



UNIVERSIDAD DE OVIEDO

Facultad de Derecho

MÁSTER EN ABOGACÍA

TRABAJO FIN DE MÁSTER

LA VALORACIÓN DE LOS INMUEBLES A EFECTOS
TRIBUTARIOS

Carla Rodríguez González

RESUMEN

La valoración inmobiliaria es inherente a la determinación de la base imponible para poder calcular la cuota tributaria que deberán de abonar los sujetos pasivos en un gran número impuestos. Por ello, es innegable la relevancia que tiene en los procedimientos de aplicación de los tributos.

El trabajo analiza la forma en que las respectivas normas tributarias determinan el valor de los inmuebles, en sus distintas manifestaciones. Además, estudia los medios de valoración que la Administración utiliza para obtener ese resultado, y cuál es el método más adecuado para llegar a ello.

Por la numerosa litigiosidad existente sobre este tema, se ha tratado de recoger, en este trabajo, las controversias más importantes que existen al respecto, dejando clara cuál es la línea jurisprudencial que los Tribunales están siguiendo en relación con los problemas suscitados en la determinación del “Valor Real, la desvirtuación del Valor Catastral o el problema que se ha planteado respecto a la constitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

ABSTRACT

The valuation of the properties is inherent to the determination of the tax base to be able calculate the gross tax that passive subjects must pay in a lot of taxes. For this reason, it's undeniable the relevance of the process in application of taxes.

The final master Project analyzes the way which respective regulations of taxes determinate the value of properties in their different manifestations. Also, it studies the means of valuation that the Administration uses to get that result, and what is the most appropriate method to achieve it.

For the litigation that exists on this subject, i've tried to work on the most important controversies that nowadays exist; making clear what is the jurisprudential line that the Courts are following in relation to the problem of the concept of “Real Value”, the detrimentality of the Cadastral Value, or the problem that has arisen regarding the constitutionality of the Tax on the Increase in Value of Urban Land.

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
Núm.	Número
Vid.	Véase
Op. Cit.	Opere citado
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LRHL	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
Art.	Artículo
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TRLCI	Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario
LIP	Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio
CC.AA	Comunidades Autónomas
LOFCA	Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas
Dir.	Director

SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
AAVV	Varios autores
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
LO	Ley Orgánica
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
DGT	Dirección General de Tributos
TRLITPAJD	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
LISD	Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
SGTL	Subdirección General de Tributos Locales
FEMP	Federación Española de Municipios y Provincias
RGAT	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
TSJCV	Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana
CE	Constitución Española

ÍNDICE

1. LOS CRITERIOS DE VALORACIÓN DE LOS INMUEBLES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL	2
2. ASPECTOS CONFLICTIVOS EN LA VALORACIÓN DE LOS INMUEBLES	5
2.1 EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES: LA ESPECIAL INCIDENCIA DEL VALOR CATASTRAL.....	5
2.2.1 LA DETERMINACIÓN DEL VALOR CATASTRAL	7
2.2.2 ¿SE PUEDE IMPUGNAR LA LIQUIDACIÓN DEL IBI CUESTIONANDO EL VALOR CATASTRAL QUE YA ES FIRME?	8
2.2.3 EL DESAJUSTE ENTRE EL VALOR CATASTRAL Y EL VALOR DE MERCADO Y SU POSIBLE SUSTITUCIÓN POR EL VALOR DE REFERENCIA DE MERCADO	10
2.2 EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.....	13
2.2.1 UNICIDAD <i>VERSUS</i> ESTANQUEIDAD	14
2.2.2 PROBLEMAS QUE SE PLANTEAN EN LAS REGLAS DE VALORACIÓN DEL ART. 10 DE LA LIP	16
2.3 EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.....	19
2.3.1 LA “ <i>RENTA POTENCIAL</i> ” COMO JUSTIFICACIÓN DE LA IMPUTACIÓN DE RENTAS INMOBILIARIAS.....	20
2.3.2 LOS RENDIMIENTOS DE CAPITAL INMOBILIARIO	23
2.3.3 GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES	25
2.4 EL CONCEPTO “<i>VALOR REAL</i>” EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS Y EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.	27
2.4.1 LA CONFLICTIVIDAD DEL CONCEPTO “ <i>VALOR REAL</i> ” PUESTA DE MANIFIESTO EN LA STS 83/2018, DE 23 DE MAYO.....	28
2.5 EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA	31
2.5.1 ¿ES CONFISCATORIA LA PLUSVALÍA MUNICIPAL? ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA QUE DECLARA SU INCONSTITUCIONALIDAD	32
3. ANÁLISIS DE LOS MEDIOS DE VALORACIÓN EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.....	36
3.1 ESTIMACIÓN POR REFERENCIA A LOS VALORES QUE FIGUREN EN LOS REGISTROS OFICIALES DE CARÁCTER FISCAL	38
3.2 PRECIOS MEDIOS DE MERCADO	41
3.3 DICTAMEN DE PERITOS DE LA ADMINISTRACIÓN	42
CONCLUSIONES	45
I.....	45

II.....	45
III.....	46
IV.....	46
V.....	47
VI.....	47
VII.....	47
BIBLIOGRAFÍA.....	48
ÍNDICE JURISPRUDENCIAL.....	53

INTRODUCCIÓN

El legislador siempre ha visto a los inmuebles como una fuente importante de ingresos tributarios debido, en parte, a la trascendencia social y económica que estos tienen en nuestro país. Por un lado, los ciudadanos españoles tienden y prefieren tener una vivienda en régimen de propiedad antes que vivir de alquiler, quizás por la sensación de seguridad y estabilidad que produce a las personas disponer de un hogar. Bien es cierto que, hoy en día, la Ley de Arrendamientos Urbanos garantiza una gran protección al arrendatario, no en vano, el artículo 47 de la Constitución Española proclama el derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada, tanto para propietarios como para arrendatarios. Por otro lado, se valora también la rentabilidad que genera la inversión en el sector inmobiliario, concretamente, en la adquisición de inmuebles con la finalidad de ponerlos en alquiler y vivir así de las rentas que se generen.

Por esta relevancia económica y social que he mencionado, el legislador ha constituido a los bienes inmuebles, en todas sus manifestaciones (propiedad, transmisión, adquisición, rentabilidad...), en objeto de gravamen por parte de un amplio número de tributos estatales, autonómicos y locales, por entender que constituían una manifestación de capacidad económica.

El propósito de este trabajo es analizar los criterios de valoración inmobiliaria recogidos en las diferentes normas reguladoras de los impuestos y ver qué medios de valoración son utilizados para ello. También se trata de poner de manifiesto los abusos que se generan a través de los criterios utilizados por las normas y en los procedimientos administrativos tendentes a la valoración de los inmuebles, siendo nuestro deber como abogados defender los intereses y la seguridad jurídica de los mismos.

Estamos ante una época de cambios en nuestro sistema tributario, donde la posición privilegiada de la Administración empieza a limitarse en aras de adecuar la normativa a los principios generales que rigen en nuestro ordenamiento jurídico.

