



TRABAJO FIN DE GRADO

GRADO EN DERECHO

CURSO ACADÉMICO 2015-2016

VALORACIÓN DE INMUEBLES EN EL ITPYAJD

REAL ESTATE ASSESSMENT IN TRANSFER TAX

JULIO CESAR GÓMEZ FRANCO

MARÍA DE LA CONSOLACIÓN ARRANZ DE ANDRÉS

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
PANORAMA NORMATIVO Y NOCIONES DEL IMPUESTO	1
BIENES INMUEBLES	4
VALOR REAL Y CARGAS	6
CONCEPTO DE VALOR REAL	6
IDENTIFICACIÓN Y APLICACIÓN DE LAS CARGAS	12
DISTINCIÓN FIGURAS AFINES.....	15
VALOR DE MERCADO	16
OTROS VALORES.....	19
COMPROBACIÓN DE VALORES.....	25
CONCLUSIONES.....	35
BIBLIOGRAFÍA.....	37

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo trata sobre la base imponible en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en las transmisiones de bienes inmuebles. Su complejidad deriva, principalmente, de la utilización de un concepto jurídico indeterminado como es el «valor real» como base imponible. De esta manera, la Administración y los contribuyentes comparten una función valorativa de las propiedades con una fuerte repercusión económica para ambas partes. Así, nos adentramos en una relación entre Administración y contribuyente cuyo fin es fijar la base imponible de un impuesto que representa una importante fuente de recaudación para las Comunidades Autónomas. La legalidad de las actuaciones de la Administración y el acierto en sus valoraciones de las propiedades según el mercado inmobiliario se encuentra bajo un fuerte escrutinio por parte de los ciudadanos.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el valor de mercado de los inmuebles, pese a no aparecer en la normativa del impuesto, tiene un papel preponderante que, como veremos, influye de tal manera que se le llega a equiparar con el valor real. A su vez, conceptos como valor catastral o valor neto, entre otros, también están inspirados en el valor de mercado. Estos otros conceptos son empleados por la Administración en el procedimiento de comprobación de valores, cuyo inicio deriva de la discrepancia entre Administración y contribuyente sobre el valor a asignar al inmueble que actuará como base imponible en el impuesto.

1. PANORAMA NORMATIVO Y NOCIONES DEL IMPUESTO

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se regula en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del ITPyAJD. Esta norma se desarrolla por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, que aprueba

el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Este tributo se incluye, además, en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, concretamente en su artículo 11, como impuesto que puede ser cedido a las Comunidades Autónomas. Los artículos 33 y 49 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre y el artículo 19.2.d) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, especifican las diversas competencias que pueden ejercer las entidades autonómicas respecto de este tributo. Cabe destacar la ausencia de competencias normativas a favor de las Comunidades Autónomas en la determinación de la base imponible de este impuesto. Por el contrario, disponen de potestad a la hora de fijar los tipos de gravamen, las bonificaciones y deducciones, además de competencias en materia de gestión, hecho que se relaciona con la importancia de la base imponible de este impuesto para las Comunidades Autónomas con motivo de su recaudación por los organismos territoriales correspondientes.

Dado su antecedente legislativo, el ITPyAJD se desgaja en tres modalidades¹:

- Las transmisiones patrimoniales onerosas.
- Las operaciones societarias.
- Los actos jurídicos documentados.

Las transmisiones patrimoniales destacan por su frecuente aplicación en la práctica e importante carga económica para el sujeto pasivo. Esta modalidad del impuesto grava los movimientos patrimoniales a título oneroso que se producen entre sujetos de derecho. Su hecho imponible, recogido en el artículo 7 de la Ley del ITPAJD, abarca todos aquellos actos, contratos o negocios jurídicos que suponen un desplazamiento patrimonial. El principio general que inspira la base imponible es el valor real² del bien o derecho transmitido. Este concepto jurídico indeterminado se concreta mediante reglas especiales de valoración de los diferentes bienes y derechos en los artículos 10.2 y 13 a 18 de la Ley del

¹ Artículo 1 de la Ley del ITPyAJD.

² Artículos 10 de la Ley del ITPyAJD y 37 del Reglamento del ITPyAJD.

ITPyAJD y 41 a 50 del Reglamento del mismo impuesto. Serán deducibles de dicho valor real únicamente las cargas que lo disminuyan, pero no las deudas, aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

La segunda modalidad del impuesto, las operaciones societarias, grava los traspasos patrimoniales³ vinculados a sociedades o entidades asimiladas, además de operaciones del tráfico societario. El hecho imponible, previsto en el artículo 19, incluye la constitución y la disolución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social, el traslado a España de una sociedad no residente en la Unión Europea y las aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social. La base imponible⁴ de las operaciones societarias se rige, al igual que en las transmisiones patrimoniales, por el valor real de los bienes y derechos aportados. Para la fijación de la base imponible también se emplean conceptos como importe nominal o el valor neto.

La tercera y última modalidad del impuesto, los actos jurídicos documentados, grava la extensión en determinados documentos de operaciones, actos y contratos. Esta modalidad se divide, según el artículo 27 de la Ley del ITPyAJD, en tres clases:

- Documentos notariales.
- Documentos mercantiles.
- Documentos administrativos.

Estos tres tipos de documentos recogen diferentes hechos imponibles, siendo el propio de los documentos notariales el único con incidencia en la valoración de inmuebles. El artículo 28 de la Ley del ITPyAJD sobre su hecho imponible, indica *“la sujeción de las escrituras, actas y testimonios notariales, en los términos que establece el artículo 31”*. La base imponible de las primeras copias de escrituras públicas y actas se fijará en el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. El importe de la obligación o capital garantizado constituirán la base imponible en los derechos reales de garantía y

³ Explica el Prof. VARONA ALABERN que en las operaciones societarias tiene lugar una transmisión, pero se quiere primar el acto societario a la mera transmisión, de ahí que esas operaciones que podrían quedar gravadas por el ITPO no lo estén porque se ha querido configurar un hecho imponible autónomo, un impuesto distinto, el IOS, que pone el énfasis en la operación societaria.

en las escrituras que documenten préstamos con garantía. Además, se establecen normas especiales de valoración de derechos en el artículo 70 del Reglamento del ITPyAJD donde aparece como base imponible el valor real.

Lo expuesto en los párrafos precedentes supone la plataforma normativa básica sobre la que se asienta el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Los preceptos citados sirven de fundamento para obtener el valor de los bienes y derechos sujetos a este tipo impositivo. Se establecen las reglas a tener en cuenta a la hora de valorar los objetos imponibles entre los que con suma frecuencia se encuentran los bienes inmuebles.

2. BIENES INMUEBLES

Los bienes inmuebles aparecen definidos tanto en el Código Civil como en las normas reguladoras del impuesto objeto de estudio de este trabajo. El Código Civil detalla en su artículo 334 una relación de bienes inmuebles que junto con el artículo 335 nos permite definirlos como aquellos susceptibles de apropiación y que no pueden ser trasladados de un lugar a otro en forma absoluta o sin causar grave deterioro del bien inmóvil al que se encuentren unidos. Esta definición, sin embargo, no se adapta a aquellos inmuebles denominados por destino⁵, incorporación⁶ y analogía.

El artículo 3 de la Ley y del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se remiten, a este respecto, a lo que establezcan el Código Civil o, supletoriamente, el Derecho Administrativo. Adicionalmente, la normativa del impuesto añade una definición propia de bienes inmuebles: *“las instalaciones de cualquier clase establecidas con carácter permanente, siquiera por la forma de su construcción sean transportables, y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situadas no*

⁴ Artículo 25 de la Ley del ITPyAJD.

⁵ Números 5 y 6 del artículo 334 del Código Civil.

pertenezca al dueño de los mismos”. El Reglamento del Impuesto incluye, además, como inmuebles “*los buques destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa*”.

Esta variada tipología de bienes ha supuesto para la doctrina científica una materia de una amplia casuística que hay que delimitar caso por caso. Algunas resoluciones administrativas han estudiado este tema, con objeto del ITPyAJD, sobre la diferenciación entre bienes inmuebles y bienes muebles. De este modo, resulta destacable la consideración de las instalaciones solares fotovoltaicas⁷ y las concesiones administrativas de obras públicas o que comporten la posibilidad de efectuar obras públicas⁸ como bienes inmuebles y la importancia de diferenciar entre inmuebles y muebles en el acto o contrato sujeto a este tributo⁹.

Al tratar sobre la normativa reguladora del impuesto y, en concreto, sobre la base imponible del mismo surgen términos, conceptos y criterios en algunos casos difíciles de materializar en la realidad. Uno de ellos, empleado en las tres clases de hecho imponible del impuesto, es el valor real de los bienes que actúan como objetos imponibles. Fijar el valor real de cierto tipo de bienes como los inmobiliarios supone una tarea compleja y no exenta de subjetividad. Representa una cuestión a resolver por parte de los órganos jurisdiccionales y administrativos y por supuesto, de los contribuyentes. Precisamente dedicamos los epígrafes siguientes al estudio de esta cuestión.

⁶ Números 4 y 7 del artículo 334 del Código Civil.

⁷ Dirección General de Tributos. Consulta vinculante núm. V0023/10 de 18 enero. JT 2010\178 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

⁸ Dirección General de Tributos. Consulta vinculante núm. V2034/07 de 26 septiembre. JUR 2007\334091 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

⁹ Dirección General de Tributos. Consulta núm. 1873/03 de 11 noviembre. JUR 2004\20984 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

3. VALOR REAL Y CARGAS

3.1. CONCEPTO DE VALOR REAL

El valor real del bien transmitido o derecho constituido o cedido se presenta como el concepto jurídico indeterminado que inspira la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en sus tres modalidades en relación con los bienes inmuebles.

El Diccionario de la Real Academia Española define la palabra valor en sus dos primeras acepciones de la siguiente manera:

1. m. Grado de utilidad o aptitud de las cosas, para satisfacer las necesidades o proporcionar bienestar o deleite.
2. m. Cualidad de las cosas, en virtud de la cual se da por poseerlas cierta suma de dinero o equivalente.

La primera de las acepciones hace referencia al valor de uso mientras que la segunda definición se concibe como el valor de cambio.

