujeto pasivo, el hecho imponible y la base imponible de cada uno de ellos. En segundo lugar, abordo la regulación y recaudación del impuesto en las respectivas Comunidades Autónomas debido esto a que estamos ante un impuesto cedido a las CC.AA. En un tercer punto hago un estudio sobre la gestión y comprobación del ITPAJD, que está dividido en cuatro apartados donde hablaré de la gestión del impuesto, la comprobación de valores, la tasación pericial contradictoria y la problemática que suscita la comprobación de valores. En un apartado recojo determinada jurisprudencia y doctrina a cerca de las cuestiones expuestas anteriormente, para finalizar con un apartado dedicado a las conclusiones.

2.LA TRIBUTACIÓN DE LOS BIENES INMUEBLES EN EL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) es un impuesto de naturaleza indirecta y de carácter real, objetivo e instantáneo que grava tres modalidades de tributación: la que afecta a las transmisiones patrimoniales onerosas, a las operaciones societarias y la relativa a los actos jurídicos documentados.
El rendimiento del impuesto se encuentra cedido a las Comunidades Autónomas, que poseen competencias normativas sobre el mismo.

Su regulación la encontramos, básicamente, en el Texto Refundido (TR) aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, y en su Reglamento de desarrollo aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo.

El ITPAJD es un impuesto que se encuentra dividido en tres impuestos diferentes, denominados "Modalidades" y agrupados bajo un solo título. Estos son el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas (ITPO), impuesto sobre operaciones societarias (IOS) e impuesto sobre actos jurídicos documentados (IAJD). Esta diferenciación puede dar lugar a referencias equívocas como por ejemplo la determinación de las exenciones que se hace con carácter general al Impuesto pero que realmente esta referida sólo a las modalidades del Impuesto.

Cada modalidad tiene un objeto de gravamen; el ITPO grava el desplazamiento patrimonial de un sujeto a otro, es decir, el tráfico patrimonial; el IOS grava las formas de financiación empresarial del contrato de sociedad y los desplazamientos patrimoniales ligados al mismo; el IAJD grava la formalización de determinados documentos (documentos notariales, documentos mercantiles y documentos administrativos).

Entre estas modalidades existe una serie de compatibilidades e incompatibilidades. De manera que, el ITPO es incompatible con el IVA, con el IOS y con la cuota proporcional de documentos notariales (IAJD). La incompatibilidad del IVA e ITPO se encuentra recogida en el Art. 4.4 de la Ley del Impuesto del Valor Añadido (LIVA) y Art. 7.5 del TR. No se podrá tributar por ITPO : "cuando las operaciones sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su

actividad empresarial o profesional, y en cualquier caso cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA". El IOS es compatible con el IVA, incompatible con el ITPO e incompatible con la cuota proporcional de documentos notariales. Dentro del IAJD, los documentos mercantiles y administrativos no tienen colisión con ningún otro impuesto. Los documentos notariales son incompatibles con el ITPO y el IOS

CUADRO DE INCOMPATIBILIDADES

ITPO	INCOMPATIBLE CON INCOMPATIBLE CON	IOS y IAJD(D.N) IVA
IOS	INCOMPATIBLE CON	ITPO y IAJD(D.N)
IOS	COMPATIBLE CON	IVA
IAJD(D. M)	COMPATIBLE CON	ITPO y IOS
IAJD	COMPATIBLE CON	IVA
IAJD(D.N)	INCOMPATIBLE CON	ITPO, IOS, ISD

PRINCIPIOS DE CALIFICACIÓN: la exigibilidad del impuesto requiere que se tengan en consideración circunstancias tales como: la verdadera naturaleza del acto o contrato objeto de la liquidación, la calificación jurídica de los mismos, la posible concurrencia de más de un negocio sujeto al impuesto indivualmente ,etc...

1. CALIFICACIÓN

Este principio permite que la Administración pueda prescindir de la forma, denominación y tipo de negocio dado por las partes, considerándose como una medida cautelar antifraude que carece de todo efecto en el ámbito jurídico privado.

En caso de que el acto o contrato medie alguna condición suspensiva o resolutoria, se ha de tener en cuenta que si la condición es suspensiva no se practica liquidación del impuesto hasta que se cumpla la misma. Si la condición es resolutoria no se suspende la liquidación, con independencia de que la condición, por si misma, pueda constituir hecho imponible del impuesto.

2.PLURALIDAD DE CONVENCIONES

Dentro de un mismo documento o contrato puede haber varias convenciones, declaraciones de voluntad o convenios: unas sujetas al impuesto y otras que no verifican ninguno de los supuestos de sujeción.

Todas deben ser objeto de una liquidación separada, salvo que se determine otra cosa, como ocurre con la fianza, prenda, hipoteca o anticresis.

3.GARANTÍA DEL PAGO DE DEUDAS TRIBUTARIAS

Las normas del ITPAJD establecen unas garantías específicas, junto a las garantías genéricas que se establecen en materia recaudatoria. Esta garantía consiste en la afección de los bienes y derechos transmitidos al pago de la deuda que corresponda. La formalización de la afección se realiza por dos vías:

-mediante la oportuna advertencia de los notarios en los documentos que autorizan
-a través de la inscripción registral, si se trata de bienes aptos para ello

2.1IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

La modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas grava los desplazamientos onerosos y negocios jurídicos asimilados que no resultan gravados por el IVA.

El hecho imponible: con carácter general y conforme al Art 7 de la LITPO, se encuentran sujetas las transmisiones onerosas inter-vivos de bienes y derechos , siempre que los bienes o derechos integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. Se encuentra también sujeta la constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas. La ampliación de derechos cuando impliquen para su titular un incremento patrimonial.

Además, a efectos del ITPAJD, existen ciertas equiparaciones a las transmisiones patrimoniales como, por ejemplo, las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, en pago de asunción de deudas, excesos de adjudicación,etc...

El Art. 10.1 TRL establece que la base imponible será determinada por el valor real del bien transmitido o del derecho que se ceda o constituya, pudiendo la Administración, en todo caso, comprobar el valor declarado. De este valor real solo podrán deducirse las cargas pero no las deudas.

La cuantificación del valor real es el centro de los conflictos de aplicación del impuesto, que va a ser desarrollado más adelante. La administración puede hacer prevalecer el valor comprobado cuando sea superior.

En cuanto a su naturaleza, este impuesto es considerado por el legislador y la doctrina como indirecto debido a que no grava la renta ni el patrimonio, sino el consumo, teniendo en cuenta que esto es una manifestación inmediata de la capacidad económica. Además,los impuestos indirectos prevén el derecho legal de resarcirse en otra persona - por ejemplo, cuando la Hacienda Pública obtiene la percepción del tributo a través de una persona distinta a la que la ley efectivamente pretende gravar, el obligado tiene el derecho del reintegro.

En este impuesto no se tienen en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo a la hora de determinar la base imponible ni la cuantificación de la cuota tributaria ya que se trata de un impuesto de carácter objetivo y de naturaleza real.

2.2IMPUESTO DE OPERACIONES SOCIETARIAS

Este impuesto grava la realización de determinadas operaciones por sociedades y ciertas entidades asimiladas de las mismas.

En cuanto a su hecho imponible, son operaciones societarias sujetas:

-La constitución de sociedades, aumento y disminución de su capital y la disolución de sociedades.
-Las aportaciones de los socios que no supongan un aumento de capital.
-El traslado de la dirección o domicilio social de una sociedad a España cuando ninguna de las dos tuvieran su domicilio en un Estado de la Unión Europea.

No se tendrá en cuenta como hecho imponible la ampliación del capital y las operaciones de

reestructuración como la fusión, escisión o aportación de activos.

Según la técnica de asimilación, se equiparan a sociedades las personas jurídicas que persigan fines lucrativos, las copropiedades de buques, los contratos de cuenta en participación, las comunidades de bienes por actos inter-vivos que realicen actividades empresariales y la comunidad de bienes constituida mortis causa cuando se encuentra en régimen de indivisión por un plazo superior a tres años.

En las disminuciones de capital y disolución de sociedades, la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios.