1. LOS CRITERIOS DE VALORACIÓN DE LOS INMUEBLES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

Previamente, antes de adentrarnos en la materia objeto del trabajo, es necesario definir varios conceptos para poder diferenciarlos entre sí. Para empezar, no debemos confundir los criterios de valoración con los medios de valoración enumerados en el art. 57 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT). Tal y como dice GARCÍA FERNÁNDEZ, *“los criterios de valoración están más próximos a la definición de la base imponible (de cada impuesto), en cambio los medios de valoración gozan de una naturaleza más procedimental. Es decir, los medios de valoración se han de aplicar en base a determinados criterios de valoración como, por ejemplo, la determinación de la verdadera capacidad económica del contribuyente.”*¹

Por ello, podemos definir a la propia valoración en el sistema tributario como *“todo un proceso cuyo objetivo final es la cuantificación del valor concreto de un determinado elemento revestido de interés tributario por manifestar una capacidad económica, valor que, como tal, formará única o complementariamente la base imponible de la figura impositiva que se considere.”*²

El proceso para hallar el valor del bien concreto se puede desglosar en varias etapas. En la primera de ellas, deben determinar los criterios que se van a seguir en la valoración para adecuarse al objeto de gravamen y, a partir de ellos, establecer los conceptos de valor que se pretenden alcanzar. En la segunda etapa, se construirán las metodologías aplicables sobre los bienes y derechos adecuadas para su obtención. Finalmente, en la tercera etapa, se trataría de cuantificar, generalmente de forma monetaria, los bienes y derechos considerados.³

En definitiva, para configurar la base imponible de un tributo, debe emplearse necesariamente un proceso valorativo y cuantificador mediante el cual se parte de un valor genérico previsto en la normativa de cada tributo para finalmente alcanzar el valor específico que efectivamente le corresponde al bien concreto que pretendemos gravar. Sin embargo, el valor de un bien no es estático ni se mantiene estable en el tiempo.

¹ GARCÍA FERNÁNDEZ A., “Problemas actuales de la comprobación de valores. Elección por la administración y análisis práctico de los principales medios de comprobación”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 178, 2018, pág.4.

² SARASA PÉREZ, J., “Cuestiones generales en torno a la valoración en el ámbito tributario”, en la obra dirigida por POVEDA BLANCO, F., *La valoración inmobiliaria en los impuestos*, Edersa, Madrid, 2001, pág. 23.

³ *Vid.* “Cuestiones generales en torno a la valoración en el ámbito tributario”, *ob. cit.*, pág. 22 y siguientes.

Según el estado del bien en el momento del nacimiento de la obligación tributaria, pueden distinguirse en tres perspectivas diferentes en la valoración de los bienes inmuebles, a través de las cuales se ponen de manifiesto diferentes aspectos de la capacidad económica.⁴

La primera es el valor que grava la tenencia, la titularidad o el uso propio. Conforme a esta perspectiva de la valoración, el titular de un inmueble pone de manifiesto una determinada capacidad económica derivada de la propiedad o de cualquier derecho real sobre el objeto del tributo, que será el propio inmueble, y que se erige como justificación de su contribución al fisco. En este grupo, y atendiendo al hecho imponible de cada impuesto, podemos incluir al Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI), al Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP), al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) en la modalidad de imputación de rentas, y finalmente, al Impuesto sobre la Renta de No Residentes.⁵

La segunda es la relativa al valor del rendimiento y del uso o aprovechamiento ajenos. En este caso, y según la clasificación que estamos utilizando, se produce una cesión de uso de inmuebles del propietario a terceros, pero sigue teniendo carácter estático, es decir, el titular lo sigue manteniendo en su patrimonio. El mejor ejemplo que se puede poner es el arrendamiento de inmuebles urbanos. La propia cesión, *“manifiesta una capacidad económica de interés tributario, tanto para el cedente como para el beneficiario, que se desarrolla en diversos impuestos de nuestro sistema.”*⁶ Estos diversos impuestos que gravarían este uso o rendimiento serían el IRPF en su modalidad de rendimientos de capital inmobiliario, el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) respecto a las prestaciones de servicio, y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITP y AJD) en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Finalmente, existiría un valor de cambio o transmisión del bien. Esta clasificación cuenta con un elemento que le diferencia de las otras dos mencionadas anteriormente. Mientras que las clasificaciones de uso propio y de uso ajeno eran estáticas porque el bien inmueble

⁴ PERIS GARCÍA, P., “La valoración de los bienes en el Ordenamiento Tributario Español”, *Revista Valenciana de Hacienda Pública Palau*, núm. 22, 1994, págs. 24 y 25.

⁵ Este último, grava la propiedad o posesión de los bienes inmuebles sitos en territorio español por entidades no residentes con obligación de tributar en España. No será objeto de análisis por serle de aplicación los mismos argumentos que más adelante explicaremos respecto del IRPF en su modalidad de imputación de rentas inmobiliarias.

⁶ SARASA PÉREZ, J., “Cuestiones generales en torno a la valoración en el ámbito tributario”, en la obra dirigida por POVEDA BLANCO, F., *La valoración inmobiliaria en los impuestos*, op. cit., pág. 152.

se mantenía en el patrimonio del propietario, en esta clasificación se produce una dinamización del hecho ya que el bien sale del patrimonio del propietario para pasar a formar parte del patrimonio de otro sujeto. Este grupo lo integran el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU), el IRPF en su modalidad de ganancias y pérdidas patrimoniales, el ITP y AJD, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) y el IVA.

2. ASPECTOS CONFLICTIVOS EN LA VALORACIÓN DE LOS INMUEBLES

Pese a que en el apartado anterior se han establecido unas pautas para iniciar la labor de hallar el valor de los inmuebles en función del tributo que lo grave, la realidad dista mucho de ser apacible. Las bases imponibles que el legislador ha establecido en las distintas normas en las que se establece el valor de los inmuebles, en la práctica, resultan ser poco pacíficas en su configuración. Esto es así porque esos valores, en la mayoría de los casos, no se pueden obtener mediante fórmulas objetivas, salvo ciertos supuestos, como ocurre en la imputación de rentas del IRPF cuya fórmula, como veremos, es bastante clara y objetiva. Sin embargo, en la mayoría de las ocasiones se deberá acudir a otras fuentes normativas para obtener la valoración. Por ejemplo, la normativa que regula el IBI establece que la base imponible estará constituida por el Valor Catastral de los inmuebles, y para conocer la determinación de ese valor, debemos acudir a la normativa catastral. En otras ocasiones incluso, ninguna fuente normativa establece cómo se determina el valor, como ocurre en el ISD o en el ITP y AJD respecto del Valor Real.

Por ello, en lo sucesivo, analizaré los aspectos más conflictivos que hoy en día se producen a la hora de valorar un bien inmueble, cuál es la línea jurisprudencial que está surgiendo en cada cuestión, y las posibles soluciones que pueden llegar a lograr que estas situaciones se vuelvan más pacíficas.

2.1 EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES: LA ESPECIAL INCIDENCIA DEL VALOR CATASTRAL

El IBI es un impuesto propio de las entidades locales, obligatorio para estas, según se ha establecido en el art. 59 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, LRHL). Posiblemente sea considerado como el impuesto más significativo en la tributación inmobiliaria y local.

Se caracteriza por ser un impuesto directo y real, ya que, conforme al art. 60 LRHL, grava la capacidad contributiva del sujeto pasivo manifestada sobre el valor de un bien inmueble concreto sin tener en cuenta sus circunstancias personales (por ejemplo, no tiene en cuenta que el inmueble esté arrendado, que sea la vivienda habitual, que sea un local, etc.).

Respecto al valor que se le da los inmuebles en este impuesto, conforme al art. 65 de la LRHL, *“La base imponible de este impuesto estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario”*.

En consecuencia, se trata de un impuesto de gestión compartida ya que la gestión catastral le corresponde a la Dirección General del Catastro y la gestión tributaria le corresponde a los Ayuntamientos, tal y como dispone el art. 77.1 de la LRHL, el cual establece que *“La liquidación y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria de este impuesto, serán competencia exclusiva de los ayuntamientos”*. Por su parte, el art. 4 del TRLCI dispone que *“La formación y el mantenimiento del Catastro Inmobiliario así como la difusión de la información catastral es de competencia exclusiva del Estado. Estas funciones, que comprenden, entre otras, la valoración, la inspección y la elaboración y gestión de la cartografía catastral, se ejercerán por la Dirección General del Catastro”*.