Distintos autores como PERIS GARCÍA¹⁰ o COLOMER FERRÁNDIZ¹¹ han incidido en la importancia de la distinción entre valor de uso, valor de rendimiento y valor de cambio. De este modo, defienden la idoneidad de aplicar el valor de uso en aquellos tributos que consideren los bienes inmuebles como elementos patrimoniales estáticos mientras que el valor de rendimiento parece adecuado al tener en cuenta los inmuebles como fuentes productoras de renta. Por último y siendo de mayor relevancia para este trabajo, se encuentra el valor de cambio cuya consideración en aquellos impuestos que gravan la transmisión de bienes resulta lo más apropiado. En este mismo sentido se pronuncia el

¹⁰ PERIS GARCÍA, PURIFICACIÓN. *La valoración de los bienes en el Ordenamiento Tributario Español*. Revista Valenciana de Hacienda Pública. Palau 14. Núm 22. 1994. Pág. 25.

¹¹ COLOMER FERRÁNDIZ, CARLOS. *Valoración fiscal de inmuebles. Relaciones entre los impuestos*. Ed. Fundación Universitaria San Pablo C.E.U. 1999. Valencia. Pág. 10.

profesor VARONA ALABERN al destacar la coherencia interna que debe inspirar a cada impuesto¹².

Una vez analizado el término «valor», procede centrarse en la expresión valor real. Como acertadamente señala el profesor VARONA ALABERN *“Posiblemente, el término real sea el que menos significado añade al de valor, si se considera que cuando se utiliza sólo este último término, desprovisto de cualquier otro que lo complete, no puede referirse a otro concepto si no es al de valor real”*¹³. El concepto de valor real se emplea como un concepto objetivo, pues su fijación no va a depender de la voluntad de las partes. En su favor hay que destacar la flexibilidad del concepto. Por un lado, su utilización permite gravar la efectiva capacidad económica del adquirente¹⁴ en aquellos casos en que el precio satisfecho sea cierto por tratarse de subastas públicas, intervención de la Administración en la operación o, simplemente, porque no ha habido ocultación del importe de la transmisión. En segundo lugar, se ha reconocido jurisprudencialmente que la cláusula valor real actúa además con una función antifraudatoria en aquellos casos en los que cabe sospechar que existe ocultación de parte del precio de la operación¹⁵. Ambas atribuciones del concepto valor real son complementarias visto que lo que se busca es determinar el importe real de la operación de que se trate sin incurrir en contradicción el hecho de que un mismo bien pueda tener distinto valor dependiendo de la operación en que se transmita. Por ejemplo, dos inmuebles de las mismas características transmitidos en el mismo momento pueden tener distinto valor uno del otro en cada una de sus operaciones y la cláusula valor real permite aceptar como válidos ambos valores.

En todo caso, no cabe desconocer alguna deficiencia en torno a este concepto. Y es que el legislador debería haber delimitado qué se entiende por

¹² VARONA ALABERN, JUAN ENRIQUE. *Impuesto sobre el Patrimonio: Valoración de bienes inmuebles*. Ed. Lex Nova. 1999. Valladolid. Pág. 25.

¹³ VARONA ALABERN, JUAN ENRIQUE. *Impuesto sobre el Patrimonio: Valoración de bienes inmuebles*. Ob. cit. Pág. 22.

¹⁴ Vid. en este sentido, COLOMER FERRÁNDIZ, CARLOS. *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Normativa Comentada*. Centro de Estudios Madrid. 2005. Madrid. Pág. 163.

¹⁵ Así, MARCOS CARDONA, M. *La comprobación de valores de inmuebles: soluciones adoptadas por las CCAA*. Dijusa, D. L. 2002. Madrid. [versión electrónica - base de datos VLex España]

valor real de los bienes, como exigencia de los siguientes postulados constitucionales: principio de reserva de ley, capacidad económica y seguridad jurídica¹⁶. Se ha afirmado, igualmente en esta línea, que la gran indefinición del término “*valor real es un atentado a los principios generales del ordenamiento financiero*”¹⁷ ya que su uso es “*como no decir nada*” y supone una vulneración de los principios de reserva de ley y seguridad jurídica.

En este contexto de incertidumbre e indefinición en materia de valoraciones se ha llegado incluso a sostener en términos muy duros, a propósito del análisis del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pero que es perfectamente extrapolable a la dinámica del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, que el valor real se configura como un concepto jurídico indeterminado por el legislador a fin de evitar comprometerse con el contribuyente desde la misma 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 real¹⁸.

En este punto resulta interesante la contraposición de las teorías derivadas del valor real expuestas por JOSÉ LUIS Y FRANCISCO JAVIER GARCÍA GIL¹⁹. Estos autores manifiestan que la teoría subjetiva del valor real hace referencia a lo realmente pagado por un bien, es decir, el precio efectivamente pagado. Por el contrario, la teoría objetiva defiende la equivalencia entre valor real y un valor teórico de mercado del bien, independientemente del importe de la operación sujeta al impuesto. Por último, resumen la teoría intermedia como aquella por la cual el valor real se refiere al precio realmente pagado pero que, sin embargo, como consecuencia de la comprobación de valores y su resultado, el valor comprobado, se hace equivaler al precio de mercado del bien. Los autores consideran que la teoría objetiva sobre interpretación del valor real es la más

¹⁶ PERIS GARCÍA, PURIFICACIÓN. *La valoración de los bienes en el Ordenamiento Tributario Español*. Ob. cit. Pág. 42.

¹⁷ ANGULO CASCÁN, ALBERTO. *Valoración fiscal de acciones, bienes y derechos*. Marcial Pons. Madrid. 2000. Pág. 26.

¹⁸ En este sentido, ALONSO GONZÁLEZ, LUIS MANUEL. *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Instituto de Estudios Económicos. Madrid. 2001. Pág. 60.

¹⁹ GARCÍA GIL, JOSÉ LUIS; GARCÍA GIL, FRANCISCO JAVIER. *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Dijusa 2004. Tercera Edición. Pág. 1049 - 1051.

correcta dado su realismo y su concordancia entre la definición de valor real como precio teórico de mercado y los medios de comprobación del artículo 57 de la Ley General Tributaria tendentes a determinar el valor de mercado. En nuestra opinión, esta teoría coincide con la posición sobre interpretación del valor real que ha tomado la jurisprudencia, como veremos más adelante. Sin embargo, dudamos si la teoría objetiva consigue abarcar aquellos casos donde el valor de mercado del bien no representa el montante de la operación gravada por tratarse de supuestos como subastas públicas, ventas de viviendas de protección oficial o, simplemente, transacciones donde entran en juego circunstancias que modifican el precio de la operación sin variar el valor de mercado del bien transmitido (por ejemplo, necesidad de liquidez del vendedor o desinformación relativa al valor de mercado del inmueble por parte de los intervinientes en la operación).

Como se ha visto, el valor real como concepto jurídico indeterminado no se define en las normas tributarias ni de ninguna otra clase. Por ello, para entender su significado y su concreción práctica, además de a las aportaciones doctrinales, se debe acudir a la jurisprudencia y la doctrina administrativa.

Una amplia jurisprudencia ha acometido la tarea de acotar el significado del valor real, pudiendo destacar la conocida Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de mayo de 1991²⁰. Partiendo de la base de lo dispuesto en el artículo 12 de la LGT sobre interpretación de las normas tributarias²¹, la sentencia manifiesta la inexistencia de un sentido jurídico o técnico de lo que significa el concepto “real”. Bajo un sentido usual, el Tribunal Supremo entiende por real lo existente, lo verdadero, lo no ilusorio, no imaginario ni ficticio y no de mera apariencia. De este modo, finalmente expone que *“valor real será, por lo tanto, la estimación económica o precio verdadero, no ilusorio, meramente aparente ni imaginario de una cosa”*. La Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 1995²² también recoge esta definición de valor real, mientras que en otra

²⁰ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 7 mayo de 1991. RJ\1991\4132 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

²¹ Artículo 12.2 de la LGT: *“En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”*.

²² Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 18 marzo de 1995. RJ\1995\2499 [versión electrónica – base de datos Aranzadi].

resolución²³, se pronuncia sobre el valor real en los siguientes términos: “*es una consideración más de las relaciones entre los sujetos y las cosas, en este caso las relaciones de cambio que se producen en la vida económica, como expresión y cuantificación del valor o apreciación que cada una de ellas tiene para los sujetos que desean adquirirlas o transmitir las*”. La búsqueda del valor real, en lugar del precio de la operación y su consideración como base imponible del impuesto, surgió para liberar a la Administración de la dificultad de conseguir pruebas directas del precio. Supone una solución pragmática mediante una *finta legis*²⁴. Esto es lo que entendemos como función antifraudatoria del valor real.

El Tribunal Constitucional en Sentencia de 19 de julio de 2000²⁵ indica que el valor real “*es una magnitud indeterminada, en tanto que ni determina qué debe entenderse por valor real, ni especifica los parámetros que deben emplear en todo caso los sujetos pasivos del ITP para determinarlo, razón por la cual las discrepancias en relación con la valoración de los bienes y derechos no sólo son lógicas y razonables, sino incluso frecuentes*”. La sentencia señala el conocimiento por parte del legislador de la dificultad de concreción del valor real. Como consecuencia de ello, se permite a los contribuyentes realizar consultas a la Administración sobre el valor de los bienes y derechos que vayan a ser objeto de transmisión o adquisición²⁶. Esta posibilidad, pese a eliminar la inseguridad jurídica que conlleva la indeterminación de la base imponible del ITPyAJD, no resulta satisfactoria para aquellos contribuyentes que, sin ocultar parte del precio de la operación, asignaran al inmueble un monto inferior al señalado por la Administración en esta consulta.

²³ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 5 octubre de 1995. RJ\1995\9691 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

²⁴ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 25 junio de 1998. RJ\1998\4518 [versión electrónica – base de datos Aranzadi].

²⁵ Tribunal Constitucional (Pleno) Sentencia núm. 194/2000 de 19 julio. RTC\2000\194 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

²⁶ Artículos 34 y 90 de la LGT.

En esta línea, algunas sentencias de Tribunales Superiores de Justicia²⁷ han acogido la misma idea de indeterminación de la regla general de la base imponible del Impuesto en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas al definirla como una “*magnitud indeterminada*”.

Por su parte, la doctrina administrativa mediante sus órganos de cabecera, el Tribunal Económico Administrativo Central y la Dirección General de Tributos, se alinea también con la jurisprudencia al defender que la base imponible del impuesto no está constituida por el precio sino por el valor de los bienes²⁸ y que el concepto de valor real no viene determinado por la normativa tributaria²⁹.