El obligado al pago del impuesto a título de contribuyente en la constitución de la sociedad,aumento de capital o traslado de domicilio será la sociedad. Para los casos de disolución de la sociedad o reducción del capital social, los sujetos pasivos serán los socios, copropietarios comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos.

La cuota tributaria se obtiene aplicando a la base liquidable el tipo de gravamen del 1%.

Dentro de las exenciones aplicables al ITPAJD, existen una serie de exenciones específicas para esta modalidad o aquellas que son de aplicación común han sido individualizadas en lo que afecta a la modalidad IOS: participaciones preferentes,instituciones de inversión colectiva, sociedades de inversión en el mercado inmobiliario, constitución,capitalización y mantenimiento de empresas, reestructuración bancaria, sociedades civiles,etc...

2.3 IMPUESTO DE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Este impuesto grava determinados documentos que el Código Civil obliga a que se instrumenten en documento público de la siguiente forma:

-Los documentos notariales
-Los documentos mercantiles
-Los documentos administrativos

Este impuesto grava la protección que ofrece la formalización del acto o contrato en documento público.

Documentos notariales en el IAJD: se gravan las escrituras, actas y testimonios notariales.

El impuesto se estructura a través de dos gravámenes: un gravamen fijo que se realiza en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 por folio, a elección del federatario o un gravamen variable al tipo del 0,50% salvo que la Comunidad Autónoma respectiva tenga establecido otro tipo distinto. Su objeto será una cantidad valuable o un acto o contrato inscribible en el Registro Mercantil, de la Propiedad o en la Oficina Española de Patentes y Marcas y no estén sujetos al ISD o a ITPO o IOS. La cantidad del impuesto puede variar entre 0,1% y 1% ya que nos encontramos ante un impuesto cedido a las Comunidades Autónomas. En el caso de que la CC.AA no haya aprobado el tipo de gravamen se aplicará el 0,50% en cuanto a tales actos o contratos.

El sujeto pasivo será la persona que adquiere el bien o derecho o la persona que inste los documentos notariales.

El tributo se devenga con la expedición, emisión o libramiento del documento.

Documentos mercantiles en el IAJD: en este registro se pagará un impuesto por la emisión o expedición de documentos que cumplan la función de giro o incorporen un crédito susceptible de ser endosado o transmitido. Es decir, las letras de cambio, pagarés cambiarios, títulos de deuda corporativa o certificados de depósitos transmisibles.

El sujeto pasivo será el que expide o libere el documento y se declarará responsable solidario a quienes intervengan en la negociación o en el cobro de los efectos.

Documentos administrativos en el AJD: este impuesto tiene por objeto la transmisión de grandezas y títulos nobiliarios y las anotaciones preventivas que se practiquen en los registros públicos, cuando tengan por objeto un derecho o interés valuable, siempre que no sean fruto de una decisión judicial. El tipo de gravamen es del 0,50%.

3.IMPUESTO CEDIDO A LAS CC.AA

La Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA, Ley 8/1980, de 22 de septiembre -modificada por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre-) es la norma que regula de forma detallada todo lo relativo a los recursos financieros de los que disponen las Comunidades Autónomas en España. Así, en su artículo 4 establece que las Comunidades Autónomas podrán disponer de sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.

El Estado puede ceder a las Comunidades Autónomas, total o parcialmente, los impuestos estatales. En algunos casos esta cesión se limita a una parte de la recaudación obtenida en ese territorio por un impuesto concreto mientras que en otras va más allá y les cede, además, cierta capacidad normativa, para que las Comunidades Autónomas que lo deseen puedan ajustar la recaudación a sus necesidades de gasto específicas.

En el caso del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Y Actos Jurídicos Documentados la cesión a las CC.AA es total.

3.1 CAPACIDAD NORMATIVA DE LAS CC.AA

El ITPAJD es un impuesto cedido a las CC.AA, y como tal, su delimitación territorial determina la normativa aplicable.

Según la Ley Orgánica 8/1980, modificada por la Ley Orgánica 3/2009, de 22 de septiembre, y la nueva ley 22/2009, de 18 de diciembre, las competencias normativas de las CC.AA. en este impuesto son:

-En relación con la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO):
· Tipos: concesiones administrativas, transmisiones de bienes muebles e inmuebles, constitución y cesión de derechos reales sobre muebles e inmuebles, excepto los derechos reales de garantía y arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
· Deducciones y bonificaciones de la cuota en relación a los actos anteriores.

-En relación con la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales [AJD (DN)]:

· Tipo de gravamen de los documentos notariales.

· Deducciones y bonificaciones de la cuota en relación a estos documentos.

En el Cuadro Nº1 se presenta un resumen de los tipos de gravamen del ITPAJD, concretamente el del TPO y AJD(DOCUMENTOS NOTARIALES) de las Comunidades Autónomas de Régimen Común.

Cuadro Nº1 . Tipos de gravamen del ITPAJD

Andalucia	TPO AJD	Tipo : 8-9-10% Tipo: 1,5%
Aragón	TPO AJD	Tipo: 8-8,5-9-9,5-10% Tipo: 1,5%
Asturias	TPO AJD	Tipo: 8-9-10% Tipo:1,2 %
Islas Baleares	TPO AJD	Tipo: 8-9-10-11% Tipo: 1,2%
Canarias	TPO AJD	Tipo:6,5% Tipo: 0,75%
Cantabria	TPO AJD	Tipo: 8-10% Tipo: 1,5%
Castilla La Mancha	TPO AJD	Tipo: 9% Tipo: 1,5%

Castilla y León	TPO AJD	Tipo:8-10% Tipo: 1,5%
Cataluña	TPO AJD	Tipo: 10% Tipo: 1,5%
Comunidad Valenciana	TPO AJD	Tipo: 10% Tipo: 1,5%
Extremadura	TPO AJD	Tipo: 8-10-11% Tipo: 1,5%
Galicia	TPO AJD	Tipo: 10% Tipo:1,5%
Madrid	TPO AJD	Tipo:6% Tipo:0,75%
Región de Murcia	TPO AJD	Tipo: 8% Tipo: 1,5%
La Rioja	TPO AJD	Tipo: 7% Tipo: 1%

En las Comunidades Autónomas de Régimen Foral el ITPAJD tiene una normativa especifica en cada una una de las provincias de las Comunidades de Pais Vasco y Navarra. En Álava, Vizcaya y Guipúzcoa el tipo geneneral de TPO es del 4%, tanto para la vivienda como para los garajes (2 como máximo) y otros anexos que se transmitan conjuntamente con la vivienda, existiendo un tipo impositivo especial del 2,5% para viviendas de menos de 120 m2, viviendas unifamiliares de menos de 120 m2 y parcela menor a 300 m2. Las familias numerosas están exentas de cumplir esta condición. En la Comunidad Foral de Navarra el tipo es del 5 %, con un límite de base de 180.304

euros, incluidos los anejos inseparables de las mismas, siempre que se cumplan una serie de requisitos.En el caso de no cumplirse estas condiciones el tipo general es del 6%.

En las tres provincias Vascas el AJD sobre la compra de vivienda es del 0,5%, con algunas exenciones que varían en cada territorio histórico. En Navarra, el AJD ronda el 1% y la primera transmisión de una VPO (Vivienda de Protección Oficial), no así de una VPT (Vivienda de Precio Tasado), está exenta del pago del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.

3.2 RECAUDACIONES DEL ITPAJD

En los cuadro nº1 y nº2 se recogen por CC.AA. las recaudaciones del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Impuesto de Actos Jurídicos Documentados sucesivamente, correspondientes a los años 2009-2014 en millones de euros. Como se puede apreciar en la TPO, no existe un patrón para todas las regiones, ya que en unas ha aumentado considerablemente la recaudación y en otras ha caído de forma notable, esto es debido a los cambios normativos que introducen las CCAA. La recaudación en AJD por el contrario se ha reducido de forma importante en todas las CCAA.