Por lo tanto, podemos distinguir dos fases en la gestión de este impuesto. La primera de ellas es la relativa a la gestión catastral. En ella, la competencia pertenece al Estado y es ejercida por la Dirección General del Catastro, a través de las Gerencias Regionales y Territoriales, que identifican el bien inmueble susceptible de valoración para luego fijar y notificar el Valor Catastral que le corresponde y la base liquidable del IBI en los procedimientos de valoración colectiva. La siguiente fase de gestión del IBI *“está constituida por el conjunto de operaciones precisas para lograr la correcta exacción de este impuesto a partir de los datos que obran en los padrones catastrales. Es competencia de los Ayuntamientos y se ejercerá directamente por éstos o a través de los convenios u otras fórmulas de colaboración que se celebren con cualquiera de las Administraciones Públicas.”*⁷ Por ende, serán los Ayuntamientos los encargados de fijar los tipos de gravamen, las exenciones y bonificaciones, determinar la deuda tributaria y liquidar el impuesto, entre otras.

En la práctica, y respecto a la primera fase de la gestión, el Valor Catastral se notifica a los interesados principalmente mediante comparecencia en la Sede Electrónica del Catastro, o si no fuese posible, por comparecencia presencial en cualquier Gerencia del Catastro, en el

⁷ Vid. http://www.catastro.minhap.gob.es/esp/usos_fiscales.asp

Ayuntamiento del término municipal o en las oficinas de atención al cliente. También se podrá realizar por notificación postal o por edictos.

Si el interesado no está de acuerdo con el Valor Catastral que se adjudica a su inmueble, podrá interponer en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la recepción de la notificación o al de la finalización del plazo de 10 días para comparecer en el caso de notificación por edicto, una reclamación económico-administrativa o un recurso de reposición.⁸

Asimismo, a los Ayuntamientos también les corresponde, conforme al art. 77 LRHL, la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria y la resolución de los recursos que se interpongan contra dichos actos, pero no contra los actos dictados en el seno de la gestión catastral.

2.2.1 LA DETERMINACIÓN DEL VALOR CATASTRAL

Adentrándonos en la determinación del Valor Catastral, conforme al art. 22 del TRLCI, el Valor Catastral es aquel *“determinado objetivamente para cada bien inmueble a partir de datos obrantes en el Catastro Inmobiliario y estará integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones.”*

Para determinar el Valor Catastral, el Catastro ha de tener en cuenta ciertas circunstancias como es la localización del inmueble, las circunstancias urbanísticas que afecten al suelo y su aptitud para la producción, el coste de ejecución de las construcciones, la calidad y antigüedad de la edificación, etc.

A continuación, se aplicará la correspondiente ponencia de valores, que recogerá reglamentariamente los criterios, módulos de valoración, planeamiento urbanístico y demás elementos pertinentes para determinar el Valor Catastral.⁹

Por último, al Valor Catastral resultante se le aplicará unos coeficientes actualizadores del mismo que serán establecidos en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Hallar el Valor Catastral del inmueble, como se puede deducir, es indispensable para obtener la cuota tributaria final a pagar. Con dicho valor se realiza la primera cuantificación de la base imponible y a partir de ahí, se aplicarán las reducciones, el tipo de gravamen y las bonificaciones que le sean aplicables.

⁸ Vid. art. 29 del TRLCI.

⁹ Vid. arts. 22 y siguientes del TRLCI.

2.2.2 ¿SE PUEDE IMPUGNAR LA LIQUIDACIÓN DEL IBI CUESTIONANDO EL VALOR CATASTRAL QUE YA ES FIRME?

Hemos podido ver que el IBI es un impuesto de gestión compartida entre el Catastro y los Ayuntamientos. El primero se encarga de fijar y notificar el Valor Catastral mientras que el segundo, una vez finaliza el primero, es el que determina la cuota tributaria y liquida el impuesto.

Como consecuencia de esta dualidad, se han producido situaciones como la que se relata en la STS 196/2019, de 19 de febrero, en la que el Ayuntamiento de Badajoz giró la liquidación del IBI de un inmueble clasificado como suelo urbano no consolidado, cuando en realidad era rústico y por tanto, debía tener un valor catastral inferior. El Ayuntamiento se amparaba en que la liquidación se produjo conforme a derecho pues se hizo conforme a los datos facilitados por el Catastro, estando esos datos desactualizados, tal y como reconoció la Administración.

Ante esta y más situaciones similares, los contribuyentes se han planteado la posibilidad de impugnar un Valor Catastral que ya goza de firmeza, pero que es erróneo o no ha sido debidamente notificado a los propietarios del inmueble en alguna de estas fases de la gestión. El art. 77.5 de la LRHL establece que *“El impuesto se gestiona a partir de la información obtenida en el padrón catastral y en los demás documentos expresivos de sus variaciones elaborados al efecto por la Dirección General del Catastro”*, por lo tanto, cuando los Ayuntamientos giran las liquidaciones del IBI independientemente de que figuren en el Padrón Catastral, *“trae como consecuencia que quede desdibujada la distinción tradicional entre “gestión catastral” y “gestión tributaria”.*”¹⁰

Resulta muy interesante el pronunciamiento de la STS 283/2019, de 5 de marzo, que ha establecido en su Fundamento Jurídico Quinto que resulta improcedente impugnar un Valor Catastral cuya notificación individualizada no ha sido impugnada en el plazo establecido para ello. Sin embargo, continúa diciendo que existen ciertas situaciones en las que, prevaleciendo el principio de seguridad jurídica, se puede recurrir la liquidación. La Sentencia determina en dicho Fundamento que la fijación del Valor Catastral, cuya eficacia se prolonga en el tiempo en los actos que le sean aplicables, *“no puede permanecer inamovible cuando situaciones sobrevenidas, tales como declaraciones judiciales y/o*

¹⁰ Vid. Fundamento Jurídico Cuarto de la STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, 273/2019, de 4 de marzo.

jurisprudenciales o cambios legislativos, que reflejan o incluso pueden llevar a la certidumbre sobre la incorrección del valor catastral, que al tiempo de su determinación eran circunstancias desconocidas por inexistentes, y que, por ende, ni tan siquiera pudieron ser alegadas por los interesados”.

Por el contrario, la STS 273/2019, de 4 de marzo, defiende la posibilidad de impugnar valores catastrales en la impugnación planteada frente a la liquidación tributaria. Con ocasión de distinguir entre gestión catastral y gestión tributaria, establece que la impugnación de las liquidaciones se ha de plantear en los Ayuntamientos, pero que no es el cauce adecuado para combatir la Valoración Catastral ya que su impugnación está reservada a la vía económico-administrativa. A continuación, en su Fundamento Jurídico Octavo, permite la posibilidad de discutir el Valor Catastral en la impugnación de la liquidación cuando no haya habido notificación individual de la misma en la fase de gestión catastral, siendo *“la razón de esta excepción que la inactividad o disfunción catastral no puede perjudicar los derechos de impugnación que con carácter previo a la liquidación, asisten a ese titular frente a los actos catastrales que han de condicionar tal liquidación.”*

Conforme a estos pronunciamientos, en mi opinión, si no hacemos uso de las herramientas que tanto el Catastro como la Administración ponen a nuestra disposición, es difícil que nuestra reclamación prospere. Pero, por otro lado, resultaría injusto que esta sea una solución hermética para todo tipo de situaciones, especialmente cuando las razones de invalidez del Valor Catastral que se impugnen hayan sido reconocidas en distintas resoluciones para casos similares o cuando el interesado haya hecho valer su disconformidad ante el Catastro o los Tribunales Económico-Administrativos y se haya producido un silencio administrativo, tal y como ha establecido la STS 273/2019 en su Fundamento Jurídico Octavo.