Dado que la magnitud que debe tenerse en cuenta para la cuantificación del tributo no resulta de la aplicación de una regla matemática a un hecho empíricamente constatable, sino que es teórica, ideal, precisa de una actividad de valoración de los hechos, a efectos de la aplicación del concepto jurídico indeterminado. En este sentido, como veremos en el apartado correspondiente, la doctrina académica y la jurisprudencia han resuelto la indeterminación del valor real incorporándolo, en general, bajo el significado del valor de mercado.

En nuestra opinión, destacaríamos la flexibilidad y el rol antifraudatorio del concepto de valor real del bien inmueble por el cual se permite a la Administración buscar aquél en lugar del importe de la transmisión. Sin embargo, su aplicación, en nuestra opinión, presenta contradicciones. En algunos supuestos, por ejemplo, en las subastas públicas se acepta como cierto,

²⁷ Tribunal Superior de Justicia de Galicia, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª) Sentencia núm. 1779/2003 de 30 diciembre. JT\2004\789 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) Sentencia núm. 252/2005 de 17 marzo. JUR\2005\103387 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) Sentencia núm. 697/2005 de 17 junio. JUR\2006\228292 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

²⁸ Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 14 enero 1993. JT\1993\208 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 10 marzo 1993. JT\1993\607 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

²⁹ Dirección General de Tributos. Consulta núm. 0525-03 de 10 de abril de 2003. JUR\2003\111907 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Dirección General de Tributos. Consulta vinculante núm. V1091-06 de 12 de junio de 2006. JUR\2006\205038 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

es decir, como valor real el valor de adjudicación de los inmuebles. Por el contrario, ese mismo importe declarado sobre el mismo inmueble como base imponible del ITPyAJD en otra operación distinta a aquellas puede resultar sospechoso para la Administración y proceder a la comprobación de valores. En este sentido, la honestidad del contribuyente que declara el precio efectivamente satisfecho siendo inferior al valor comprobado se ve cercenada en favor de aquellos contribuyentes que, pese a ocultar parte del importe de la operación, declaren un monto superior al valor comprobado.

3.2. IDENTIFICACIÓN Y APLICACIÓN DE LAS CARGAS

En las transmisiones de cualquier tipo de bienes es posible la existencia de cargas sobre dichos bienes. Las cargas que afectan a la base imponible del ITPyAJD se prevén en los artículos 25 de la Ley y 64 del Reglamento en cuanto a las Operaciones Societarias y en los artículos 10.1 de la Ley y 37 del Reglamento en lo relativo a las Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

En las Operaciones Societarias se establece que en cierto tipo de operaciones³⁰ la base imponible consistirá en el valor real de los bienes o derechos aportados minorado por las cargas y gastos que fueren deducibles y por el valor de las deudas que queden a cargo de la sociedad. En este punto, resulta de interés acudir a la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre del 2011 en cuyo Fundamento de Derecho Cuarto se afirma que en la disminución de capital y en la disolución de la sociedad no cabe deducir los gastos y deudas del valor real de los bienes y derechos que se adjudiquen a los socios. Esta misma idea es explicada con exquisita claridad por el Tribunal Económico Administrativo Central³¹. En el caso de ampliaciones de capital

³⁰ Operaciones realizadas por sociedades que no limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios y las aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social (por ejemplo, aportaciones de los socios para reponer pérdidas sociales). En este sentido, se puede acudir a la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 6 de octubre de 2011. RJ\2011\7583 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

³¹ Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 14 noviembre 2013. JT\2014\1299 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

mediante la aportación inmuebles hipotecados, la sociedad debe liquidar el impuesto tanto por Operaciones Societarias (en el importe efectivo de capital aportado) como por Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en la suma de la deuda asumida por la hipoteca). Sin embargo, en la disminución de capital o disolución de la sociedad los sujetos pasivos tan solo afrontan el hecho imponible de las Operaciones Societarias puesto que la base imponible consiste en el valor bruto del inmueble hipotecado que se ha adjudicado cada socio. En este caso, no se deducen las cargas o gravámenes que pesen sobre el inmueble.

Por otro lado, en el ámbito del ITPO es necesario distinguir entre las cargas deducibles y las no deducibles de la base imponible. Ambos artículos³² legal y reglamentario establecen que *“serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas, aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.”*

El artículo 37.2 del Reglamento acota las cargas deducibles a aquellas de naturaleza perpetua, temporal o redimible que afecten y estén establecidas directamente sobre los bienes transmitidos. Además, deben disminuir el valor de los objetos imposables y ser de naturaleza real. El Reglamento específicamente señala que no serán cargas deducibles las deudas, aunque se hallen garantizadas con prenda o hipoteca. Ello con base en que estas garantías tienen incidencia en el precio o contraprestación de la operación, mas no en el valor real del bien o derecho transmitido.

La Jurisprudencia se ha pronunciado a este respecto diferenciando entre cargas y deudas de naturaleza urbanística afirmando que *“una cosa es la existencia de deudas pendientes, para cuya garantía puede haber una afección del bien, pero que no reduce el denominado valor real, y otra bien distinta que las obras de urbanización no estén ejecutadas, lo que, si incide en aquel valor, que es el relevante a los efectos del ITPO”*³³.

³² Artículos 10.1 de la Ley y 37 del Reglamento del ITPyAJD.

³³ Como ejemplo pueden verse las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Burgos (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Única) Sentencia núm. 143/2001 de 27 marzo. JT\2001\494 [versión electrónica - base de datos Aranzadi], Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares, (Sala de lo Contencioso-Administrativo) Sentencia núm. 809/2002 de 1 de octubre. JT\2003\18 [versión electrónica - base de datos Aranzadi] y Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Málaga (Sala

Por su parte, otros pronunciamientos jurisprudenciales³⁴ confirman la legalidad de las liquidaciones complementarias giradas por las haciendas autonómicas incluyendo en la base imponible las cargas registrales que subsisten tras la adquisición de un inmueble en una subasta judicial. En ningún caso, esta corriente jurisprudencial contraviene la prohibición de la Administración de efectuar la comprobación de valores en los supuestos en los que el inmueble ha sido transmitido en virtud de subasta judicial, pues la intervención judicial ha de considerarse garantía suficiente de la realidad del valor del bien así transmitido, de lo que resulta que, en principio, al no ser posible la comprobación de valores, la base imponible del impuesto coincidirá con el precio de adjudicación³⁵. Decimos, en principio, puesto que en aquellos supuestos como la adjudicación de inmuebles en subasta pública en que el contribuyente declara como base imponible el precio de remate sin añadir las cargas que asume al adjudicarse el bien, la Administración puede corregir la defectuosa declaración del sujeto pasivo. De esta manera, girará una liquidación por la suma del precio de remate y las cargas asumidas por el adjudicatario. Lo que le está vedado a la Administración es la valoración *ex novo* del bien inmueble subastado.

Adicionalmente, se debe tener en cuenta la presunción de la deducción de cargas establecida en el artículo 38 del Reglamento del impuesto. Se trata de una presunción *iuris tantum* en virtud de la cual se entiende que todas las cargas, deducibles o no, han sido rebajadas por los interesados para fijar el precio, por lo que para fijar el valor declarado de los bienes transmitidos se deberá sumar al precio fijado por las partes el importe de las cargas no deducibles. Ello salvo retención o reserva expresa por el adquirente para su

de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia núm. 2930/2015 de 30 diciembre. JUR\2016\111069 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

³⁴ Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia núm. 1966/2008 de 11 de septiembre. JT\2008\1404 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Málaga (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia núm. 391/2007 de 26 de febrero. JT\2007\986 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, (Sala de lo Contencioso-Administrativo) Sentencia de 26 de septiembre de 2002. JUR\2002\282478 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

³⁵ Artículo 39 del Reglamento del ITPyAJD.

pago, que se acredite que están satisfechas por entero o que ya se han tenido en cuenta para fijar el precio que incluye el importe pendiente de las mismas. Esta última posibilidad, lógica por otra parte, supone desvirtuar la presunción *iuris tantum* mediante las pruebas oportunas.

Del análisis de la interacción en la regulación de la base imponible de la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas entre los conceptos base imponible, valor real y cargas se observa una ambigüedad. Los artículos 10 y 37 de la Ley y Reglamento del impuesto, respectivamente, identifican en su redacción, por un lado, la base imponible con el valor real y, por otro lado, la base imponible con el valor real disminuido por las cargas deducibles. Así lo entiende también parte de la doctrina académica³⁶ con la que acordamos en señalar esta dicotomía en la base imponible.

En la modalidad de Operaciones Societarias, al fijar la base imponible se emplean diversos conceptos como importe nominal, valor neto y valor real. Este hecho exige precisar, sin dejar lugar a dudas, cuál debe ser, en cada caso, la base imponible y cómo debe calcularse sin incurrir en contradicciones o ambigüedades. De este modo, vemos como, en este caso, el empleo de diferentes conceptos para fijar la base imponible no cae en incoherencias como si sucede en el supuesto del ITPO.

4. DISTINCIÓN FIGURAS AFINES

Una vez analizado el término “valor real”, conviene hacer referencia a los distintos conceptos que nutren la normativa del impuesto a la hora de valorar los bienes inmuebles. Como ya se adelantó en el apartado correspondiente al valor real, el valor de mercado juega un papel preponderante en el ITPyAJD. Junto a éste, conceptos como valor neto, comprobado, catastral, entre otros, se utilizan en los textos normativos del impuesto para determinar con mayor

³⁶ MUÑOZ DEL CASTILLO, JOSÉ LUIS; VILLARÍN LAGOS, MARTA; DE PABLO VARONA, CARLOS. *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Ed. Thomson Civitas. Segunda Edición. Pág. 216.

precisión la riqueza que se intenta gravar. A continuación, se analizan estos términos con especial hincapié en el valor de mercado.

4.1. VALOR DE MERCADO

El valor de mercado es un concepto jurídico indeterminado con una importante relevancia dentro del ordenamiento jurídico tributario y, en específico, en el ITPyAJD. Como se verá más adelante, el valor de mercado inspira el resto de conceptos que tratan de cuantificar la base imponible del impuesto. Pese a ello, su aparición en la normativa reguladora del tributo es nula. No se le menciona en ninguna ocasión en la Ley ni en el Reglamento del ITPyAJD. Por tanto, la importancia del valor de mercado no deriva de su inclusión en la normativa del impuesto sino de la constante remisión que hacen tanto los órganos administrativos como los judiciales y la doctrina académica a este concepto.