Cuadro Nº1 Recaudación del ITPO

	2009	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2013-2014**	**2009-2014**
Andalucía	629,9	775,5	677,6	679,4	730,7	798,7	9,29%	26,78%
Aragón	115	120,1	99	87,7	79,7	80,22	0,65%	-30,24%
Asturias	127,5	136,7	113,7	87	51,2	55,08	7,88%	-56,8
I.Baleares	159,1	192,9	171,3	193,8	222,8	272,4	22,26%	71,21%
Canarias	149,5	174,7	160,7	161,8	162,6	161,21	-0,85%	7,83%
Cantabria	121,1	64,7	51,3	40,4	44,2	48,5	9,73%	-59,95%
C. La Mancha	159,3	163,8	148,8	155,7	159,2	146,22	-8,15%	-8.21%

C. y León	144,9	188,8	151,3	131,9	139,1	142,4	2,37%	-1,73%
Cataluña	756,3	834,4	750,5	682,4	717	925,15	29,03%	22,33%
C.Valenciana	499	538,4	457,2	433,6	513,2	642,8	25,25%	28,82%
Extremadura	59	59,9	53,4	52,4	49,5	51,65	4,34%	-12,46%
Galicia	135	138,2	134,4	117,7	120,7	142,14	17,76%	5,29%
Madrid	791,2	928,5	666,6	559,2	544	572,85	5,30%	-27,60%
Murcia	115,9	120,8	101,8	89,5	102,8	110,71	7,69%	-4.48%
Navarra	41,3	44,1	38	29,5	28,4	31,08	9,44%	-24,75%
País Vasco	152,2	194,8	98,5	79,9	71,9			
Rioja	24,7	31,6	25,5	22	22,4	22,78	1,70%	-7,77%
TOTAL CC.AA	4180,9	4707,9	3899,6	3603,9	3759,4	4203,79	11,82%	0,55%

Fuente: DGT-SG de Política Tributaria

Cuadro Nº2 Recaudación del IAJD

	2009	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2013-2014**	**2009-2014**
Andalucía	658,5	516,1	360,4	322,3	279,4	281,13	0,62%	-57,31%
Aragón	133,2	85,1	64,7	44,1	40,9	35,63	-12,89%	-73,25%
Asturias					24,4	31,14	27,62%	
I.Baleares	116,6	93	66,2	63,4	55,8	64,88	16,27%	-44,36%
Canarias	110	79,9	62,3	45,3	44,6	47,11	5,63%	-57,17%
Cantabria	56,4	47,7	35,4	24,6	23,1	18,34	-20,61%	-67,48%
C. La Mancha	194	148,9	93	102,9	80,6	78,08	-3,13%	-59,75
C. y León	192,4	146,1	107,2	85,2	75,1	64,75	-13,78%	-66,35%
Cataluña	609	498,9	425,1	349,3	287	294,77	2,71%	-51,60%
C.Valenciana	471,6	321,11	234,3	197,2	165,7	156,81	-5,37%	-66,75%
Extremadura	62	49,4	42	27,9	22	22,21	0,95%	-64,18%
Galicia	181,4	149,4	116,6	92,1	75	69,93	-6,76%	-61,45%
Madrid	620,2	501,9	380,2	269,2	245,6	257,95	5,03%	-58,41%

Murcia	166,4	115,7	81,4	58,8	54	51,27	-5,06%	-69,19
Navarra	32,9	24,4	18,4	15,4	11,7	9,89	15,47%	-69,94%
País Vasco	95,2	80,9	58,5	41,3	38,5			
Rioja	33,8	22,4	28,8	13,5	10,3	8,26	19,81%	-75,56%
TOTAL CC.AA	3733,6	2880,91	2174,5	1752,5	1533,7	1492,15	-2,71%	-60,03%

3.3 LA VALORACIÓN DE LOS BIENES EN LAS CC.AA

Cada CC.AA tiene una valoración de los bienes distinta, en los siguientes enlaces puede consultarse la normativa autonómica al respecto. En Anexo I

- Andalucía

  http://www.juntadeandalucia.es/agenciatributariadeandalucia/ov/valoracion/valoracion.htm

- Aragón

  https://aplicaciones.aragon.es/valorgam/inicio_validarActivacionDelAplicativo.action

- Principado de Asturias

  https://www.tributasenasturias.es/stpa/Ciudadanos+y+Empresas/Oficina+Virtual/Sin+certificado+digital/Calculo+de+Valoraciones

- Illes Balears

  http://www.atib.es/TA/valoraciones/inmuebles.aspx

- Canarias

  https://sede.gobcan.es/sede/tramites/1145#

- Cantabria

  https://ovhacienda.cantabria.es/oficinavirtual/valoracionBienesInmuebles.do

- Castilla y León

http://servicios4.jcyl.es/ora_iguiaexp/pac_ubicacion.proc_1?prov=0&desm=0&codm=0&abrev=0&desv=0&codv=0&camino=0

- Cataluña

  https://secure.e-tributs.cat/es/Utilitats/Paginas/SimuladorImmobles.aspx

- Extremadura

  http://portaltributario.juntaextremadura.es/PortalTributario/web/guest/valoracion-de-bienes

- Galicia

  http://www.conselleriadefacenda.es/es/servizos-e-tramites/listaxe-servizos/declaracion-de-tributos/valoracions-de-bens/bens-e-inmobles

- Madrid

  http://www.madrid.org/cs/Satellite?cid=1142667393128&language=es&pagename=Contribuyente%2FPage%2FCONT_contenidoFinal

- Región de Murcia

  https://etributos.carm.es/etributos/servlet/ptf.control.SrvControl

- La Rioja

  http://www.larioja.org/tributos/es/oficina-virtual-tributaria/oria-pmm-servicios-valoracion

- Comunidad Valenciana

  http://csi.ha.gva.es/kiosko/valor_bien_urbano.principal?el_idioma=CAST

En el Cuadro nº 3 se presenta un resumen de las valoraciones en las diferentes CCAA.

MÉTODOS DE VALORACIÓN DE BIENES INMUEBLES A EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES E IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS UTILIZADOS POR LAS COMUNIDADES UTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN

Cuadro explicativo (por CCAA)

	Bienes urbanos		**Bienes rusticos**	
CCAA	**valor mínimo**	**valor comprobado**	**valor mínimo**	**valor comprobado**
Andalucía Instrucción 7/2003, de 22 de diciembre, de la DGT de la CEH	VALOR CATASTRAL x Coeficientes Según última Revisión Catastral (1,5 – 3,35). Excluidos: Solares, locales comerciales, construcciones ligadas a actividad económica. No se comprueban.	Tabla de Valores de Precios Medios (TVPM) interpretadas y actualizadas por el servicio técnico en función de la evolución del mercado	Sin concretar	TVPM por municipios y tipo de cultivo, con horquilla de máximos y mínimos. Actualizados constantemente por el servicio técnico en función de la evolución del mercado. Uso de los datos físicos del Catastro
Aragón Resolución de 23 de diciembre de 1999 de la DGT (BOA 21-01-00)	VALOR CATASTRAL x Coeficientes Según última Revisión Catastral (1,4-4,6). Excluidos: usos especiales como deportivo o	Valores propios basados en estudios técnicos y datos estadísticos actualizados periódicamente. Programa en Internet.	Tabla de precios de 2002 por municipios y comarcas según cultivo. Son valores propios basados en estudios técnicos y datos estadísticos	Interpretación técnica a partir de los criterios anteriores.

	turístico. Comprobación excepcional. Programa en Internet.		actualizados periódicamente. Programa en Internet.	
Canarias Sin norma positiva	Sin concretar. Próxima implantación de programa en Internet.	Valores propios fijados periódicamente a partir de estudios de mercado, apreciación personal de los técnicos y comparación con valores declarados.	Sin concretar	Valoración técnica subjetiva.
Cantabria Sin norma positiva	Sin concretar. En estudio la fijación de mínimos a partir del VALOR CATASTRAL x Coeficientes	Sistema propio de valoración muy genérico que considera coste de construcción, antigüedad y superficie. Diferencia: viviendas, locales, garajes, naves y solares	Sin concretar	Valoración técnica subjetiva.