Por ello, como última opción, el obligado podría informar a la Administración de que existe algún error en las características del inmueble para que esta, de oficio, inicie el procedimiento de subsanación de discrepancias que prevé el artículo 18 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (en adelante, TRLCI). Si no, podría solicitar la rectificación de errores prevista en el art. 220 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) si es la Administración la que ha incurrido en algún error de hecho a la hora de liquidar el impuesto.

Pero, como bien apunta VARONA ALABERN, *“el inconveniente que suscita el procedimiento de subsanación de discrepancias reside en la discrecionalidad técnica que posee el Catastro para impulsarlo, de tal modo que si considera injustificada la petición del contribuyente, podrá archivarla sin más.”*¹¹

2.2.3 EL DESAJUSTE ENTRE EL VALOR CATASTRAL Y EL VALOR DE MERCADO Y SU POSIBLE SUSTITUCIÓN POR EL VALOR DE REFERENCIA DE MERCADO

Si examinamos los siguientes preceptos del Texto Refundido, vemos una intención del legislador de conectar el Valor Catastral con el Valor de Mercado. Se establece un límite en el art. 23.2 que determina que el Valor Catastral no podrá superar al Valor de Mercado. Para cumplir este límite, se establece un factor de referencia al mercado con un coeficiente de 0,5, mediante el cual, los valores catastrales se han de ajustar en torno al 50% del Valor de Mercado.¹²

Es necesario aclarar que el Valor de Mercado, tal y como lo ha definido en innumerables ocasiones la jurisprudencia¹³, se podría definir como aquel acordado en condiciones de libre mercado entre partes independientes sobre un bien libre de cargas.¹⁴

Sin embargo, pese a la intención del legislador, esta previsión del art. 23.3 no se cumple actualmente. Para empezar, si comparamos ambos valores, el Valor de Mercado que se fija como límite del Valor Catastral, es mucho más variable en el tiempo que este último, sobre todo si tenemos en cuenta que la actualización colectiva de los valores catastrales se inicia de oficio o a instancia del Ayuntamiento, cada cinco, o en todo caso, cada diez años.¹⁵ Además, *“La complejidad del proceso de asignación de valores catastrales tampoco permite realizarlo en todos los municipios simultáneamente y para la misma clase de bienes inmuebles, por lo que los valores catastrales son desiguales en los diferentes municipios en*

¹¹ VARONA ALABERN, J.E., “Dificultades para impugnar el valor catastral que ha devenido firme y la STS de 19 de febrero de 2019”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 13, 2019, pág. 5.

¹² *Vid.* Plan de Objetivos 2019 de la Dirección General del Catastro.

¹³ *Vid.* Fundamento Jurídico Tercero de la STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 26 de diciembre de 2012; y Fundamento Jurídico Tercero, de la STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, 843/20181 de 23 de mayo.

¹⁴ Esta definición de valor de mercado también ha sido acogida en la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal.

¹⁵ *Vid.* art. 28 de la LCI.

que se ubican los inmuebles.”¹⁶ También parece que el legislador se ha olvidado de tener en cuenta las posibles etapas de recesión económica que puede llegar a experimentar el país, tal y como efectivamente ha sucedido.

Mientras que a mediados de los ochenta y en la década de los noventa los valores catastrales quedaban desfasados, porque se situaban por debajo del 50% del valor de mercado debido a la expansión que se estaba produciendo en el sector inmobiliario, lo que provocaba un fuerte incremento de los precios, tras la crisis económica que experimentó España a partir del año 2007, esta situación cambió sustancialmente pues llegó a provocar que el Valor Catastral de los inmuebles se desviase del Valor de Mercado en un porcentaje elevado por la fluctuación a la baja de los precios en el mercado.

Ciertamente, existen autores que consideran necesario mejorar los procedimientos de valoración catastral para ajustar dicha valoración a la realidad inmobiliaria actual, ya que las valoraciones colectivas municipales no están consiguiendo este propósito¹⁷. Ello se debe a varias razones, entre las que se encuentra, en el plano socioeconómico, las fuertes variaciones de valor que han experimentado los inmuebles durante el boom inmobiliario de finales de la década de los noventa y el posterior estallido de la burbuja inmobiliaria en el año 2007.¹⁸ En consecuencia, como bien señala GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, *“el efecto de esa falta de adecuación de los valores catastrales a la realidad es que el valor reflejado en las ponencias de valores puede ser superior al valor de mercado y que el valor catastral finalmente resultante, tras aplicar el coeficiente 0,5 al valor de las ponencias, será superior a la mitad del valor de mercado del inmueble.”*¹⁹

Por estos motivos, y con la finalidad de superar los defectos del Valor Catastral, la Disposición Final Tercera del Texto Refundido del TRLCI nos da el concepto del Valor de Referencia de Mercado²⁰, que desarrolla la Circular 05.04/2018/P, de 14 de marzo, sobre el

¹⁶ PUYAL SANZ, P., “El Catastro como instrumento de lucha contra el fraude inmobiliario: el Valor de Referencia de Mercado”, *Crónica tributaria*, núm. 169, 2018, pág. 159.

¹⁷ DEL BLANCO GARCÍA, A., “Hacia un nuevo valor fiscal inmobiliario de referencia”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 9, 2019, pág.4.

¹⁸ DEL BLANCO GARCÍA, A., “Hacia un nuevo valor fiscal inmobiliario de referencia”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 9, 2019, *op. cit.*, pág. 4.

¹⁹ GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., “La vivienda en los tributos locales”, (dir. VARONA ALABERN, J. E.) AAVV, *La fiscalidad de la vivienda en España*, Civitas Thomson Reuters, Cizur Menor, 2012, pág. 712.

²⁰ La Disposición Final Tercera del TRLCI establece que será *“el resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las transacciones inmobiliarias efectuadas, contrastados con las restantes fuentes de información de que disponga.*

A estos efectos, (el Catastro) elaborará un mapa de valores que contendrá la delimitación de ámbitos territoriales homogéneos de valoración, a los que asignará módulos de valor de los productos inmobiliarios representativos

Informe Anual del Mercado Inmobiliario Urbano, cuando establece que el Valor de Referencia de Mercado de cada inmueble se hallará por las informaciones facilitadas por los fedatarios públicos en las transacciones realizadas en el mercado inmobiliario, por el empleo de fuentes de contraste y evaluación y por la experiencia del personal de las Gerencias del Catastro en zonificación, análisis y tratamiento de datos económicos.²¹

Para DEL BLANCO GARCÍA, el Valor de Referencia de Mercado puede llegar a normalizar y armonizar las valoraciones de los inmuebles, lo que conllevaría que se produjese una reducción de la litigiosidad y una adecuación del diseño de las bases imponibles de los tributos.²²

El autor llega a plantear la sustitución del Valor Catastral como base imponible por el valor de referencia de mercado, pero rechaza ese planteamiento a favor del Valor Catastral ajustado a la realidad inmobiliaria en las épocas de fuertes oscilaciones de valor en el mercado inmobiliario.