El valor de mercado entra con fuerza en la interpretación del concepto jurídico indeterminado “valor real” en virtud de una ya consolidada jurisprudencia del Tribunal Supremo. El concepto de valor real no puede ignorar su parentesco con el valor de mercado³⁷, al ser la única posibilidad de reflejar lo verdadero, lo no ilusorio o meramente aparente. Esta línea argumental también la sostiene PLAZA VÁZQUEZ al afirmar que “*las alternativas para definir el valor real de forma distinta a la de valor normal de mercado, sencillamente, no existen*”³⁸ y su conclusión sobre la “*coincidencia rotunda, plena e indubitada, aún en sus simples formulaciones genéricas, entre las expresiones valor normal de mercado y valor real*”³⁹. La utilización como base imponible y de valoración de los bienes inmuebles del valor real de los mismos obliga a los Tribunales a acudir a términos cuantificables. En este sentido, los

³⁷ CAAMAÑO ANIDO, MIGUEL ÁNGEL. *Régimen fiscal de las donaciones*. IEF-Marcial Pons. Madrid. 1992. Pág. 173.

³⁸ PLAZA VÁZQUEZ, AMANCIO L. *El Valor Real Tributario. Estudio en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de sus relaciones con otros valores tributarios*. Editorial Aranzadi. Navarra. 2000. Pág. 63.

³⁹ PLAZA VÁZQUEZ, AMANCIO L. *El Valor Real Tributario. Estudio en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de sus relaciones con otros valores tributarios*. Ob. cit. Pág. 72.

órganos judiciales han incidido en la estrecha relación entre valor real y valor de mercado. La sentencia del Tribunal Supremo de 7 de mayo de 1991, ya citada con anterioridad para analizar la interpretación del valor real, señala que *“es indudable que la realidad del valor de una cosa vendrá determinada, mejor que por otros procedimientos, por su oferta al público en un mercado libre, con posibilidad de ofertas varias o pujas a la llana [...] Pues bien, frente a este valor de mercado, han de ceder otros valores no sólo por anteriores, sino por inferiores, que por lo tanto, no reflejan lo verdadero, lo no ilusorio o meramente aparente, y que por ello, al no ser reales, no pueden calificarse como el valor real”*. Diversas sentencias del mismo órgano afirman en la misma línea que *“el valor real pretende alcanzar y conocer el importe cierto de los actos o contratos gravados dentro del mercado”*⁴⁰ y señalan que *“el verdadero valor de un bien es el precio que está dispuesto el mercado a pagar por él; y, por tanto, también será éste su valor real”*⁴¹. La sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 1986 recoge que el ITPyAJD *“deberá girarse no sobre el precio o valor declarado, sino sobre el verdadero valor de los bienes transmitidos. De este modo, se persigue que el Impuesto grave el auténtico y real valor de los bienes cuya transmisión es objeto de gravamen de forma tal, que aquél coincida o sea el equivalente del precio que por los bienes aludidos se pague en el mercado, y no en la concreta transmisión generadora del gravamen, ya que dicho precio de mercado, y no otro, es el verdadero precio de los referidos bienes transmitidos y, por ello, el que ha de ser objeto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales”*.

Por el contrario, algunas posturas doctrinales diferencian valor real y valor de mercado. En este sentido, autores como PLAZA VÁZQUEZ⁴² han matizado que los argumentos esgrimidos para esta distinción resultan simplemente nominales. Para llegar a esta conclusión, el autor inicia su argumentación aceptando la polivalencia de los conceptos de valor real y valor de mercado. De este modo,

⁴⁰ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 5 de octubre de 1995. RJ\1995\9691 [versión electrónica – base de datos Aranzadi].

⁴¹ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 1 diciembre 1993. RJ\1993\9293 [versión electrónica – base de datos Aranzadi].

⁴² PLAZA VÁZQUEZ, AMANCIO L. *El Valor Real Tributario. Estudio en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de sus relaciones con otros valores tributarios*. Ob. cit. Pág. 70.

afirma que existen múltiples valores de mercado en virtud de factores como la multiplicidad de funciones que el legislador puede atribuir a cada norma de valoración (por ejemplo, función antidefraudatoria o función de medición de la riqueza gravada). Pese a ello, concluye que las teorías que diferencian al valor real del valor de mercado prescinden de la fórmula abstracta de interpretación de los mismos en favor de concretos valores real y de mercado a los que se les ha asignado previamente un contenido concreto.

Dada la importancia del valor de mercado en el conjunto del ordenamiento jurídico tributario y en relación con los bienes inmuebles, el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario ha incluido en su artículo 23 una definición del mismo. En este sentido, considera al valor de mercado como *“el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas”*. Muy significativa resulta la definición de este valor recogida en la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras: *“Es el precio al que podría venderse el inmueble, mediante contrato privado entre un vendedor voluntario y un comprador independiente en la fecha de la tasación en el supuesto de que el bien se hubiere ofrecido públicamente en el mercado, que las condiciones del mercado permitieren disponer del mismo de manera ordenada y que se dispusiere de un plazo normal, habida cuenta de la naturaleza del inmueble, para negociar la venta”*. Por otro lado, la ley del Impuesto sobre Sociedades establece que el valor de mercado será el que hubiera sido acordado entre partes independientes.

Sin embargo, como bien señala VARONA ALABERN, estas definiciones sólo reducen el problema ya que aún persiste el suficiente relativismo para dificultar la identificación y concreción de dicho valor. El autor continúa intentando determinar el valor de mercado desde una visión práctica al afirmar que *“hay que vincular el valor de mercado a la venta del bien en condiciones normales de mercado, esto es, de libre competencia. Ahora bien, el valor en venta tampoco es una magnitud económica precisa porque depende de muchos y diversos factores. En rigor, solo cabría hablar de valor de mercado a posteriori, tras haberse producido la venta del inmueble, ya que sólo en ese*

momento se podría conocer con exactitud el precio de venta efectivo en condiciones de libre competencia. Por tanto, el valor de mercado será un valor aproximado, nunca exacto que se deberá calcular en atención a los precios de venta efectivos...”⁴³.

En síntesis, el valor de mercado supone un paso más en la tarea de concretar el valor real. Sin embargo, su naturaleza como concepto jurídico indeterminado no permite establecer unas reglas precisas sobre su cuantificación. Pese a cumplir la función de acotar el significado del valor real, el valor de mercado no elimina completamente la inseguridad jurídica que deriva de la valoración de los inmuebles en el ITPyAJD. Por ello, la controversia entre la Administración y los contribuyentes en materia de valoración inmobiliaria continúa vigente.

Además, como ya señalamos respecto del valor real, vemos como la misma flexibilidad que atribuíamos al valor real resulta aplicable al valor de mercado.

4.2. OTROS VALORES

A lo largo de las normas reguladoras del ITPyAJD se presentan, especialmente en los respectivos apartados sobre las bases imponibles de las tres modalidades del impuesto, determinados conceptos y términos que conviene definir. Se trata de enunciados como valor declarado, comprobado, neto, catastral o de adquisición, precio y contraprestación. Dentro de este grupo de conceptos, cabe destacar la incidencia en este tributo del valor catastral, pese a sólo ser citado en la normativa del impuesto en dos ocasiones. En este punto, es reseñable la distinción del profesor VARONA ALABERN entre “*valores concretos, únicos y fácilmente identificables y otros valores en los que no concurren estas características*”⁴⁴. De esta manera, incluye bajo la primera

⁴³ VARONA ALABERN, JUAN ENRIQUE. *El Valor Catastral: su Gestión e Impugnación*. Editorial Aranzadi. Tercera Edición. 2001. Pág. 310.

⁴⁴ VARONA ALABERN, JUAN ENRIQUE. *Impuesto sobre el Patrimonio: Valoración de bienes inmuebles*. Ob. cit. Págs. 20-21.

categoría a los valores comprobado y declarado mientras que señala como ejemplo del segundo grupo a los valores de mercado y real.

En mayor o en menor medida, todos los conceptos incorporados en el ITPyAJD para la valoración de inmuebles que se citan en los párrafos siguientes guardan relación con el valor de mercado. Ello como consecuencia de que el valor de mercado representa la más perfecta cuantificación económica de un bien o derecho.

Iniciamos el análisis de la serie de conceptos que establece la normativa del impuesto refiriéndonos al valor neto. Este tipo de valor se recoge en concreto en los apartados de la base imponible destinados a la cuantificación de las concesiones administrativas en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales y las aportaciones de los socios en la modalidad de Operaciones Societarias. El valor neto incluido en la valoración de concesiones administrativas carece de efecto alguno sobre los inmuebles por lo que es procedente obviar su análisis dado el objeto de estudio de este trabajo. Sin embargo, el valor neto, como concepto plasmado en los artículos 25 y 64 de la Ley y Reglamento, respectivamente, sí influye en la valoración de los bienes inmuebles en las operaciones societarias. En dichos preceptos, el legislador se apresura en definir el valor neto como el resultado de disminuir del valor real las cargas deducibles y las que queden a cargo de la sociedad. Pese a la pérdida de virtualidad del valor real en este artículo como base imponible, hay que reconocer la manera clara en que se especifica el cálculo de la base imponible como ya se reflejó en el apartado de este trabajo dedicado a las cargas. Ha de apuntarse, en todo caso, que la aplicación del artículo 25.2 de la Ley del ITPyAJD se circunscribe, principalmente, como lo ha venido estableciendo la jurisprudencia, a aquellos casos definidos como *“reposición del capital social, o si se prefiere las aportaciones de los socios para equilibrar el capital con el patrimonio social, disminuido a causa de pérdidas”*⁴⁵.

⁴⁵ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 20 de octubre de 2006. RJ\2006\8106 [versión electrónica – base de datos Aranzadi].