Castilla- La Mancha Resoluciones de 18 de diciembre de 2003 (DOCM 2 enero 04)	El que no cumpla el criterio de valor catastral multiplicado por un índice, publicado anualmente. Los índices son a nivel del municipio.	(Orden 14-03-2008 de la Consejería de Economía y Hacienda) (DOCM nº 68 Fascículo I) Se establece la siguiente prelación de medios: 1.- Estimación por referencia valores catastrales art 57.1.b), 2.-Valor fincas hipotecadas (art 57.1.g) 3.-para Obra Nueva se aplicará el art 57.1.f), Pólizas de Seguro 4.- Precio o valor declarado del mismo bien (57.1.h) 5.- Dictamen de Peritos.	Precios Medios de Mercado; elaborados a partir de la Encuesta de P. de la tierra, Plan de Regionalización Productiva de España (RD 1893/99), valores de expropiación, valores declarados por los contribuyentes. Se comprobarán en los casos en que se declare un valor inferior al de los precios medios de mercado.	Precios Medios de Mercado; Interpretación técnica a partir de los criterios anteriores. Se comprueban inmuebles con determinada sup., valor, con edificaciones, cultivos no tipificados o expectativas urbanísticas. (Orden 14-03-2008 de la Consejería de Economía y Hacienda) (DOCM nº 68 Fascículo I)
Castilla-León Sin norma positiva	Precios medios fijados por estudios de mercado, bases de datos y fórmulas propias de valoración. Se excluyen solares y	Valores propios basados en estudios técnicos y datos estadísticos	Precios medios fijados por estudios de mercado, bases de datos y fórmulas propias de valoración. Compromiso de no comprobar.	Interpretación técnica a partir de los criterios anteriores. Se comprueban inmuebles con determinada superficie, viñedo

	viviendas con precio máximo autorizado. Compromiso de no comprobar. Programa en Internet		Programa en Internet.	con denominación de origen o en zonas periurbanas.
Valencia Instrucción 26 de abril 95 DGTT (DOGV 18 mayo 95), Instrucción 2000 para rústica	VALOR CATASTRAL x Coeficientes Según última Revisión Catastral (1,30-2,20). Comprobación no prioritaria.	Valores propios basados en estudios técnicos y datos estadísticos	Im. Transmisiones: Valor de referencia = Sup. X PMM (Precios Medios de Mercado de la tierra publicados por Consellería de Agricultura, e Informe anual del Sector Agrario Valenciano). Im. Sucesiones: Reducción 0.80 sobre lo anterior. Comprobación no prioritaria.	Interpretación técnica a partir de los criterios anteriores. Comprobación prioritaria: BI con construcciones urbanas, agrourbanas, con determinadas hipotecas o incursos en procedimiento inspector.
Madrid Sin norma positiva	Valor mínimo de referencia: Valores fijados por estudios de mercado. Programa en Internet.	A partir de testigos de mercado obtenidos del índice notarial.	Valor de referencia: Valores fijados por estudios de mercado.	A partir de testigos de mercado obtenidos del índice notarial.

Cataluña Instrucción 2002. Difusión en sector inmobiliario (Notarios, gestores administrativos)	Im. Transmisiones: VALOR CATASTRAL x Coeficientes Según última Revisión Catastral (1,50 -2,60). Obras nuevas, división Horizontal, V sin VALOR CATASTRAL: según módulos. Ruina: VALOR CATASTRAL suelo x Coeficientes Im. Sucesiones: Reducción 0,80 sobre lo anterior. Coeficiente Reductor en Bienes arrendados. Comprobación no prioritaria.	Interpretación técnica a partir de los criterios anteriores. Comprobación prioritaria en bienes que hayan sufrido alteraciones, con determinadas hipotecas o incursos en procedimiento inspector.	Im. Transmisiones: Valores fijados por el sistema de capitalización de rentas = Sup. X módulo según tipo de cultivo o construcción. Im. Sucesiones: reducción 0,80 sobre lo anterior. Reducción en Inmuebles arrendados. Comprobación no prioritaria. En elaboración estudio de mercado.	Interpretación técnica a partir de los criterios anteriores. Comprobación prioritaria: BI clasif. O con caract. Urbanas, sin uso agrario, con planeamiento en trámite, con determinadas hipotecas o incursos en procedimiento inspector.

Baleares Instrucción 1/2004 de 26 de enero del SGT de la CHP (BOIB 12- 02-04)	Valor de referencia: Basado en estudios técnicos y datos estadísticos, valores catastrales de suelo, datos de VPO, y del Colegio Oficial de Arquitectos de Baleares. No se comprueban. Programa en Internet.	Interpretación técnica a partir de los criterios anteriores. Se comprueban: valores inferiores a los mínimos, inmuebles que presenten distorsiones sustanciales entre VALOR CATASTRAL y valor real (por importancia valor suelo, actuaciones urbanísticas u otras singularidades).	Valor de referencia: Basado en estudios de mercado, valores declarados, actualización de valores de mercado del Catastro, encuesta anual de precios medios de la tierra, Decreto 35/1986, valores de Expropiación, encuesta sobre P de la tierra del Plan Estadístico Nacional. Uso de las características físicas del Catastro. No se comprueban. Programa en Internet.	Interpretación técnica a partir de los criterios anteriores. Se comprueban: valores inferiores a los mínimos, inmuebles que presenten distorsiones sustanciales entre VALOR CATASTRAL y valor real (por importancia valor suelo, actuaciones urbanísticas u otras singularidades).

Extremadura Decreto 21/2001, de 5 de febrero, de valoraciones fiscales CEIC (DOE 15 feb. 01)	Valor orientativo: Se toman como referencia valores y descripciones catastrales. Tres sistemas de valoración: 1) Normas propias similares a las catastrales y Módulos del Colegio de Arquitectos de Extremadura. 2) VALOR CATASTRAL x Coeficientes Según última Revisión Catastral (1,30 a 4). 3) Obras nuevas. No excluye comprobación	Interpretación técnica a partir de los criterios anteriores, estudios de mercado y datos estadísticos. Se comprueban: Inmuebles con determinada superficie y valor, y no tipificados.	Valor orientativo: Se toman como referencia valores y descripciones catastrales. Valoración analítica. Considera: tipo evaluatorio catastral, valores declarados, estudios de mercado, actuaciones de los técnicos y relaciones con otras Administraciones. No excluye comprobación.	Interpretación técnica a partir de los criterios anteriores. Se comprueban: Inmuebles con determinadas superficies y valores, con apariencia de urbanos, y no tipificados.

Galicia Sin norma impositiva	VALOR CATASTRAL por coeficiente para vivienda colectiva, garajes y trasteros. Comprobación no prioritaria.	Valores propios basados en estudios técnicos y de mercado. Uso P de ejecución material banco de datos de la Construcción de la Xunta. Se comprueban viviendas unifamiliares y locales. Resolución de 1/12/2008, de la DGT, por la que se establece la normativa técnica sobre valoraciones inmobiliarias.	Sin concretar	Valores referenciales por municipio y zona a partir de estudio de mercado. Considera: parroquia, acceso, cultivo y superficie.
La Rioja Sin norma impositiva	Sin concretar	Valores propios y muy subjetivos elaborados a partir del mercado. Uso de datos físicos del catastro.	Sin concretar	Valoración técnica subjetiva. Tiene en cuenta: Encuestas de P de la tierra y valores expropiatorios. Se sitúan al 80% V. Mercado (dificultad por la especificad del viñedo).

P. Asturias Sin norma impositiva	VALOR CATASTRAL por coeficiente según última Revisión Catastral Coeficientes: Decreto 63/2008, de 9 de julio	Valoración técnica subjetiva.	Sin concretar	Valoración técnica subjetiva basada en estudio de mercado por municipios y parroquias diferenciando monte alto, bajo y pradera (no actualizados desde hace tres años).
Murcia Orden de 17 Diciembre 2008 CEH	Valor de referencia. Precios medios fijados por estudio de mercado, válido para viviendas, industrial, oficinas y locales similares a la valoración catastral. No se comprueban. Programa en Internet.	Interpretación técnica a partir de los criterios anteriores.	Precios medios para calidades medias fijados por estudios técnicos realizados por peritos de la Administración contrastados en el mercado. Programa en Internet.	Interpretación técnica a partir de los criterios anteriores. Se comprueban: valores inferiores a los mínimos, inmuebles que presenten distorsiones sustanciales entre VALOR CATASTRAL y valor real (por importancia valor suelo, actuaciones urbanísticas u otras singularidades).