Por su parte, SESMA SÁNCHEZ afirma que la determinación de un Valor de Referencia de Mercado podría contribuir a *“reducir la litigiosidad que se produce en torno a la valoración catastral de los inmuebles no solo en el IBI sino en muchos otros tributos que utilizan esta referencia.”*²³

Para PUYAL SANZ, el Valor de Referencia de Mercado sería un nuevo valor coexistente con el Valor Catastral y que sería reflejo del mercado inmobiliario, sin necesidad de aplicar ningún tipo de coeficiente como ocurre con el Valor Catastral respecto del Valor de Mercado. Este valor sería actualizado anualmente mediante un procedimiento más sencillo que el que rige para el Valor Catastral, y sería de acceso público.²⁴

En mi opinión, y a la espera de un desarrollo legal del Valor de Referencia de Mercado para analizar su efectividad, establecer una relación o referencia entre el Valor Catastral y el Valor de Mercado resulta muy negativo. Se está utilizando de referencia un valor aplicable a situaciones de transmisión de inmuebles, como es el Valor de Mercado, en un impuesto

en dichos ámbitos, y que se publicará con periodicidad mínima anual, previa resolución, en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro.”

²¹ Vid. Circular 05.04/2018/P, de 14 de marzo, sobre Informe Anual del Mercado Inmobiliario Urbano, pág. 2.

²² DEL BLANCO GARCÍA, A., “Hacia un nuevo valor fiscal inmobiliario de referencia”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 9, 2019, *op. cit.*, pág. 5.

²³ SESMA SÁNCHEZ, B., “La invalidez sobrevenida del IBI: causas y alternativas de revisión”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1, 2020, pág.3.

²⁴ PUYAL SANZ, P., “El Catastro como instrumento de lucha contra el fraude inmobiliario: el Valor de Referencia de Mercado”, *Crónica tributaria*, núm. 169, 2018, pág. 165.

que lo que grava es el uso propio o la titularidad sobre el bien. Además, es peligroso tener de referencia un valor que fluctúa tanto, es impreciso y falto de rigor, para valorar inmuebles que, en principio, permanecerán años en manos de sus titulares.

Por lo tanto, solo puedo llegar a la conclusión de que el valor que se asigna a los inmuebles en este impuesto, el Valor Catastral, parece ser, por el momento, el más adecuado que podría haber, por ser el que mejor grava la capacidad económica que se desprende de la titularidad de los inmuebles.

Sin embargo, en primer lugar, sería necesario y primordial que se mejore, tal y como hemos podido comprobar anteriormente, la coordinación entre la gestión catastral y la gestión tributaria, pues resulta un tanto molesto que exista esta dualidad en la gestión de este impuesto, y más si la comunicación y el intercambio de datos entre ambos es tan deficiente en ocasiones, que puede hacer que se produzcan situaciones de discrepancias entre los datos obrantes en el Registro de la Propiedad y el Catastro.

En segundo lugar, es necesario que se proceda a unas actualizaciones más regulares del Valor Catastral para que se adecue a la realidad inmobiliaria porque, aunque me parece desafortunado que los sujetos intervinientes deban tener en cuenta dos valores (el catastral y el de mercado) para hallar el valor del bien, no podemos negar la estrecha relación que existe entre el Valor Catastral de los inmuebles como el verdadero valor que se desprende de la titularidad y su potencial precio en el mercado.

2.2 EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

El IP es un tributo estatal regulado en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), pero su recaudación es cedida totalmente a las CC.AA. de acuerdo a lo establecido en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y en el art. 25 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Es un impuesto que grava el patrimonio neto de las personas físicas que tengan su residencia habitual en España²⁵ en el momento de devengo del impuesto, el 31 de diciembre de cada año. En estos

²⁵ También tributará por obligación real “*cualquier otra persona física por los bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español*”, por disponerlo así el art. 5 de la LIP.

términos, vemos que el patrimonio neto del obligado tributario se compone de *“el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder.”*²⁶

Este impuesto nació, con carácter transitorio y excepcional, con la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, pero, salvo por el periodo temporal de 2008 a 2010 en que fue suprimido por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, se ha mantenido vigente hasta el día de hoy como un impuesto complementario al del IRPF que pretende *“poner barreras a las desigualdades sociales y poder llevar a buen término los postulados constitucionales del deber de contribuir, la solidaridad y la redistribución de la renta y la riqueza.”*²⁷

Por último, decir que tiene un marcado carácter extraordinario porque de facto, no es un impuesto que paguen los contribuyentes de renta y patrimonio medio, ya que el art. 28 de la LIP fija el mínimo exento en 700.000 euros, y, por otro lado, se ha elevado el límite de la exención de la vivienda habitual hasta el máximo de 300.000 euros²⁸. Es cierto que, conforme a las competencias cedidas a las CC. AA²⁹, estas pueden fijar libremente los mínimos exentos, pero si observamos las exenciones de las CC.AA., la mayoría aplican el mínimo estatal; salvo Aragón (400.000 euros), Cataluña (500.000 euros), Extremadura (500.000 euros, con incremento del mínimo para contribuyentes con algún grado de discapacidad), Valencia (600.000 euros, con incremento del mínimo para contribuyentes con algún grado de discapacidad), y Madrid (112.000 euros, siendo de 224.000 euros para contribuyentes con un grado de discapacidad superior al 65%).³⁰

2.2.1 UNICIDAD VERSUS ESTANQUEIDAD

La Exposición de Motivos de la LIP plantea ya el problema en la valoración de los distintos elementos patrimoniales del sujeto pasivo para que se ajuste a su capacidad contributiva. Por ello, defiende la aplicación de reglas específicas de valoración en beneficio de la seguridad jurídica del contribuyente y niega la posibilidad de establecer un valor único para los bienes y derechos por resultar impracticable en nuestro sistema tributario, pero, se declara partidario del Valor Catastral

²⁶ Vid. art. 1 de la LIP.

²⁷ PERIS GARCÍA, P., *La tributación de los bienes inmuebles urbanos en el ordenamiento tributario. Especial referencia a la valoración*, (tesis doctoral, dir. MARTÍN QUERALT, J.), Roderic, Valencia, 1994, pág. 110.

²⁸ Vid. Manual práctico de Renta y Patrimonio 2018 de la Agencia Tributaria, pág. 1138.

²⁹ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

³⁰ Vid. art. 19 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

como un valor referente y más concretamente, ha centrado la valoración de los inmuebles en dicho valor.

A propósito del establecimiento de un valor único en nuestro sistema tributario, esta es una cuestión que ha sido, y es, objeto de debate desde hace mucho tiempo. Ciertos países de nuestro entorno tienen un sistema de valoración basado en el principio de unicidad, mediante el cual, la valoración de una Administración tributaria para un tributo es vinculable para otro, aunque se trate de Administraciones distintas. Un ejemplo de ello es Alemania, que en materia de valoraciones tiene un Código de Construcción (*Baugesetzbuch*) aplicable a todo el estado federal. Por el contrario, nuestro sistema de valoración se basa más en el principio de estanqueidad, en el que cada tributo cuenta con reglas propias de valoración; aunque con excepciones, como ciertos valores que se fijan en un tributo y que son utilizados para la valoración en otros, como sucede en el IRPF, que utiliza las reglas de valoración establecidas en el IP.

La STS 194/2015, de 15 de enero, examina el alcance de estos principios, mostrándose más partidario del principio de unicidad y rechazando la estanqueidad extrema por los motivos esgrimidos en el Fundamento Jurídico Cuarto: *“significaba negar la existencia de un Sistema Tributario integrado por impuestos interrelacionados, desconocía la personalidad jurídica única de la Administración, ignoraba los efectos de los actos propios dictados por los distintos órganos de la Administración y podía generar un grave desorden de las distintas valoraciones hechas al mismo bien o derecho, en los diferentes impuestos, con grave detrimento de los principios constitucionales de capacidad económica, seguridad jurídica, igualdad, etc”*.³¹

Podemos afirmar que actualmente tenemos un sistema de valoración mixto pero tendente más hacia el principio de estanqueidad. Esta idea se refleja en numerosas resoluciones, y es que *“Ninguno de los dos principios rige de modo absoluto, pueden coexistir y su aplicación depende de cada supuesto, atendiendo al concepto y método de valoración que se defina en cada tributo.”*³² Pero es que además, *“la crisis del principio de estanqueidad, no lleva indefectiblemente y de modo absoluto y general al principio de unidad de las valoraciones en todos los tributos, porque ello es una utopía (...) La propia existencia de un Sistema Tributario lleva, de igual modo, a la negación del principio de unidad, como algo absoluto, porque todo Sistema se basa en la diversidad de sus elementos”*.³³

Como conclusión de esta arraigada discusión, considero que lo más adecuado en un ordenamiento como el nuestro, en el que coexisten varias Administraciones, algunas de ellas con competencias normativas en materia tributaria, y todas ellas titulares de tributos, sería el establecimiento de un sistema mixto que se rigiese por lo que ESPEJO POYATO ha denominado *“unidad en lo posible,*

³¹ Fundamento Jurídico Cuarto, STS 194/2011, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 15 de enero.