Autores como COLOMER FERRÁNDIZ⁴⁶ destacan la interrelación e identificación entre valor neto y valor real en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y justifican el empleo de ambos términos en virtud de la composición de las masas hereditarias conformadas por bienes, derechos y débitos. Esta interpretación con la que coincidimos, se podría trasladar a nuestro juicio al ámbito del ITPyAJD dada la utilización de los mismos conceptos para establecer la base imponible. En este sentido se pronuncia el Tribunal Supremo al alegar que *“no puede aceptarse que un mismo bien tenga un valor distinto cuando se vende y cuando se don [...] sin que el hecho de que en un caso la transmisión sea onerosa y en otra lucrativa tenga por qué influir en el valor del bien, que es una circunstancia objetiva, totalmente ajena al negocio jurídico del que es objeto”*⁴⁷.

Por otro lado, el valor de adquisición es un concepto apenas mencionado en la normativa del impuesto. En dos ocasiones aparece recogido exclusivamente en el artículo 39 del Reglamento del ITPyAJD, precepto en el que la sentencia del TS de 3 de noviembre de 1997 tuvo en su momento un importante impacto al anular parte de su contenido. Sin embargo, su aplicación práctica está sumamente extendida dada su relevancia en los procesos de subastas judiciales, notariales y administrativas. La citada sentencia del Tribunal Supremo de 1997 cuyo contenido ha sido con posterioridad recogido constantemente por la jurisprudencia⁴⁸, tras catalogar como *“muy confuso y desafortunado”* el contenido de este precepto, añadió en su fundamento de derecho tercero, la equivalencia entre el valor de adquisición y el precio de remate, alejándolo de otros conceptos determinables por autoridades o funcionarios.

⁴⁶ COLOMER FERRÁNDIZ, CARLOS. *Valoración fiscal de inmuebles. Relaciones entre los impuestos*. Ob. cit. Pág. 52.

⁴⁷ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 18 de marzo de 1991. RJ\1991\2887 [versión electrónica – base de datos Aranzadi].

⁴⁸ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 17 de diciembre de 1997. RJ\1998\505 [versión electrónica – base de datos Aranzadi].

Tribunal Superior de Justicia de C. Valenciana, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª) Sentencia núm. 638/2013 de 28 de mayo. JT 2013\1548 [versión electrónica – base de datos Aranzadi].

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Málaga (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia núm. 391/2007 de 26 de febrero. JT 2007\986 [versión electrónica – base de datos Aranzadi].

El valor declarado y el valor comprobado mantienen un estrecho vínculo en su cometido de actuar como valor real, es decir, como base imponible del impuesto. En relación con estos términos podría decirse que el legislador ha estado más influido por buscar el valor mayor⁴⁹ entre ellos que el valor real del bien o derecho transmitido. Corrobora esta afirmación el artículo 46.3 de la Ley al disponer que *“cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible. Si el valor resultante de la comprobación o el valor declarado resultase inferior al precio o contraprestación pactada, se tomará esta última magnitud como base imponible”*. Por tanto, ambos valores pueden tener la consideración de base imponible a efectos de liquidar la cuota del impuesto. La prevalencia del valor declarado frente al valor comprobado cuando aquel sea superior le otorga el carácter de “mínimo”, debiendo declararse como base imponible el valor declarado o uno superior, pero nunca inferior⁵⁰.

En referencia únicamente al valor declarado, este concepto traslada la actividad valorativa en exclusiva al contribuyente⁵¹, limitándose la Administración, en su caso, a la comprobación del valor reflejado por el obligado tributario. Este valor declarado es el establecido en los documentos públicos inscribibles en los Registros de la Propiedad. Mencionado en numerosas ocasiones a lo largo de la normativa, el valor declarado surte efectos en virtud del artículo 96.2 del Reglamento evitando infracciones tributarias si se siguieran en la liquidación del impuesto las pautas de la valoración de bienes del Impuesto sobre el Patrimonio. La importancia de la base imponible declarada por el contribuyente se veía reforzada por la presunción de legalidad

⁴⁹ Cfr. MUÑOZ DEL CASTILLO, JOSÉ LUIS; VILLARÍN LAGOS, MARTA; DE PABLO VARONA, CARLOS. *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Ob. cit. Pág. 215.

⁵⁰ Vid. GARCÍA GIL, JOSÉ LUIS; GARCÍA GIL, FRANCISCO JAVIER. *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Ob. cit. Pág. 1056.

⁵¹ Vid. COLOMER FERRÁNDIZ, CARLOS. *Valoración fiscal de inmuebles. Relaciones entre los impuestos*. Ob. cit. Pág. 13.

que le otorgaba la anterior Ley General Tributaria. Dicha presunción, sin embargo, no se extendía al valor resultante de la comprobación de valores⁵².

Por otro lado, el valor comprobado se obtiene mediante un procedimiento administrativo de comprobación de valores. En este procedimiento, la Administración se hace valer de la posibilidad, en ningún caso obligatoriedad⁵³, de emplear los medios fijados en el artículo 57 de la Ley General Tributaria. Su fijación requiere, inexorablemente, del previo pronunciamiento del contribuyente determinando el valor declarado. Resulta lógica la idea de que para iniciar la comprobación de valores previamente deba existir un valor, siendo éste el valor declarado por el contribuyente puesto que carecería de sentido revisar un valor de la propia Administración⁵⁴ como pudiera ser el valor catastral. El valor comprobado goza de una gran relevancia hasta el punto de que el legislador le otorga la consideración de valor real, es decir, actúa como base imponible si fuera superior al valor declarado por el sujeto pasivo del impuesto. En esta línea, el Tribunal Supremo⁵⁵ ha destacado la notoria influencia que ha tenido el valor comprobado en la doctrina y en la Administración al inducir *“una transustanciación del tributo, consistente en mantener que el objeto de éste ya no era gravar el importe cierto de las transmisiones onerosas, sino un valor teórico de mercado, independiente y superpuesto al importe de la operación económica gravada”*. Adicionalmente, su importancia en el conjunto del sistema tributario español es innegable dada su inmersión de manera directa e indirecta en otros impuestos como el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El valor catastral, fijado por la Administración, se define en el artículo 22 de la Ley del Catastro Inmobiliario como “el determinado objetivamente para cada bien inmueble a partir de los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario y

⁵² Vid. al respecto, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de C. Valenciana, (Sala de lo Contencioso-Administrativo) Sentencia núm. 393/1996 de 15 mayo. JT 1996\717 [versión electrónica – base de datos Aranzadi].

⁵³ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 6 de octubre de 2011. RJ\2011\7583 [versión electrónica – base de datos Aranzadi].

⁵⁴ VARONA ALABERN, JUAN ENRIQUE. *Impuesto sobre el Patrimonio: Valoración de bienes inmuebles*. Ob. cit. Pág. 46.

⁵⁵ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 5 de octubre de 1995. RJ\1995\9691 [versión electrónica – base de datos Aranzadi].

estará integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones”. La propia normativa del Catastro Inmobiliario prohíbe asignar a un inmueble un valor catastral superior a su valor de mercado⁵⁶. La tendencia del valor catastral hacia el valor de mercado se pone de manifiesto desde los estudios de mercado necesarios para elaborar las ponencias de valores hasta el empleo de coeficientes reductores del valor de mercado. En este sentido se pronuncia el profesor VARONA ALABERN al afirmar que *“el valor catastral sería el resultado de transformar un valor de cambio en un valor de uso, o más en concreto, sería el reflejo de un valor de mercado que ha experimentado una mutación sustancial”*⁵⁷. La inconcreción que podría haber supuesto la alusión al valor de mercado para la determinación del valor catastral fue resuelta por la Orden de 14 de octubre de 1998 sobre aprobación del módulo de valor M y del coeficiente RM y sobre modificación de Ponencias de valores por la que se fijó el coeficiente de relación del valor catastral respecto del mercado en 0,5. De esta forma, para cuantificar el valor catastral se tiene en cuenta la incidencia del valor de mercado y una vez obtenido aquél se extraería el valor de mercado aplicando la proporcionalidad establecida en la Orden. En definitiva, multiplicando por dos el valor catastral se hallaría el valor de mercado del inmueble.

El legislador ha utilizado el valor catastral en la normativa del ITPyAJD, únicamente, en lo relativo al cálculo de la base imponible de los contratos de aparcería de fincas rústicas. En estos supuestos servirá de base el 3 por 100 del valor catastral asignado en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles a la finca objeto del contrato, multiplicado por el número de años de duración del contrato. De forma indirecta, el valor catastral tiene mayor incidencia en este impuesto a través de las reglas de valoración del Impuesto sobre el Patrimonio, concretamente, en los casos de excesos de adjudicación en las sucesiones, en el régimen sancionador y en las reglas de competencia territorial.

⁵⁶ Artículo 23.2 de la Ley del Catastro Inmobiliario.

⁵⁷ VARONA ALABERN, JUAN ENRIQUE. *El Valor Catastral: su Gestión e Impugnación*. Ob. cit. Pág. 309.

En este punto cabe añadir que la aplicación práctica del valor catastral es mucho mayor dada su utilización para calcular la base imponible en las transmisiones de inmuebles, siempre en búsqueda de valor real del bien. El empleo del valor catastral en estos casos lo analizaremos en el apartado correspondiente a la comprobación de valores. La importancia del valor catastral en el ITPyAJD la destacan de forma precisa JOSÉ LUIS Y FRANCISCO JAVIER GARCÍA GIL. En este sentido, destacan la posibilidad de la Administración de emplear el valor catastral como valor real de un bien inmueble. Los autores igualmente destacan la obtención del valor de mercado del bien dentro del proceso de formación del valor catastral del mismo bien y el uso de la metodología para obtener dicho valor catastral por parte de los peritos de la Administración en sus dictámenes⁵⁸.

5. COMPROBACIÓN DE VALORES

La comprobación de valores es un procedimiento significativamente regulado tanto en la normativa general en la Ley General Tributaria como en la normativa específica del ITPyAJD. Su relevancia en el impuesto objeto de estudio de este trabajo está fuera de toda duda. Los artículos 57 de la Ley General Tributaria, 46 y 91 de la Ley y del Reglamento del ITPyAJD, respectivamente, consolidan la potestad, en ningún caso la obligación, del organismo tributario correspondiente de iniciar la comprobación de valores. En todo caso, pese a su fuerte incidencia en el ITPyAJD, este procedimiento no es exclusivo de este tributo ya que procede la comprobación de valores en los impuestos sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. También procede en algunos supuestos del IRPF, del Impuesto de Sociedades y del IVA en los que ya ha existido un valor declarado por el contribuyente. Las Comunidades Autónomas tienen asignada competencia en materia de gestión en el ITPyAJD por lo que les corresponde la incoación de los expedientes de

⁵⁸ GARCÍA GIL, JOSÉ LUIS; GARCÍA GIL, FRANCISCO JAVIER. *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Ob. cit. Pág. 1067.

comprobación de valores, lo cual hace posible que la comprobación de valores difiera de unas a otras.