Fuente: Isaac Sanz Brocal y José Antonio Planes Ballester (2009).

4. GESTIÓN Y COMPROBACIÓN DEL ITPAJD

4.1 GESTIÓN DEL ITPAJD

Según se manifiesta Juan Enrique Varona Alabern : *Esta potestad reviste matices distintos y significados diversos según la específica función que desempeña; de ahí que sea preciso realizar algunas distinciones conceptuales.*

En primer lugar, aparece la comprobación formal que se caracteriza por constreñir la labor verificadora a los datos y elementos que aparecen en las declaraciones de los particulares, de tal modo que la actividad comprobatoria queda limitada por esa información.

En segundo lugar, se debe identificar la comprobación limitada que amplía la facultades indagadoras de los órganos de gestión, aunque las ciñe a la información que se pueda obtener sin necesidad de efectuar un minucioso examen de la situación tributaria.

En tercer lugar, hay que referirse a la comprobación inquisitiva, que consiste en una actividad de exhaustiva indagación y de diligente investigación que promueve las necesarias averiguaciones para lograr un conocimiento más completo de la situación tributaria de los particulares.

[1]

Las CC.AA tienen competencia para la regulación, en su territorio, de la gestión y liquidación del impuesto, según la Ley 22/2009. Las reglas sobre esta materia reguladas en el LITP solo resultarán aplicables cuando las CC.AA no hayan hecho uso de su competencia.

4.1.1.DEVENGO:

Es el momento en que nace la obligación tributaria. Una vez realizado el hecho imponible se entiende producido el devengo del impuesto pero existen particularidades según la modalidad del impuesto que se trate:

-En las transmisiones patrimoniales onerosas se produce el día en que se realice el acto o contrato gravado

1VARONA ALABERN,J.ENRIQUE “Estudios en honor a Andrea Amatucci” Editorial Temis S.A 2011, págs 90-117

-En las operaciones societarias y actos jurídicos documentados se produce el día en que se se formalice el acto sujeto a gravamen.

4.1.2.PRESCRIPCIÓN:

El artículo 66.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, establece un plazo de prescripción de cuatro años del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Este plazo empieza a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación (art. 67.1 LGT) del impuesto y se interrumpirá cuando concurra alguna de las circunstancias previstas en el artículo 68.1 de la LGT:

"1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria."

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 68.6 de la LGT, producida la interrupción, se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de cuatro años de prescripción, lo que significa que con cada acto interruptivo se inicia un nuevo período de prescripción.

4.1.3.PRESENTACIÓN Y AUTOLIQUIDACIÓN:

Cuando se ha causado el acto o contrato el sujeto pasivo debe proceder a la presentación, ya sea del documento o de la declaración sustitutiva del documento, aunque todavía no exista devengo del impuesto. En caso de existir devengo, se debe presentar la autoliquidación de los hechos imponibles que puedan liquidarse. Si bien hay una serie de excepciones a la hora de presentación de documentos que se encuentran reguladas en Art 54.2,3 y 4 LITP.

Como garantía del cumplimiento de la obligación de presentación, ningún documento será admitido sin la previa justificación del pago de la deuda a favor de la Administración tributaria competente.

En la transmisión de los inmuebles, los contribuyentes no residentes deben nombrar un representante, cuyo domicilio tiene carácter de domicilio fiscal del no residente.

En relación a la aplicación del impuesto y el ejercicio de la potestad sancionadora, serán competentes la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma o del Estado a la que se le atribuya el rendimiento, en virtud de las normas sobre la cesión de impuestos de las Comunidades Autónomas.

El lugar para la presentación de documentos y autoliquidaciones del ITPyAJD son las oficinas de la Comunidad Autónoma a la que corresponda el rendimiento.

El plazo para la presentación de los documentos donde se contienen los hechos imponibles es de 30 días hábiles a partir del día en que se causare el acto o contrato. El plazo para la práctica de la liquidación es el mismo.

El sujeto pasivo es el obligado a presentar la autoliquidación del impuesto, salvo en los supuestos en los que los hechos imponibles se deriven de operaciones particionales de sucesiones hereditarias.

En las Comunidades Autónomas, el plazo de presentación puede diferir. Por ejemplo, en Aragón, Cataluña, Castilla- La Mancha e Islas Baleares, el plazo de presentación de la autoliquidación es de un mes a contar desde la fecha del acto o contrato.

4.2 COMPROBACIÓN DE VALORES

4.2.1 ACTUACIÓN, OBJETO Y LÍMITES

En este apartado se va a hablar de la comprobación de valores, ya que es una de las cuestiones más incomprensibles por parte de los ciudadanos cuando ven que, ante la bajada de precios del mercado inmobiliario, deben de tributar por unos precios que no están actualizados.

Tal y como precisa Calvo Ortega(2006:250) *la comprobación de valores es una actividad genérica de la Administración tributaria cuya esencia es la verificación de los hechos y datos tributarios y su adecuación al ordenamiento jurídico. Se encuentra regulada de tal manera que puede consistir en un procedimiento(Art 134 y 135 LGT), una actuación(Art 197.1 RGGI) o una actuación concreta en el curso de otro procedimiento(Art 57.4 LGT)*[2]

El objeto de la comprobación de valores se encuentra regulado en el Art 57.1 LGT y Art 157.1 RGGI; según Martín Queralt-Lozano Serrano-Poveda Blanco (2010:173) *La Administración tributaria puede proceder a la comprobación del valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria*.[3] No se realizará la comprobación en los casos en los que el obligado tributario declare el valor comunicado por la Administración o el valor recogido en el acuerdo previo de valoración solicitado por el obligado tributario o los valores recogidos por la propia Administración en la aplicación de alguno de los medios de comprobación de valores. Tampoco se hará uso de la comprobación si el valor de la rentas, productos o bienes de la obligación resulte de una ley o reglamento o se especifique por la norma o la jurisprudencia la imposibilidad de comprobación para el caso concreto.

2 CALVO ORTEGA, R. (2006), Derecho Tributario(parte general), 10ª Edición, Navarra, Aranzadi, págs 250-255

3 Martín Queralt-Lozano Serrano-Poveda Blanco (2010:173)

4.2.2 MEDIOS DE COMPROBACIÓN DE VALORES

En virtud del Art 134 LGT, la Administración Tributaria podrá proceder a la comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el Art 57 LGT:

- Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale
- Estimación por referencia a los valores que se encuentren en los Registros oficiales
- Precios medios del mercado
- Cotizaciones en mercados nacionales o extranjeros
- Dictamen de peritos de la Administración
- Valores asignados a los bienes en las pólizas de seguros
- Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecas
- Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien
- Cualquier otro bien que se determine en la ley propia de cada tributo

Parece que el Art 57.1 LGT deja a la Administración Tributaria una cierta libertad para elegir el medio que va a destinar para realizar la comprobación de valores. No obstante, el Art 57.3 LGT limita esta libertad, pues se condiciona la aplicación de los medios a las normas de cada tributo.

No se podrá proceder a la comprobación de valores con otros medios que no sean los previstos en la LGT, y todas las Administraciones públicas, incluidas las Administraciones Autonómicas que tienen cedidas sus competencias, deberán respetarlos.

Destacar, para finalizar, que el legislador pueda ampliar los medios de comprobación mediante una norma con rango legal.

4.2.3 FASES DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DE VALORES

La primera fase es la iniciación del procedimiento de comprobación de valores. Se inicia de oficio mediante una comunicación de la Administración actuante, o mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración .También puede realizarse como una actuación concreta

del procedimiento iniciado mediante declaración, procedimiento de comprobación limitada y de inspección, pudiendo el obligado tributario llevar a cabo la tasación pericial contradictoria.