³² Fundamento Jurídico Sexto, SAN 230/2017, de lo Contencioso-administrativo, de 25 de mayo..

³³ Fundamento Jurídico Cuarto, STS, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 9 de diciembre de 2013.

*variedad en lo inevitable y coordinación en todo caso.*³⁴ Creo que sería bastante beneficioso que todo lo relativo a materia de valoraciones se integrara en único cuerpo legal para mejorar la coordinación entre las distintas instituciones y simplificar así los procedimientos y trámites, pero sin perder de vista nunca en su redacción los valores que mejor se ajusten a la razón de ser de cada tributo.

2.2.2 PROBLEMAS QUE SE PLANTEAN EN LAS REGLAS DE VALORACIÓN DEL ART. 10 DE LA LIP

Volviendo a los valores contemplados en la LIP, el Valor Catastral no es, en todo caso, el tomado de forma exclusiva a efectos de la valoración de los inmuebles en este impuesto. Así, el art. 10 de la LIP establece unas reglas de valoración de los bienes inmuebles para poder calcular la base imponible del impuesto:

“Uno. Por el mayor valor de los tres siguientes: El valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

Dos. Cuando los bienes inmuebles estén en fase de construcción, se estimará como valor patrimonial las cantidades que efectivamente se hubieran invertido en dicha construcción hasta la fecha del devengo del Impuesto, además del correspondiente valor patrimonial del solar. En caso de propiedad horizontal, la parte proporcional en el valor del solar se determinará según el porcentaje fijado en el título.

Tres. Los derechos sobre bienes inmuebles adquiridos en virtud de contratos de multipropiedad, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, se valorarán según las siguientes reglas:

a) Si suponen la titularidad parcial del inmueble, según las reglas del apartado uno anterior.

b) Si no comportan la titularidad parcial del inmueble, por el precio de adquisición de los certificados u otros títulos representativos de los mismos.”

El establecimiento de estas reglas de valoración me parece bastante desafortunado. Como ya se ha puesto de manifiesto, mediante estas reglas se comparan distintos valores inconexos entre sí para escoger el que grava un valor mayor, dejando entrever de esta forma una clara

³⁴ ESPEJO POYATO, I, “¿Es posible una valoración unitaria? La valoración de bienes en el derecho tributario español”, *CT: Catastro*, 1990, pág. 38.

intención recaudatoria frente a la necesaria coherencia que debe existir en la configuración y determinación del hecho imponible y la base imponible, sin hacer distinción tampoco entre la modalidad de obligación personal y la de obligación real.³⁵

LÓPEZ ESPADAFOR llega a afirmar que, existiendo un Valor Catastral, resultaría contrario al principio de igualdad utilizar los otros valores señalados en el precepto en inmuebles con idénticas o semejantes características. Ello se debe a que *“El patrimonio se debe valorar en relación a la fecha del devengo del Impuesto y, a esa fecha, inmuebles iguales deben recibir la misma valoración, al margen de valoraciones que deriven de circunstancias referidas a otras fechas. De esta forma, el valor debería ser único en el IP, centrado en el valor catastral, para que sea la Administración tributaria la que cargue con la responsabilidad de mantener unas valoraciones actualizadas e igualitarias para inmuebles de similares características. Dos inmuebles adquiridos en distinta fecha, por distinto precio, pero iguales y con valor catastral idéntico, no deberían poder originar distintas valoraciones en el IP, pues recurrir a esos otros valores sería atender a una fecha distinta de la del devengo, que es en relación a la cual debe valorarse la capacidad económica puesta de manifiesto con la titularidad del inmueble.”*³⁶

Por otra parte, coincido con PERIS GARCÍA cuando afirma que el legislador debería de concretar y reducir los criterios de valoración aplicables a los bienes en función de si son bienes objeto de transmisión o, por el contrario, van a permanecer en el patrimonio del titular. Como ya dije anteriormente para el caso concreto del IBI, puesto que son bienes que permanecen en el patrimonio del sujeto, no parece adecuado que uno de los criterios que se pueda aplicar sea el Valor de Mercado, ya que, si el hecho imponible se va a basar en la titularidad y posesión de los bienes no parece que el Valor de Mercado grave adecuadamente la capacidad económica del titular por estar más relacionado con un valor de cambio y no un valor de uso propio, que es el característico de la posesión y titularidad de los bienes.³⁷

Analizando los valores que se recogen en la norma, y con respecto al valor comprobado por la Administración a efectos de otros tributos, aunque parezca que lo que quiere el legislador

³⁵ SARASA PÉREZ, J., “La valoración inmobiliaria en el ordenamiento tributario español”, *op. cit.*, pág. 60 y 62.

³⁶ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., “La aplicación de diferentes reglas de valoración para los inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio y la quiebra del principio de igualdad”, *Revista Quincena Fiscal*, núm.12, 2007, pág. 5

³⁷ PERIS GARCÍA, P., *La tributación de los bienes inmuebles urbanos en el ordenamiento tributario. Especial referencia a la valoración*, págs. 114 y 116.

es unificar los criterios de valoración, lo cierto es que en realidad puede llegar a perjudicar al obligado tributario, y, en consecuencia, dañar su seguridad jurídica, por dejar en manos de la Administración la facultad de decidir, de entre los valores resultantes de los medios de comprobación previstos en el art.57 de la LGT, el que más se ajuste a unos bienes concretos cuyo valor, obviamente, no conoce de manera singularizada.

Respecto al “precio, contraprestación o valor de la adquisición”, es fácil concluir que, pese a ser un solo criterio de valoración, engloba conceptos distintos y excluyentes entre sí. Aunque tienen en común que toman como referencia un valor de cambio para los bienes inmuebles, propio de las operaciones de transmisión, en vez de un valor de uso o titularidad³⁸, aspecto de la valoración en el IP que ya rechacé antes y que no tiene por qué coincidir con el valor real del inmueble concreto, el concepto de cada uno de ellos es totalmente distinto, desde un punto de vista conceptual. Por precio entendemos el intercambio de un bien por una unidad monetaria, que no tiene por qué coincidir con el valor de ese bien, pues un inmueble se tasa en función de los intereses que tenga cada vendedor y de las circunstancias específicas que se den. Por ello, el precio y el valor de un inmueble pueden diferir entre sí. Respecto a la contraprestación, por el contrario, se trata de un concepto más amplio y puede incluir otros tipos de pagos, como el pago en especie o las permutas; y valor de transmisión, no solo hace referencia a las transmisiones onerosas, también se pueden incluir las lucrativas. Se produce pues, una situación de incertidumbre para el contribuyente, que no puede conocer con antelación el valor de su patrimonio frente a una situación de flexibilidad para la Administración a la que permite optar por los valores más eficaces desde el punto de vista recaudatorio.³⁹

En mi opinión, y a la vista de los tres valores propuestos por el legislador, el más adecuado para valorar los bienes inmuebles en el IP sería nuevamente el Valor Catastral⁴⁰. En primer lugar, el Valor Catastral parece acomodarse mejor al valor de titularidad sobre los inmuebles; en segundo lugar, es un valor que, en teoría, no puede o no debería rebasar el Valor de Mercado, aunque en la realidad vemos que, a efectos de seguridad jurídica, no se cumple esta exigencia; y en tercer lugar, con un uso adecuado, dotaría de homogeneidad y coordinación al ordenamiento tributario, lo que reduciría la litigiosidad presente en esta

³⁸ *Ibid.*, pág.120 y siguientes.