Tradicionalmente, la Administración siempre ha tenido la facultad de comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos a excepción del periodo comprendido entre 1980 y 1987⁵⁹. Durante este lapso de tiempo, la fijación de la base imponible de acuerdo a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio por parte del contribuyente impedía a la Administración comprobar el valor declarado. En la actualidad, los supuestos en que esta facultad queda vedada a la Administración son numerosos, entre ellos las transmisiones de bienes en subasta notarial, judicial o administrativa o aquellas que se produzcan en un procedimiento concursal. A efectos didácticos, autores como COLOMER FERRÁNDIZ⁶⁰ clasifican estos supuestos en tres categorías: transmisiones de bienes con precio limitado, transmisiones en subasta pública o con intervención de la Administración⁶¹ y aquellos supuestos en que entra en juego el principio de unicidad del sistema tributario. Esta categorización incluye operaciones en las que la ecuación valor real equivale a precio pagado como la venta de viviendas de protección oficial, siempre que el contribuyente declare el precio máximo marcado por el organismo correspondiente. En estos casos, la comprobación de valores sería posible si el valor declarado es inferior o superior al precio máximo legal. Las transmisiones derivadas de expropiación también impiden comprobar el valor de un bien cuando tenga asignado un justiprecio por el Jurado de Expropiación⁶². En todos estos supuestos la improcedencia de la comprobación de valores parece lógica en tanto queda anulada la indeterminación del término valor real.

Esta clasificación se sustenta, en parte, en pronunciamientos del Tribunal Supremo como la sentencia de 5 de octubre de 1995⁶³ en la que, en un supuesto de una subasta pública y atribuyendo a la cláusula valor real principalmente una función

⁵⁹ GARCÍA GIL, JOSÉ LUIS; GARCÍA GIL, FRANCISCO JAVIER. *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Ob. cit. Pág. 1053.

⁶⁰ COLOMER FERRÁNDIZ, CARLOS. *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Normativa Comentada*. Centro de Estudios Madrid. 2005. Madrid. Pág. 611.

⁶¹ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 27 de septiembre de 1996. RJ\1996\7247 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

⁶² Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo) Sentencia de 8 de julio de 1983. RJ\1983\3917 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

⁶³ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 5 de octubre de 1995. RJ\1995\9691 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

antidefraudatoria, expresa que *“la facultad que los diversos Textos Legales han conferido históricamente a la Administración Tributaria, para comprobar el verdadero valor, después, valor real, de los bienes o derechos transmitidos no puede ser interpretada de una manera que desemboque en un absoluto automatismo mecanicista, que lleve «en todo caso» a la comprobación administrativa del valor real, porque esta facultad debe estar presidida en todo momento por la «ratio legis» que la justifica, que no es otra, sino la de conocer el normal y verdadero precio, de manera que, cuando el valor real, auténtico, es decir, el verdadero, se conoce, caso de las subastas públicas, debe declinar el ejercicio de tal facultad”*. Autores como MARCOS CARDONA soportan esta idea, no exenta de críticas en contrario por parte de ANGULO CASCÁN⁶⁴, al afirmar que *“en las subastas la base no puede ser otra que el precio de adjudicación, y ello con independencia de que los bienes se puedan llegar a adquirir a precios muy económicos. El precio de remate en estos casos es el realmente satisfecho y la comprobación por la Administración no procede al estar el valor real perfectamente acreditado. No cabe pretender que se consignen valores en forma de precios ideales que no se correspondan con los efectivamente obtenidos”*. La autora continúa expresando que *“la comprobación de valores carece de sentido por dos potentísimas razones: 1.ª) Porque es inútil, dado que no hay que descubrir precio alguno, ocultado, vinculado o de afección; y 2.ª) Porque, si la comprobación administrativa tiene por objeto señalar el valor real, es indudable que la subasta pública es una modalidad especial de mercado, y como tal debe ser aceptada”*⁶⁵.

Estos razonamientos, interpretados en sentido contrario, no habilitan por sí mismos a la Administración a iniciar la comprobación de valores siempre que el supuesto sea distinto de aquellos en que dicha facultad está vedada a la Administración. Según defienden autores como PLAZA VÁZQUEZ⁶⁶ y MARCOS CARDONA⁶⁷ es preciso que se acredite la razonabilidad de la sospecha de ocultación mediante elementos objetivos. De esta manera, consideran que los precios medios de los inmuebles aprobados por algunas

⁶⁴ ANGULO CASCÁN, ALBERTO. *Valoración fiscal de acciones, bienes y derechos*. Marcial Pons. Madrid. 2000. Pág. 155.

⁶⁵ MARCOS CARDONA, M. *La comprobación de valores de inmuebles: soluciones adoptadas por las CCAA*. Dijusa, D. L. Madrid. 2002. [versión electrónica - base de datos VLex España]

⁶⁶ PLAZA VÁZQUEZ, AMANCIO L. *El Valor Real Tributario. Estudio en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de sus relaciones con otros valores tributarios*. Ob. cit. Pág. 444.

⁶⁷ MARCOS CARDONA, M. *La comprobación de valores de inmuebles: soluciones adoptadas por las CCAA*. Ob. cit. [versión electrónica - base de datos VLex España]

Comunidades Autónomas pueden utilizarse como baremo para deducir la existencia de fraude en los valores declarados.

De este modo, la Administración puede iniciar el procedimiento de comprobación de valores. Como bien señala el profesor Varona Alabern se trata de un “*procedimiento individualizado, que no afecta a una masa de sujetos pasivos sino sólo a uno o a varios, y que se proyecta sobre un valor propuesto por el particular, la descripción de la demostración o, si se quiere, la exteriorización de las razones y criterios utilizados, debe ser más exhaustiva*”⁶⁸.

En el procedimiento de comprobación de valores la Administración cuenta con los medios previstos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria. Este precepto, antiguamente el número 52, ha variado en su redacción respecto de su predecesor en tres aspectos. El primero de ellos es el objeto de la comprobación que ha pasado de ser los elementos del hecho imponible a los elementos determinantes de la obligación tributaria. En segundo lugar, el medio de comprobación mediante “*estimación por los valores*” que figuren en los registros de carácter oficial de la anterior LGT se modula en la nueva pasando a ser “*estimación por referencia a los valores*”. Finalmente, la última diferencia entre el anterior y el actual artículo es la supresión de la tasación pericial contradictoria como medio ordinario de comprobación de valores.

La dicción literal del artículo 57 de la Ley General Tributaria enumera, entre los medios a emplear para comprobar, el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria, la capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale, la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, los precios medios de mercado, las cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros, el dictamen de peritos de la Administración y cualquiera otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo. El artículo 134 del mismo texto normativo completa la regulación de la comprobación de valores en sus aspectos formales.

Existe cierta controversia en lo relativo a la elección del medio de comprobación del valor del bien. En este sentido, hay dos posiciones contrapuestas. La primera de ellas defiende la idea de que no debe existir discrecionalidad en la elección del medio,

⁶⁸ VARONA ALABERN, JUAN ENRIQUE. *El Valor Catastral: su Gestión e Impugnación*. Ob. cit. Pág. 301.

sino que este debe ser el medio probatorio idóneo y de esta manera, el que mejor determine el valor real, mientras que, por el contrario, la postura contraria considera que la Administración goza de libertad para elegir el medio del artículo 57 de la Ley General Tributaria a emplear.

Ya entrando en el análisis del contenido del mencionado precepto nos encontramos, en primer lugar, con la capitalización e imputación de rendimientos. Cierta doctrina académica⁶⁹ lo considera más que un medio de comprobación de valor un criterio de valoración o un medio de determinación de la base imponible.

En segundo lugar, se encuentra la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal. Es el sistema de valoración mayoritariamente utilizado por las Comunidades Autónomas. Consiste básicamente en aplicar diversos coeficientes sobre el valor catastral del inmueble urbano o rústico. Explica ANTONIO A. ABERTURAS RAMOS en la Revista del Catastro de diciembre de 2012 con suma claridad el método de determinación de coeficientes multiplicadores del valor catastral. Este sistema aprovecha valores fijados por otras instituciones, como es el valor catastral determinado por el Dirección General del Catastro, organismo dependiente del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Por ello, se considera un expediente más idóneo para garantizar el principio de igualdad en el ámbito nacional y ofrecer determinadas garantías de rigor técnico. De este modo, se da cobertura legal a la afectación de los valores catastrales por coeficientes correctores, práctica que se encontraba desprovista de regulación en la redacción anterior del artículo 57 de la Ley General Tributaria. Así, por ejemplo, en la Comunidad Autónoma de Cantabria, este sistema probablemente sea el más utilizado dadas las características de los inmuebles a los que se aplica este medio de estimación de valor real. La Orden HAC/51/2015, de 29 de diciembre 15 de la Consejería de Economía, Hacienda y Empleo en su artículo 3 habilita su aplicación a los bienes inmuebles de naturaleza urbana siguientes: pisos y sus correspondientes anejos, garajes y trasteros independientes, viviendas unifamiliares, cuya parcela aneja no exceda de 500 m²,

⁶⁹ GARCÍA GIL, JOSÉ LUIS; GARCÍA GIL, FRANCISCO JAVIER. *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Ob. Cit. Pág. 1066.

COLOMER FERRÁNDIZ, CARLOS. *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Normativa Comentada*. Ob. Cit. Pág. 618.

oficinas, almacenes y naves (excepto industrias fabriles y servicios de transporte) y locales comerciales cuya superficie no supere los 400 m² útiles.

Las ventajas de este medio de comprobación estriban en la seguridad jurídica que reporta al contribuyente por su carácter automático y motivación suficiente. Por el contrario, al derivar de un procedimiento de valoración colectiva y no puntual se producen verdaderos desfases entre estos valores y los reales de mercado⁷⁰.