La Administración tributaria debe notificar a los obligados tributarios las actuaciones que precisen de su colaboración y puede examinar la documentación y los requerimientos de información del obligado tributario o de terceros. También podrá realizar un examen físico y documental de los bienes y derechos que vayan a ser objeto de valoración.

En el dictamen de peritos es 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, deduciéndose por tanto que no resulta necesaria la visita cuando no se den tales circunstancias. La negativa del poseedor del bien a dicho reconocimiento eximirá a la Administración tributaria del cumplimiento de este requisito.

Si el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado por el obligado tributario, la Administración debe comunicar la propuesta de valoración motivada que implica expresar los criterios, elementos de juicio o otros datos tenidos en cuenta. La valoración motivada es una garantía tributada que no puede eludir la Administración. Asimismo debe ser individualizada y concreta, según dispone la STS 24-3-03, EDJ 11910.

El resultado del procedimiento de comprobación de valores ha de comunicarse al obligado tributario con la propuesta de regularización, dando un plazo de entre diez y quince días para que efectúe alegaciones y aporte documentos.

La siguiente fase es la terminación. Esta fase se encuentra regulada en el Art 134 LGT. Después de que haya transcurrido el plazo de alegaciones abierto en el procedimiento de comprobación de valores, la Administración tributaria ha de notificar al obligado tributario la regularización que proceda a la que debe acompañar la valoración realizada. El plazo máximo para notificar la valoración y en su caso la liquidación es el general de seis meses, salvo que la comprobación de valores se realice como una actuación concreta de un procedimiento de inspección, en cuyo caso el plazo máximo es el que corresponde al propio procedimiento inspector que se está tramitando.

Esta valoración administrativa sirve de base a la liquidación provisional que se practique, sin perjuicio de que se pueda iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección respecto de otros elementos de la obligación tributaria (Art 160.4 RGGI).

El incumplimiento por parte de la administración del plazo de seis meses para notificar la resolución del procedimiento, conlleva la caducidad del mismo, sin perjuicio de que pueda iniciarse un nuevo procedimiento de comprobación dentro del plazo de prescripción (Art 104.4 LGT).

Tal y como está reflejado en el **Art 135 LGT**: "Los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de esta Ley, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así lo prevea, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado"
Además,"el interesado podrá reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria cuando estime que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denuncie dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa"

4.2.4 EFECTOS DE LA COMPROBACIÓN DE VALORES

Según dispone el **Art 160.4 RGGI** "La valoración administrativa servirá de base para la liquidación provisional que se practique, sin perjuicio de que se pueda iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección respecto de otros elementos de la obligación tributaria"

La ley acoge el principio de que nadie puede ir en contra de sus propios actos al impedir que la Administración pueda modificar la valoración efectuada en relación con otros interesados, siempre que nos encontremos ante figuras tributarias que tomen como base el mismo criterio valorativo.

La ley de cada tributo puede establecer la obligación de notificar a dichos interesados el valor comprobado para que puedan promover su impugnación o la tasación pericial contradictoria (Art. 135 LGT)

También cabe la impugnación o tasación pericial contradictoria por otros obligados tributarios:
-Cuando en un procedimiento posterior se les aplique dicho valor comprobado
-Si de la impugnación o de la tasación pericial contradictoria promovida por un obligado tributario resultase un valor distinto, ya que ese nuevo valor es aplicable a los restantes obligados tributarios a los que fuese de aplicación el valor comprobado al que se refirieron aquella impugnación o tasación pericial contradictoria.

4.3 LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA

4.3.1 NATURALEZA Y OBJETO DE LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA

La tasación pericial contradictoria está regulada en el Art 135 LGT y en los Art 161 y 162 RGGI. Es un instrumento de corrección de la valoración administrativa. Es decir, es un mecanismo que los interesados pueden llevar a cabo para corregir las valoraciones resultantes de un procedimiento de comprobación de valores. Puede interponerse contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados por la Administración (Art 57 LGT) y el propio acto de comprobación de valores debidamente notificado cuando así esté previsto.

Según Esverri Martínez (2010): *La tasación pericial contradictoria es un procedimiento que, basado en el principio de contradicción, trata de determinar el justiprecio de un bien ante las discrepancias entre el valor de la Administración y el valor alcanzado por el perito designado por el obligado tributario designando un tercer perito para que emita un dictamen correspondiente*[4]

En todo caso, según Pérez Royo (2013), la tasación pericial contradictoria *solo es factible en vía administrativa de gestión y en vía económico-administrativa y no en el recurso contencioso-administrativo*. En este sentido se pronuncia la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de Febrero de 2001.[5]

4ESVERRI MARTÍNEZ , E. (2010),Derecho tributario 3ª Edición, Valencia,Tirant Lo Blanch, pág 334-336

5PÉREZ ROYO,F. Curso de Derecho Tributario, Parte Especial. Ed. Marcial Pons. Decimonovena edición.

4.3.2 PROCEDIMIENTO Y FASES DE LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA

El procedimiento se inicia únicamente a instancia del obligado tributario ya que su objeto es contradecir el valor administrativo.

El plazo para promover la tasación pericial contradictoria es con carácter general:

- dentro del plazo del primer recurso o reclamación que se de contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados
- dentro del plazo del recurso o reclamación contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado, siempre y cuando la normativa tributaria así lo prevea;
- cuando el obligado tributario se haya reservado válidamente el derecho a promoverla en un recurso de reposición o una reclamación económica-administrativa, el plazo se cuenta desde la fecha de firmeza en vía administrativa de la resolución del recurso o reclamación interpuesta.

La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla por el obligado tributario, determina la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma.

Cuando el obligado tributario considere que la valoración que ha realizado la Administración no es acorde con la realidad, ha de promover la tasación pericial contradictoria, que conlleva las siguientes actuaciones: en primer lugar, una valoración de un perito de la Administración siempre y cuando la cuantificación del valor no se haya realizado por dictamen de peritos, en cuyo caso la administración notificará al obligado tributario la valoración del perito de la administración.

El contribuyente tendrá un plazo de 10 días para nombrar a otro perito, cuyos honorarios deberá sufragar el propio contribuyente. Si transcurre el plazo sin nombrar a nadie se entiende que desiste de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria,

Una vez designado el perito por el obligado tributario, se le entrega la relación de bienes y derechos para que en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la recepción de la relación, formule la correspondiente hoja de aprecio, la cual debe estar motivada. Transcurrido el plazo de un

mes sin haber presentado la valoración, se entiende que desiste de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria y se dará por terminado el procedimiento. En este caso, la liquidación que se dicte ha de tomar el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no puede promoverse una nueva tasación pericial contradictoria,en virtud del Art 161.3 RGGI..

Si la diferencia entre los valores determinados por el perito de la Administración y por el designado por el obligado tributario es igual o inferior a 120.000 euros y al 10% de dicha tasación, esta última sirve de base para la liquidación. Si la diferencia es superior, debe designarse un tercer perito.
La valoración efectuada por el tercer perito sirve de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y comprobado inicialmente por la Administración tributaria.
La Administración comunica al obligado tributario el resultado de la valoración y le concede un plazo de quince días para justificar el pago de los honorarios.

Con relación a los honorarios del perito, éstos son satisfechos por el obligado tributario. Cuando la diferencia entre la tasación practicada por el perito tercero y el valor declarado, considerada en valores absolutos, supere el 20% del valor declarado, los gastos del tercer perito son abonados por el obligado tributario y, en caso contrario, corren a cargo de la Administración.

El procedimiento de tasación pericial contradictoria termina de alguna de las formas siguientes; por la entrega de la valoración efectuada por el perito tercero en la Administración tributaria, por el desistimiento del obligado tributario, por no ser necesaria la designación del perito tercero de acuerdo con lo previsto en el Art 135.2 LGT, por la falta del depósito de honorarios por cualquiera de las partes, por la caducidad (Art 104.3 LGT).