³⁹ VARONA ALABERN, J.E., “Valor catastral y vivienda”, (dir. VARONA ALABERN, J. E.) AAVV, *La fiscalidad de la vivienda en España*, Civitas Thomson Reuters, Cizur Menor, 2012, pág. 57.

⁴⁰ Esta postura es defendida por PERIS GARCÍA y DEL BLANCO GARCÍA.

materia, siempre y cuando el Valor Catastral se module según las circunstancias concretas del inmueble a gravar.⁴¹

Sin embargo, como ya afirmé al analizar el IBI, hasta que el Valor Catastral no sea objeto de una actualización y revisión más constante por parte de la Administración, no podrá predicarse como el valor más adecuado para gravar los bienes inmuebles.

2.3 EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El IRPF es el tributo más conocido por los ciudadanos y se ha convertido en el núcleo del sistema tributario estatal. Ello se debe en parte a que es el que realmente grava la totalidad de la renta, y por ende, la capacidad económica, de los contribuyentes que sean personas físicas y tengan su residencia habitual en España. Tal es su magnitud, que como ya ha hecho mención el Pleno del Tribunal Constitucional (en adelante, TC), *“Es precisamente la naturaleza periódica del Impuesto y la posición central que ocupa en el conjunto del sistema tributario la que hace especialmente relevante la afectación del cambio normativo retroactivo en la seguridad jurídica de los contribuyentes, entendida como derecho a la certeza y a saber a qué atenerse respecto del Derecho aplicable y a una cierta previsibilidad del mismo, de modo que no se defraude la confianza que los ciudadanos han depositado en los poderes públicos y en el ordenamiento jurídico en tanto garante de la paz social. De forma que esa «suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad» (SSTC 27/1981, 99/1987, 222/1988 y 150/1990) convergen en la protección de «la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles» (STC 150/1990, fundamento jurídico 8.o) y que calculan su comportamiento económico según el coste previsible de la carga fiscal que ha de soportar al finalizar el período impositivo del Impuesto sobre la Renta.”*⁴²

⁴¹ SARASA PÉREZ, J., “La valoración inmobiliaria en el ordenamiento tributario español”, en la obra dirigida por POVEDA BLANCO, F., *La valoración inmobiliaria en los impuestos*, op. cit., pág. 69: el autor aconseja para los inmuebles adquiridos con aplazamiento de pago, que la parte aplazada se incluya como deuda de la base imponible en la proporción que exista entre valor catastral y precio.

⁴² Vid. STC, Pleno, 182/1997 de 28 de octubre de 1997.

La renta se compone de *“la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”*.⁴³

Es un tributo que tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares de cada contribuyente; que grava la renta de las personas físicas según los principios de igualdad, generalidad y progresividad; es periódico, pues el hecho imponible se produce a lo largo del intervalo temporal fijado por el periodo impositivo; y finalmente, es un impuesto cedido parcialmente, al 50%, a las CC.AA en los términos establecidos en la LOFCA, modificada parcialmente por la LO 3/2009, las cuales también tendrán competencia para fijar los mínimos personales y familiares y ciertas deducciones.

Se encuentra regulado en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF).

El art. 6 de dicha Ley establece que el hecho imponible del impuesto será la obtención de renta por parte del contribuyente, y dicha renta la compone, entre otras y en relación con los inmuebles en todas sus manifestaciones, las imputaciones de rentas que se establezcan por ley, y entre ellas, están las inmobiliarias. Además, entre la renta también se incluyen a las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pueden obtener con la venta o adquisición de un inmueble, y los rendimientos de capital inmobiliario obtenidos en el uso o aprovechamiento ajeno que obtiene el propietario.

2.3.1 LA “RENTA POTENCIAL” COMO JUSTIFICACIÓN DE LA IMPUTACIÓN DE RENTAS INMOBILIARIAS

A este respecto, es el art. 85 de la LIRPF el que regula la imputación de rentas inmobiliarias. De su lectura se puede concluir que los inmuebles que están sometidos a imputación de rentas son aquellos que no están afectos a actividades económicas ni rendimientos del capital, y no constituyen la vivienda habitual, pero están a disposición de su titular, como pueden ser las segundas viviendas, los inmuebles desocupados, independientemente de que exista perspectiva de arrendamiento o compraventa, o los inmuebles sobre los que existen derechos reales de disfrute.

⁴³ Vid. art. 2 de la LIRPF.

La renta imputada se hallará ponderando un 2% al valor catastral del inmueble en proporción al número de días que corresponda en cada periodo impositivo y en proporción al porcentaje de titularidad o usufructo. Dicho porcentaje será del 1,1% cuando se aplique a inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, , y hayan entrado en vigor en el período impositivo o dentro de los diez períodos impositivos anteriores; y si el inmueble careciese de valor catastral o este no hubiese sido notificado a su titular, será del 1,1% sobre el 50% del mayor valor de los que vimos en la regla del IP: el precio, contraprestación o valor de adquisición, y el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos.

La experiencia práctica permite comprobar que a la mayoría de los contribuyentes les resulta difícil, y hasta frustrante, comprender que deben atribuir rentas a unos inmuebles que más que ingresos, lo que les generan son gastos, como el IBI, por ejemplo.

El Pleno del Tribunal Constitucional, en el Fundamento Jurídico Sexto de la Sentencia 295/2006, de 11 de octubre, justificó la existencia de esta imputación en el sentido de que *“la manifestación de una capacidad económica que si bien no deriva de una renta real –no hay un ingreso efectivamente producido– sí conecta con una renta potencial: cabe razonablemente entender que, en la medida en que tales inmuebles son susceptibles de generar un rendimiento al que «renuncia» su titular –el que podría obtenerse mediante su arrendamiento– estamos ante una «renta potencial» susceptible de ser sometida a imposición por el impuesto sobre la renta de las personas físicas”*. Es decir, para el Tribunal Constitucional, la propiedad de un inmueble denota por sí misma cierta capacidad económica que posee su titular.

Por su parte, el Gobierno encargó en 2013 un Informe a un Comité de Expertos, conocido como Comisión Lagares. En dicho Informe, de febrero de 2014, se justifica la imputación de rentas porque tales rendimientos forman parte de la renta de disfrute del contribuyente. Según la Comisión, si no se sometiese a gravamen, este tipo de bienes quedarían prácticamente sin gravar, lo que supondría en una diferencia de tratamiento fiscal respecto de la tributación de otros rendimientos como el mobiliario o el de trabajo. A su vez, aboga por volver a incluir la vivienda habitual como rendimiento imputado en la base imponible del ahorro, ya que actualmente es una exención costosa y no justificada, y se procedería así a reducir las tarifas del impuesto.⁴⁴

⁴⁴ Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español, febrero de 2014, pág. 120 y ss.

Para ciertos autores como RAMOS PRIETO sin embargo, más que una renta potencial lo que se está gravando es una ficción legal, porque estamos imputando al contribuyente una renta presunta, que no es real, e incluso inexistente por el mero hecho de poseer o tener un inmueble, que no representa la capacidad económica real de la persona llamada a satisfacer este impuesto, y del que encima, no se puede deducir ningún tipo de gasto⁴⁵ (posibilidad que sí se da para la renta obtenida de los arrendamientos inmobiliarios).