En tercer lugar, se encuentran los precios medios de mercado. Su aplicación es extendida en la valoración de los medios privados de transporte, para los que todos los años se publican, por medio de una Orden Ministerial, los precios medios de venta. La utilización de este medio de comprobación adolece, al igual que el medio de comprobación consistente en multiplicar el valor catastral por coeficientes, del posible desfase entre los valores señalados en la Orden Ministerial y los valores de mercado de los inmuebles. Además, no tiene en cuenta las características particulares del bien.

Una gran relevancia tiene el siguiente medio de comprobación de valores. Se trata del dictamen de peritos de la Administración. En todo dictamen pericial pueden distinguirse los aspectos formales de los materiales o técnicos que debe cumplir. El artículo 108.5 del Reglamento del ITPyAJD cita los requisitos de carácter formal que debe cumplir el dictamen pericial. Entre ellos destaca la idoneidad de la titulación del perito en relación con la naturaleza del bien a valorar. El cumplimiento del requisito de la titulación permite que la sola posesión del título académico idóneo por el funcionario le habilite para valorar. Se han considerado titulaciones idóneas las de arquitectos superiores, técnicos y aparejadores respecto de bienes inmuebles urbanos y las de ingenieros agrónomos superiores, técnicos y peritos agrícolas para las valoraciones de inmuebles rústicos, pero no a la inversa. No se consideran idóneos para determinar el valor objetivo o real, sin embargo, los agentes de la propiedad inmobiliaria. Los dictámenes periciales deben ser firmados expresando la titulación del perito que los emite, constituyendo su omisión causa de indefensión y deben referirse al estado de los bienes en el momento de producirse el hecho imponible. Este último requisito se refiere a la coetaneidad de las valoraciones respecto del momento en que se produjo el hecho imponible. Los Tribunales también vienen exigiendo el reconocimiento directo y

⁷⁰ GARCÍA GIL, JOSÉ LUIS; GARCÍA GIL, FRANCISCO JAVIER. *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Ob. cit. Pág. 1069.

personal del inmueble⁷¹ y llegan a calificar el incumplimiento de la inspección personal del inmueble por parte del técnico de la Administración como un vicio de nulidad radical, con efectos *ex tunc*, y no de mera anulabilidad, lo que en la práctica supone en la mayoría de los casos la prescripción del derecho a liquidar, dado que los actos declarados nulos de pleno derecho no tienen eficacia interruptora de la prescripción. Adicionalmente, la motivación del dictamen pericial es condición esencial ya que con ella se trata de evitar la indefensión que produciría al contribuyente el ignorar las causas del aumento de la base imponible.

El artículo 57 de la Ley General Tributaria continúa enumerando los medios de los que se vale la Administración para comprobar el valor declarado por los contribuyentes. Entre ellos se incluyen algunos no aplicables al mercado inmobiliario tales como las “cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros” y otros en que la actividad de comprobación del valor real parece trasladada a entidades ajenas a la relación Administración y contribuyente. Dentro de este segundo grupo de medios podemos citar el “valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros” y el “valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria”. En estos dos casos, el legislador parece aceptar unos valores reales establecidos por entidades de carácter privado. De esta manera, el legislador es consciente de la enorme tarea que pesa sobre la Administración a la hora de realizar la comprobación de valores y por ello, permite que tome valores ya conocidos por los contribuyentes como base imponible.

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 desarrolla los métodos de comprobación de valores. El artículo 160 del mismo texto reglamentario incide en la exhaustividad que requiere la motivación de estos métodos de comprobación de valores. Otros preceptos normativos que hacen referencia a la motivación son los artículos 102, en general, y 134, en específico sobre la comprobación de valores, de la Ley General Tributaria y el artículo 110 del Reglamento del ITPyAJD. Los fundamentos de la motivación son los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, enunciados en los artículos 9 y

⁷¹ Por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia núm. 841/2000 de 30 de septiembre. JT\2000\1226 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

24.2 de la Constitución y el artículo 103 de la misma que consagra el principio de la legalidad de la actividad administrativa.

Tras la exposición de los medios empleados por la Administración para la fijación del valor a tomar como base imponible en el procedimiento de comprobación de valores, debemos tener en cuenta que se encuentra sujeto a un control de legalidad material y formal. Tradicionalmente, sólo los aspectos formales de la comprobación de valores son los que han sido controlados en los tribunales administrativos y judiciales. Hoy en día, los Tribunales de Justicia controlan la legalidad formal de la comprobación de valores y el resultado de la misma, es decir, el importe resultante de la valoración. En este sentido, resulta interesante la evolución de la jurisprudencia que detallan autores como CERVERA TORREJÓN Y MAGRANER MORENO⁷² diferenciando tres etapas de la misma.

En este punto, conviene acudir al estudio sobre el control judicial de la actividad de comprobación de valores que realiza MARCOS CARDONA⁷³ en el que con sumo detalle recorre la evolución de la jurisprudencia en esta materia. La sentencia del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 1995⁷⁴ junto con otras posteriores ha afianzado la jurisprudencia por la que los órganos judiciales son competentes para la fijación del denominado “valor real” del ITPyAJD. El Alto Tribunal, de forma tajante, se expresa en los siguientes términos: *“es innegable que los Órganos del Orden Jurisdiccional Contencioso-Administrativo pueden revisar las actuaciones llevadas a cabo por la Administración Pública para la exacción de los tributos, y, dentro de ellas, las de comprobación de valores”*⁷⁵. Esta facultad de fijar el valor real de los bienes inmuebles de los órganos judiciales es extensible a los tribunales económico-administrativos.

⁷² CERVERA TORREJÓN, F; MAGRANER MORENO, F.J. *El control judicial del valor comprobado: una cuestión abierta*. Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, núm.87. Pág. 462.

⁷³ MARCOS CARDONA, M. *La comprobación de valores de inmuebles: soluciones adoptadas por las CCAA*. Ob. Cit. [versión electrónica - base de datos VLex España]

⁷⁴ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 4 de febrero de 1995. RJ 1995\3284 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

⁷⁵ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 18 de septiembre de 1999. RJ\1999\7117 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Esta tesis ya consolidada por el Tribunal Supremo se veía negada por cierta jurisprudencia⁷⁶ al evitar asignar un valor concreto al bien inmueble objeto de la comprobación de valores y remitiendo las actuaciones al momento en que se produjo el defecho anulado. Una de las sentencias citadas afirma que *“es mediante la prueba pericial contradictoria, ofrecida en la resolución impugnada, como el actor, en su caso, podrá demostrar la incorrección de la citada valoración y en concreto de los distintos factores tenidos en cuenta en la misma, para determinar la base imponible del Impuesto”*.

El estudio del control judicial de la comprobación de valores nos lleva a analizar la legalidad de la reiteración de la incoación de este procedimiento por parte de la Administración. Una vez anulada la primera comprobación de valores por los Tribunales, subsiste la facultad y nada impide reiniciar este tipo de procedimiento⁷⁷ a través de una segunda comprobación de valores. La nueva valoración ha de respetar los límites de la *reformatio in peius*, en los casos que en la nueva valoración sea superior a la anulada, y los de la prescripción⁷⁸. La autora MARCOS CARDONA señala con suma precisión que *“los defectos de forma que se producen en las comprobaciones de valores dan lugar a su anulabilidad y, por tanto, en la medida en que con cada actuación administrativa se inicia un nuevo período de prescripción, esta circunstancia puede provocar una reiteración en las comprobaciones por parte de la Administración”*⁷⁹. Además de ello, analiza la autora que se hace copartícipe de los errores de la Administración a los contribuyentes en la medida en que la cuota dejada de ingresar genera intereses.

Una corriente contraria a esta facultad de la Administración de dictar una segunda resolución en sustitución de la anulada establecida, entre otros, por el Tribunal Superior

⁷⁶ Como puede verse en las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de C. Valenciana, (Sala de lo Contencioso-Administrativo) Sentencia núm. 964/1993 de 26 octubre. JT\1993\1295 [versión electrónica - base de datos Aranzadi] y del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, (Sala de lo Contencioso-Administrativo) Sentencia núm. 358/1995 de 28 junio. JT\1995\851 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

⁷⁷ Así se reconoció en la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 29 de diciembre de 1998. RJ\1999\559 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

⁷⁸ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 7 de octubre de 2000. RJ\2000\7877 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

⁷⁹ MARCOS CARDONA, M. *La comprobación de valores de inmuebles: soluciones adoptadas por las CCAA*. Ob. Cit. [versión electrónica - base de datos VLex España]

de Valencia⁸⁰ defendía la presunción de legalidad de que gozan los actos administrativos se desvanece cuando dejan de ser motivados. Asimismo, continúa manifestando que el ejercicio de la comprobación sólo puede realizarse una sola vez, como una sola vez puede solicitar la comprobación contradictoria el contribuyente. El tribunal expresa que sólo cuando la parte solicite expresamente la retroacción de las actuaciones deberá acordarse, no cuando prescindiendo de los defectos formales se solicite una declaración de fondo, pues la tutela judicial efectiva impide, de un lado, las dilaciones indebidas provocadas por el defectuoso funcionamiento de la Administración, y de otro, que el recurso se transforme en una resolución *in peius*. En consecuencia, demostrada la inidoneidad de la valoración y, por tanto, anulado el acto administrativo ha de estarse a la valoración efectuada por el contribuyente en su autoliquidación y no contradicha en tiempo y forma.

En el caso de una posible tercera comprobación de valores, se debe traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2000 en la que se establece que “*si se repite la valoración con la misma o similar ausencia de motivación, comportaría la pérdida del derecho a la comprobación de valores*”⁸¹ estando obligada la Administración a aceptar como válido el valor declarado por el contribuyente. Sin embargo, los autores JOSÉ LUIS Y FRANCISCO JAVIER GARCÍA GIL⁸² critican esta sentencia en el sentido de que los argumentos esgrimidos se podrían alegar para impedir una segunda comprobación de valores. Pese a ello, los autores entienden que el principio constitucional de seguridad jurídica es motivo suficiente para negar la posibilidad de una tercera comprobación de valores y, por tanto, consideran que éste debió ser el argumento principal empleado por el Tribunal Supremo en la sentencia mencionada.

⁸⁰ Tribunal Superior de Justicia de C. Valenciana, (Sala de lo Contencioso-Administrativo) Sentencia núm. 622/1995 de 19 julio. JT\1995\922 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Tribunal Superior de Justicia de C. Valenciana, (Sala de lo Contencioso-Administrativo) Sentencia núm. 806/1996 de 1 octubre. JT\1996\1262 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Tribunal Superior de Justicia de C. Valenciana, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) Sentencia núm. 136/2000 de 5 febrero. JT\2000\1685 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

⁸¹ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 7 de octubre de 2000. RJ\2000\7877 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

⁸² GARCÍA GIL, JOSÉ LUIS; GARCÍA GIL, FRANCISCO JAVIER. *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Ob. Cit. Pág. 1058.