4.5 EL PROBLEMA DE LA COMPROBACIÓN DE VALORES

4.5.1 EL CONCEPTO JURÍDICO INDETERMINADO

El primer problema que plantea la comprobación de valores es la cuantificación de algunos bienes o derechos.

Para valorar los bienes se necesita su determinación económica para su gravamen. En este sentido, hay que tener presente que en los principales tributos cedidos a las CC.AA (ITPAJD o ISD) su base imponible es el valor real.

El valor real es un concepto jurídico indeterminado, al no venir definido por ninguna norma. Se utiliza este valor porque existen operaciones sin precio como bien pueden ser las permutas o donaciones o por intentar evitar la elusión propia de los particulares al declarar un valor por debajo del pagado. En este sentido, nos encontramos con una Sentencia Tribunal Supremo 25/06/1998: "En el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados…, lo mismo que en las demás modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, ante la frecuente ocultación del importe real de los actos y contratos, y ante la dificultad para la Administración Tributaria de conseguir pruebas directas, la Ley optó por liberar a la Administración Tributaria de esta penosa tarea, que además hubiera llevado a la penalización de dichas conductas por falsificación de documentos públicos, concibiendo una solución pragmática , verdadera " finta legis ", que consistió en sustituir el precio verdadero y su necesaria búsqueda, por un concepto distinto que fue el valor real o verdadero"

Por ello y según Juan Enrique Varona Alabern : *en materia de comprobación de valores, la motivación deviene especialmente necesaria, ya que mediante aquel procedimiento se concreta un concepto jurídico indeterminado cuya materialización exige exteriorizar los criterios básicos que la administración ha seguido para su cálculo.*[6]

Por ello, la comprobación de valores es un instrumento necesario que el legislador pone en manos de la Administración Tributaria para que ésta pueda cuantificar dichos conceptos jurídicos indeterminados y pueda contrastarlos con los indicados por el administrado.

Por otro lado, la DGT en su consulta nºV1091/06 de 12/06/2016 aclara que "el concepto del valor real no viene determinado en las normas tributarias. El TS lo equipara al valor de mercado" y define al valor de mercado como"aquel precio que estaría dispuesto a pagar un comprador independiente en condiciones normales de mercado" que deberá calculares objetivamente, con independencia de las circunstancias que concurran en la transmisión.

6VARONA ALABERN, JUAN ENRIQUE "Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario": Estudios en honor a Andrea Amatucci, Editorial Temis S.A 2011, págs 90-117

En este sentido, hay autores como Alonso González que critican la inclusión de los conceptos jurídicos indeterminados en la regulación de algunos tributos sosteniendo que “el valor real se configura como un concepto jurídico indeterminado configurado por el legislador a fin de evitar comprometerse con el contribuyente con la ley. Por el contrario, se deja amplio espacio a la Administración para que sea ella quien acerque a sus conveniencias el contenido que desee dotar para el término valor real”

Debido a este problema, el legislador permite al obligado tributaria solicitar la tasación pericial contradictoria y de esta manera, corregir la decisión tomada por la Administración tributaria. Se trata de un derecho del contribuyente que puede tener un costoso e incierto resultado.

4.5.2 LOS PRINCIPIOS DE ESTANQUEIDAD Y UNICIDAD

Otro problema que presenta la comprobación de valores es la discusión que suscitan el principio de estanqueidad y el principio de unidad. Los órganos jurisdiccionales se han asentado en soluciones distintas, unas veces optando por el principio de unidad de valoración y otras por el principio de estanqueidad.

Los autores que defienden el principio de unidad de valoración basan su teoría en el principio de unicidad de la Administración que conlleva una interconexión de los tributos ya que forman parte de un único sistema tributario. Esto les lleva a reconocer que la Administración va en contra de sus propios actos en los casos que no reconoce a unidad de valoración.

Los autores que defienden el principio de estanqueidad basan su teoría en la interpretación literal del Art 7 LGT ya que consideran que cada tributo debe regirse por sus propias normas. Por ello, sostienen que cada tributo tiene su propia valoración negando la interconexión entre lo tributos.

En relación a esto, la STS de 9 de Diciembre 2013 admite que haya soluciones dispares según los tipos de casos. Los criterios para elegir un principio u otro deberán realizarse atendiendo a las similitudes o diferencias entre los tributos. Cuando exista similitud se aplicará el principio de unidad y cuando no exista similitud se aplicará el principio de estanqueidad.

Así pues, según la STS de 18 de Junio de 2012 procederá la aplicación del principio de unidad de valoración en el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Esto es así porque las normas reguladoras de los dos impuestos establecen el mismo criterio de valoración de la obligación tributaria.

Sin embargo, procederá la aplicación del principio de estanqueidad, según ha puesto de manifiesto la STS 3 de Mayo de 2010 en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Sociedades porque las normas de valoración de ambos impuestos establecen distintos criterios de valoración de la obligación tributaria.

4.5.3 LA FALTA DE MOTIVACIÓN

Es un problema de la comprobación de valores que da lugar a una deficiencia de debido a los problemas que se suscitan en vía administrativa y vía jurisdiccional.

La Administración tributaria tiene la obligación de motivar las comprobaciones de valores.Esto se encuentra recogido en la LGT y RGGI. En el Art 103.3 LGT establece que los actos de comprobación de valor serán motivados con referencia sucinta de los hechos y fundamentos de derecho. El Art 102.2 recoge que las liquidaciones tributarias de la Administración se notificarán con expresión de la notificación de las mismas.

El Art 160.3 RGGI señala que la propuesta de valoración resultante de la comprobación de valores realizada mediante cualquiera de los medios de comprobación del Art 57 LGT deberá ser motivada. A efectos del Art 103.3 LGT la propuesta de valoración recogerá expresamente la normativa aplicada y el detalle de su aplicación según se trate de uno u otro de los siguientes supuestos: estimación por referencia de los valores que figuren en los registros oficiales, utilización de precios medios de mercado o dictámenes de peritos.

5.DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA.

Alba Gil, C; Calvo Verguez (2013) sostienen que el legislador otorgó un campo amplio de actuación a la Administración en materia de valoraciones tributarias, pero a veces este campo tan amplio provoca arbitrariedad. La lucha contra la arbitrariedad del proceder de la Administración debe ser la guía de los dirigentes del aparato administrativo, pero la Administración, en ocasiones (más de lo deseable) actúa como una maquinaria de hacer valoraciones inmotivadas e infundadas, desoyendo las llamadas de atención continuas de los Tribunales de Justicia.[7]

Los Tribunales Superiores de Justicia, en numerosísimas sentencias, recogiendo la jurisprudencia sentada en su día por el TS a través de su Sentencia de 12 de noviembre de 1999, han reconocido que es deber de los peritos de la Administración comprobar en cada caso los bienes, describirlos, (v.gr. consignación de los metros cuadrados de superficie del terreno y del edificio, número de plantas, situación, calidad, y edad de la construcción, etc.) y facilitar a los órganos administrativos y jurisdiccionales los antecedentes de hecho suficientes para admitir o rechazar las valoraciones, de manera tal que mientras no se cumplan estas garantías por desconocimiento de los datos e imposibilidad de analizar y contrastar la valoración, ésta ha de rechazarse.

Entre la abundante jurisprudencia posterior, cabe destacar la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 marzo 2012 dictada para unificación de la doctrina, recurso nº34/2010, donde se refiere a aquellos casos en que el perito de la Administración no visita el inmueble y, sin embargo, en el dictamen tiene en cuenta circunstancias para cuya consideración y evaluación resulta imprescindible tal visita: "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, resulta preciso que se haya realizado la visita correspondiente para la comprobación de la concurrencia y evaluación de tales circunstancias", o la Sentencia 3379/2014, en la que el Tribunal asesta un duro golpe al método de dictamen de peritos que usa la Administración Tributaria contemplado en el Artículo 57.1 de la LGT que se basa en tasar los inmuebles basándose solamente en los precios de mercado o en los valores catastrales, sin visita física del perito al inmueble.

En definitiva, la jusrisprudencia del Tribunal Supremo condena la práctica del dictamen de peritos

7ALBA GIL, C; CALVO VERGEZ, J. (2013): La comprobación de valores en el ámbito inmobiliario. Principales cuestiones conflictivas que ha de afrontar la administración tributaria. Nueva Fiscalidad - Núm. 6-2013, Noviembre 2013. pg: 35-80. http://vlex.com/vid/mbito-inmobiliario-conflictivas-tributaria-490275322

basado en indices de mercado o en valores catastrales, con indices correctores genéricos de estado de conservación, y prepara el camino para que se anulen las liquidaciones dictadas usando este método de valoración, que no cumple los criterios necesarios de ser una valoración singular, genérica y objetiva. En este sentido, la sentencia del TS 14/2016 contra los dictámenes de los peritos de la administración, entre otras cuestiones, establece que " por contraposición a genérica u objetiva. No caben las valoraciones generalizadas, sino que han de determinarse las circunstancias físicas y jurídicas que individualmente concurren en el objeto de comprobación, dando así lugar a una individualización en la valoración. Por ello dice que " La valoración de los inmuebles ha de tomar como referencia una serie de elementos individualizados del inmueble transmitido y no unos criterios genéricos que se refieren a circunstancias como antigüedad, calidad de la construcción, conservación o precio de adquisiciones similares.."

6. CONCLUSIONES

En este apartado se recapitula las conclusiones que se han ido desarrollando a lo largo del trabajo para así hacer relevantes los aspectos más importantes objeto de este estudio.

En primer lugar, el ITPAJD es un impuesto complejo porque grava diferentes hechos imponibles, por lo que se divide en tres modalidades(transmisiones patrimoniales onerosas, actos jurídicos documentados y operaciones societarias)Asimismo, cada una de estas modalidades grava un hecho imponible completamente distinto.

El ITPAJD es un impuesto que está cedido a las CC.AA por delegación del Estado. Las diferentes CC.AA se hacen cargo de su aplicación; son las que fijan los tipos de gravamen, siendo las más bajas Madrid, en donde se paga el 6%, y Canarias con el 6,5%, mientras que en el otro extremo se sitúan comunidades como Galicia, Andalucía y Valencia donde se puede llegar a pagar hasta el 10%.

La gestión del tributo está cedida a las CCAA, salvo algún aspecto, como por ejemplo, la contestación a las consultas tributarias o la confección y expedición de efectos timbrados o el otorgamiento de determinadas exenciones subjetivas, funciones todas aquellas que lleve a cabo el Estado.

El impuesto se liquida mediante autoliquidación. El particular tiene el plazo de 30 días hábiles que es el periodo de ingreso voluntario para presentar la autoliquidación y pagar el impuesto. Deberá presentar ante Hacienda el impreso correspondiente. La escritura pública autenticada, la Hacienda hará una fotocopia de la misma y le devolverá la copia autenticada, incorporando en la hoja correspondiente la acreditación del pago realizado. Si la operación se celebra en documento privado hay que aportarlo y la administración haría copia simple que se quedaría y dejaría constancia en el documento privado del pago del impuesto.

En relación a la comprobación de valores, cabe decir que es una institución cuya finalidad es confrontar los datos de valoración incluidas por el obligado tributario en sus autoliquidaciones respecto del criterio de la Administración Tributaria disponiendo de unos medios de comprobación y de un procedimiento específico regulado en las normas. El objeto de la comprobación de valores

es la adecuada cuantificación de la obligación, por lo que, su ámbito de aplicación se reduce a los tributos cuya riqueza queda gravada mediante conceptos jurídicos indeterminados como el valor real o el valor de mercado.

Sin embargo, este deber lleva a la Administración a realizar actuaciones arbitrarias. En este sentido, el TC se ha pronunciado en contra de que la Administración decida con absoluta libertad a cerca del valor real del bien.

Por todo ello, el legislador trata de ser justo, otorgando al obligado tributario la facultad de iniciar la tasación pericial contradictoria en corrección de la valoración de la Administración. También faculta al adminsitrado para que pueda evitar la comprobación de valores siempre que se declare los mismos valores publicados por la Administración.

Dentro de los problemas que causa la comprobación de valores se encuentran la cuantificación de los valores o bienes, la falta de motivación por parte de la Administración Tributaria y la discusión que provocan los principios de estanqueidad y unicidad.

No obstante, y en completo acuerdo con Carmen Alba y Juan Calvo (2013), sobre los problenmas de arbitrariedad y justicia en la gestión actual del trubuto principalmente motivado por el hecho de que las CC.AA. no sean capaces de establecer los medios humanos y materiales para hacer que las valoraciones realizadas por sus técnicos cumplan las exigencias legales y las exigencias expresadas en una abundante jurisprudencia, desoyendo los dictados legales y jurisprudenciales una y otra vez, concluyo con una cita extraída de su trabajo:

“En primer lugar da lugar a la arbitrariedad porque permitiendo que las valoraciones sean inmotivadas sin una individualización del inmueble, la Administración demuestra una permisividad en el trabajo diario de sus peritos donde el mensaje imperante es el de “todo vale”, permitiéndose incluso no tener la tensión deseable para ajustar sus valoraciones a un tiempo próximo a la práctica de la autoliquidación (normalmente próximo al devengo) por el sujeto pasivo. Por el contrario, se les permite hacerlo con referencias a valores comprobados de inmuebles próximos y/o con valores declarados de la zona cuyos datos solo se mencionan en los informes periciales con escasas referencias, lo que no representa una manera justa de proceder con el ciudadano, el cual debe hacer un acto de fe si decide aceptar este procedimiento, sin comprender los dirigentes de esta maquinaria administrativa que ello permite una aproximación al “valor real” pero no una individualización del

valor que permita determinar dicho “valor real”... En segundo término dicha forma de actuar conduce a situaciones de injusticia ya que ….se puede terminar eludiendo el pago del impuesto recorriendo un largo camino que solamente los más avispados o los más expertos en este tipo de procedimientos conocen “.

7. BIBLIOGRAFÍA

ALBA GIL, C; CALVO VERGEZ, J. (2013): La comprobación de valores en el ámbito inmobiliario. Principales cuestiones conflictivas que ha de afrontar la administración tributaria. Nueva Fiscalidad - Núm. 6-2013, Noviembre 2013. pg: 35-80. http://vlex.com/vid/mbito-inmobiliario-conflictivas-tributaria-490275322

CALVO ORTEGA, R. (2006), Derecho Tributario(parte general), 10ª Edición, Navarra, Aranzadi, págs 250-255

ECONOMISTAS CONSEJO GENERAL, REAF-REGAF (2017), Panorama de la Fiscalidad Autonómica y Foral

ESVERRI MARTÍNEZ , E. (2010),Derecho tributario 3ª Edición, Valencia,Tirant Lo Blanch, pág 334-336

FRANCIS LEFEBVRE(2017), Memento Práctico Fiscal, Capitulo II, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

ISAAC SANZ BROCAL Y JOSÉ ANTONIO PLANES BALLESTER (2009): Cuestiones tributarias controvertidas en los tributos cedidos. *"La problemática de la comprobación de valores". 31 de marzo de 2009: https://www.carm.es/web/integra.servlets.Blob?ARCHIVO...pdf...*

J.M JUÁREZ GONZÁLEZ, Todo transmisiones. Ed. Wolters Kluwer CISS

PÉREZ ROYO,F. Curso de Derecho Tributario, Parte Especial. Ed. Marcial Pons. Decimonovena edición.

PÉREZ ROYO ,F. (2005), Derecho Financiero y Tributario (Parte general) 15ªEdición , Navarra, Aranzadi, págs 275-279

PÉREZ ROYO, F. (2005) Derecho Financiero y Tributario(Parte general) 23ª Edición, Navarra, Aranzadi, págs 305-313

RODRÍGUEZ VEGAZO, A. (2012), "Comprobación de valores", MELLADO BENAVENTE, F. M (Coord), Todo fiscal 2012, Madrid, Wolters Kluwer España, págs 2540-2545

VARONA ALABERN, JUAN ENRIQUE "Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario": Estudios en honor a Andrea Amatucci, Editorial Temis S.A 2011, págs 90-117