En conclusión, de las sentencias citadas cabe extraer que el Tribunal Supremo defiende que la Administración ha de tener como máximo dos oportunidades para realizar una comprobación ajustada a derecho, pues si hay reincidencia la administración debe perder el derecho a la comprobación. De esta manera, equipara el derecho de la Administración a convalidar actos anulables y el derecho del contribuyente a que las situaciones jurídicas no se mantengan indefinidamente en una situación de pendencia.

CONCLUSIONES

La valoración de los bienes inmuebles en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados gira en torno al valor real de los mismos. Es innegable la indeterminación de dicho concepto y la inseguridad jurídica que genera en los contribuyentes. Pese a estos inconvenientes, el legislador empleó este concepto con el objetivo de evitar a la Administración la tarea de buscar el importe acordado por las partes en cada operación de transmisión de inmuebles, lo que se denomina la función antifraudatoria del valor real.

La doctrina académica y la jurisprudencia han llegado a la conclusión de que la mejor forma de definir el valor real de los inmuebles es equiparándolo al valor de mercado de los mismos. En nuestra opinión, también consideramos que el mercado libre propone la más perfecta valoración económica de un bien. Sin embargo, el valor de mercado continúa siendo un concepto jurídico indeterminado cuya cuantificación económica supone una tarea controversial entre Administración y contribuyentes dada la repercusión económica que tiene para cada uno de ellos. Junto con el valor de mercado, aparecen otros conceptos a lo largo de la normativa del ITPyAJD con la misma finalidad de valorar bienes.

La fijación del valor real, es decir, del valor de mercado de los inmuebles se produce a través del procedimiento de comprobación de valores en aquellos casos en que esta facultad no está vedada a la Administración tales como en subastas públicas y ventas en la fase de liquidación de concurso de acreedores,

entre otros. La Administración cuenta para este fin con los medios previstos en el artículo 57 de la LGT. Entre estos medios destacan la afectación del valor catastral por coeficientes aprobados al efecto y el dictamen de peritos.

El procedimiento de comprobación de valores se encuentra sometido a un estricto control de legalidad formal y material. Históricamente, los órganos judiciales solo alcanzaban a juzgar sobre los aspectos formales de este procedimiento. Esta situación se revirtió en base a una ya consolidada jurisprudencia por la que los tribunales llegan, incluso, a fijar el valor real del inmueble que actuará como base imponible en el ITPyAJD.

BIBLIOGRAFÍA

MONOGRAFÍAS Y ARTÍCULOS

ALONSO GONZÁLEZ, LUIS MANUEL. *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Instituto de Estudios Económicos. Madrid. 2001.

ANGULO CASCÁN, ALBERTO. *Valoración fiscal de acciones, bienes y derechos*. Marcial Pons. Madrid. 2000.

CAAMAÑO ANIDO, MIGUEL ÁNGEL. *Régimen fiscal de las donaciones*. IEF-Marcial Pons. Madrid. 1992.

CERVERA TORREJÓN, F; MAGRAMER MORENO, F.J. *El control judicial del valor comprobado: una cuestión abierta*. Civitas. Revista Española de Derecho Financiero. Núm. 87.

COLOMER FERRÁNDIZ, CARLOS. *Valoración fiscal de inmuebles. Relaciones entre los impuestos*. Ed. Fundación Universitaria San Pablo C.E.U. Valencia. 1999. GARCÍA GARCÍA GIL, JOSÉ LUIS; GARCÍA GIL, FRANCISCO JAVIER. *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Dijusa 2004. Tercera Edición.

COLOMER FERRÁNDIZ, CARLOS. *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Normativa Comentada*. Centro de Estudios. Madrid. 2005.

MARCOS CARDONA, M. *La comprobación de valores de inmuebles: soluciones adoptadas por las CCAA*. Dijusa, D. L. Madrid. 2002. [versión electrónica - base de datos VLex España].

MUÑOZ DEL CASTILLO, JOSÉ LUIS; VILLARÁN LAGOS, MARTA; DE PABLO VARONA, CARLOS. *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Ed. Thomson Civitas. Segunda Edición.

PERIS GARCÍA, PURIFICACIÓN. *La valoración de los bienes en el Ordenamiento Tributario Español*. Revista Valenciana de Hacienda Pública. Palau 14. Núm 22. 1994.

PLAZA VÁZQUEZ, AMANCIO L. *El Valor Real Tributario. Estudio en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de sus relaciones con otros valores tributarios*. Editorial Aranzadi. Navarra. 2000.

VARONA ALABERN, JUAN ENRIQUE. *Impuesto sobre el Patrimonio: Valoración de bienes inmuebles*. Editorial Lex Nova. Valladolid. 1999.

VARONA ALABERN, JUAN ENRIQUE. *El Valor Catastral: su Gestión e Impugnación*. Editorial Aranzadi. 2001. Tercera Edición.

DOCTRINA JURISPRUDENCIAL Y ADMINISTRATIVA

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Tribunal Constitucional (Pleno) Sentencia núm. 194/2000 de 19 julio. RTC\2000\194 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

TRIBUNAL SUPREMO

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo) Sentencia de 8 de julio de 1983. RJ\1983\3917 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 18 de marzo de 1991. RJ\1991\2887 [versión electrónica – base de datos Aranzadi].

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 7 mayo de 1991. RJ\1991\4132 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 1 diciembre 1993. RJ\1993\9293 [versión electrónica – base de datos Aranzadi].

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 4 de febrero de 1995. RJ 1995\3284 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 18 marzo de 1995. RJ\1995\2499 [versión electrónica – base de datos Aranzadi].

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 5 octubre de 1995. RJ\1995\9691 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 27 de septiembre de 1996. RJ\1996\7247 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 17 de diciembre de 1997. RJ\1998\505 [versión electrónica – base de datos Aranzadi].

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 25 junio de 1998. RJ\1998\4518 [versión electrónica – base de datos Aranzadi].

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 29 de diciembre de 1998. RJ\1999\559 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 18 de septiembre de 1999. RJ\1999\7117 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 7 de octubre de 2000. RJ\2000\7877 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 20 de octubre de 2006. RJ\2006\8106 [versión electrónica – base de datos Aranzadi].

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 6 de octubre de 2011. RJ\2011\7583 [versión electrónica – base de datos Aranzadi].

TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

Tribunal Superior de Justicia de Galicia, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª) Sentencia núm. 1779/2003 de 30 diciembre. JT\2004\789 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) Sentencia núm. 252/2005 de 17 marzo. JUR\2005\103387 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) Sentencia núm. 697/2005 de 17 junio. JUR\2006\228292 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Burgos (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Única) Sentencia núm. 143/2001 de 27 marzo. JT\2001\494 [versión electrónica - base de datos Aranzadi]

Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares, (Sala de lo Contencioso-Administrativo) Sentencia núm. 809/2002 de 1 de octubre. JT\2003\18 [versión electrónica - base de datos Aranzadi]

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Málaga (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia núm. 2930/2015 de 30 diciembre. JUR\2016\111069 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia núm. 1966/2008 de 11 de septiembre. JT\2008\1404 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Málaga (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia núm. 391/2007 de 26 de febrero. JT\2007\986 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, (Sala de lo Contencioso-Administrativo) Sentencia de 26 de septiembre de 2002. JUR\2002\282478 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Tribunal Superior de Justicia de C. Valenciana, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª) Sentencia núm. 638/2013 de 28 de mayo. JT 2013\1548 [versión electrónica – base de datos Aranzadi].

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Málaga (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia núm. 391/2007 de 26 de febrero. JT 2007\986 [versión electrónica – base de datos Aranzadi].

Tribunal Superior de Justicia de C. Valenciana, (Sala de lo Contencioso-Administrativo) Sentencia núm. 393/1996 de 15 mayo. JT 1996\717 [versión electrónica – base de datos Aranzadi].

Tribunal Superior de Justicia de Murcia, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia núm. 841/2000 de 30 de septiembre. JT\2000\1226 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Tribunal Superior de Justicia de C. Valenciana, (Sala de lo Contencioso-Administrativo) Sentencia núm. 964/1993 de 26 octubre. JT\1993\1295 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Tribunal Superior de Justicia de Murcia, (Sala de lo Contencioso-Administrativo) Sentencia núm. 358/1995 de 28 junio. JT\1995\851 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Tribunal Superior de Justicia de C. Valenciana, (Sala de lo Contencioso-Administrativo) Sentencia núm. 622/1995 de 19 julio. JT\1995\922 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Tribunal Superior de Justicia de C. Valenciana, (Sala de lo Contencioso-Administrativo) Sentencia núm. 806/1996 de 1 octubre. JT\1996\1262 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Tribunal Superior de Justicia de C. Valenciana, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) Sentencia núm. 136/2000 de 5 febrero. JT\2000\1685 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 14 enero 1993. JT\1993\208 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 10 marzo 1993. JT\1993\607 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Tribunal Económico-Administrativo Central. Resolución de 14 noviembre 2013. JT\2014\1299 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS

Dirección General de Tributos. Consulta núm. 0525-03 de 10 de abril de 2003. JUR\2003\111907 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Dirección General de Tributos. Consulta núm. 1873/03 de 11 noviembre. JUR 2004\20984 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Dirección General de Tributos. Consulta vinculante núm. V1091-06 de 12 de junio de 2006. JUR\2006\205038 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Dirección General de Tributos. Consulta vinculante núm. V2034/07 de 26 septiembre. JUR 2007\334091 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

Dirección General de Tributos. Consulta vinculante núm. V0023/10 de 18 enero. JT 2010\178 [versión electrónica - base de datos Aranzadi].

NORMATIVA

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Orden de 14 de octubre de 1998 sobre aprobación del módulo de valor M y del coeficiente RM y sobre modificación de Ponencias de valores.

Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Orden HAC/51/2015, de 29 de diciembre 15, por la que se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos a efectos de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones para el año 2016, se establecen las reglas para la aplicación de los mismos y se publica la metodología seguida para su obtención.