Sin ir más lejos, en el propio Informe de la Comisión existe un voto particular del catedrático HERRERA MOLINA donde pone de manifiesto que imputar rentas a la vivienda supondría valorar la utilidad que supone la vivienda a su titular y su familia. Dicha valoración podría calcularse, en todo caso, en base a un rendimiento potencial, pero ello no supondría representar la utilidad que supone al contribuyente el uso de su propia vivienda. En palabras del mismo, *“para conseguir la neutralidad entre vivienda propia y vivienda alquilada se imputa un rendimiento que no guarda relación alguna con la utilidad real derivada de la vivienda, ni tampoco con la carga tributaria que se haya soportado al adquirir la vivienda, ni tan siquiera con los gastos que de ella derivan. En este sentido, la cuantía específica de las rentas imputadas al contribuyente resulta, en puridad, una renta ficticia.”*⁴⁶

Existen ciertas situaciones en las que sin generarse un rendimiento de capital inmobiliario ni haber actividad económica, tampoco se puede imputar rentas al titular del inmueble. Podemos poner como ejemplo el supuesto que se plantea en la Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V1385-18, de 28 de mayo de 2018. En esta resolución, una vivienda vacía ha sido ocupada ilegalmente por terceras personas, en contra de la voluntad del propietario. La DGT argumenta que, habiéndose iniciado el correspondiente procedimiento de desahucio, *“ha de considerarse que operaría la exclusión del régimen de imputación de rentas inmobiliarias previsto en el artículo 85.1 de la LIRPF desde el momento en que inició dicho procedimiento y sin necesidad de esperar a su resolución.”* Obviamente, si el propietario no puede recuperar la posesión de la vivienda y, además, no percibe ninguna renta, no cabe duda de que no se le puede imputar ninguna renta al no haber ni siquiera, una renta potencial.

⁴⁵ RAMOS PRIETO, J., *¿Es factible la desaparición de la imputación de rentas inmobiliarias del ámbito de la imposición sobre la renta de las personas físicas? El aleccionador ejemplo de las Haciendas Forales*, Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2007, pág.2.

⁴⁶ Voto particular a algunos aspectos del Informe de la Comisión para la Reforma del Sistema Tributario de HERRERA MOLINA P. M., pág. 430.

Sin embargo, la situación más normal es que, habiendo posesión pacífica de la cosa, los titulares tengan la expectativa de alquilar sus inmuebles y por ende, de obtener rentas. Se produce una situación complicada en la que el titular ve como en el periodo de tiempo en el que se inmueble no está arrendado, está teniendo unos gastos, como son las cuotas de comunidad, pero no está obteniendo ningún ingreso. Esta cuestión se sometió a consulta, que fue resuelta por Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V1091-17, de 9 de mayo. En ella se estableció que estos gastos solo son deducibles en los periodos en que los inmuebles estén arrendados, y en los periodos en que los inmuebles no estén arrendados, deberá obligatoriamente imputar rentas.

Lo que en mi opinión está claro, es que esta no es una cuestión pacífica. Frente a la disconformidad del régimen de imputación de rentas de los contribuyentes, está la conformidad de la jurisprudencia y la Administración, por lo que, ante una falta de expectativa de reforma del régimen de imputación de rentas, parece que la controversia en esta materia se va a seguir manteniendo a lo largo del tiempo.

2.3.2 LOS RENDIMIENTOS DE CAPITAL INMOBILIARIO

Dentro de los rendimientos de capital, en el IRPF, se gravan los procedentes del capital inmobiliario. Tendrán tal consideración los arrendamientos de inmuebles urbanos o rústicos⁴⁷, y los derivados de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los bienes inmuebles o derechos reales sobre ellos. En los derechos de uso y disfrute, el sujeto pasivo del impuesto será el titular de los mismos.

Por otra parte, el art.22.2 LIRPF dispone que el rendimiento íntegro a computar será el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el tercero adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, es decir, la renta del alquiler.

Las prestaciones de bienes o derechos susceptibles de generar rendimientos de capital inmobiliario se presumen retribuidas, salvo prueba en contrario, por su Valor de Mercado. O, tratándose de arrendamientos o subarrendamientos a familiares hasta tercer grado inclusive, el rendimiento neto total, no podrá ser inferior a la renta imputada derivada de dicho inmueble por disponerlo así el art. 24 de la LIRPF.

⁴⁷ Siempre que no estemos ante una actividad económica porque si no, tributaría por el Impuesto sobre Sociedades o en la modalidad de Actividades Económicas en el propio IRPF si el sujeto pasivo es empresario o profesional.

De los ingresos íntegros serán deducibles los gastos necesarios, como los intereses y demás gastos de financiación, los gastos de reparación, el IBI, las tasas de basuras, o los gastos de suministros satisfechos por el arrendador; y la amortización del inmueble. Para calcular la amortización efectiva, hay que aplicar el 3% sobre el mayor de dos valores: el coste de adquisición del mismo incluidos los gastos y tributos inherentes, o el valor catastral actualizado.

Como podemos comprobar hasta este punto, se admite la deducción de una serie de gastos muy beneficiosas para el sujeto pasivo arrendador, lo cual no se produce en en caso de otras rentas, como sucede en el caso de imputación de rentas inmobiliarias.

Me parece bastante obvio que el legislador ha beneficiado el uso de los inmuebles para arrendamiento en este impuesto. Por un lado, lo podemos comprobar en el gran número de gastos que permite tener en cuenta al arrendador; y por otro lado, la deducción en la cuota íntegra por alquiler de vivienda habitual que beneficia a los arrendatarios que hayan celebrado el contrato de alquiler antes del 1 de enero de 2015. Para los contratos celebrados con posterioridad a esa fecha, pese a que el legislador estatal hubiese decidido suprimir esta deducción, ciertas CC.AA., como por ejemplo el Principado de Asturias⁴⁸, la han mantenido como deducción autonómica. Además, conforme al art. 23.2 de la LIRPF, si el inmueble se destina a vivienda habitual, el rendimiento neto resultante se reducirá en un 60%, y para los contratos de arrendamiento anteriores al 9 de mayo de 1985 que no disfruten del derecho a revisión de la renta, conforme a la Disposición Transitoria Tercera de la Ley y por aplicación de la regla 7ª del apartado 11 de la disposición transitoria segunda de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, se incluirá adicionalmente, como gasto deducible, mientras subsista esta situación y en concepto de compensación, una cantidad equivalente a la amortización del inmueble. Con esto, claramente, se pretende fomentar el mercado del alquiler en el ámbito estatal.

Aun con estas, se puede comprobar que en innumerables ocasiones los sujetos pasivos no declaran los alquileres y los intentan hacer pasar por segundas viviendas o inmuebles vacíos para que se les impute una renta menor. Este es uno de los supuestos más fáciles de controlar

⁴⁸ Conforme al art. 7 del Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales del principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado, los arrendatarios podrán deducirse el 10% del alquiler en la cuota con un límite de 455 euros, o el 15% con el límite de 606 euros en caso de alquiler de vivienda habitual en el medio rural. Todo ello siempre y cuando la suma de las bases imponibles no supere los 25.009 euros en tributación individual o los 35.240 euros en tributación conjunta, y en todo caso, que las cantidades satisfechas en concepto de alquiler excedan del 10% de la base imponible del período impositivo.

y comprobar, ya que la Administración cuenta con los medios suficientes para destapar este tipo de fraudes, como son las comprobaciones que realiza a los contadores de luz y agua de las viviendas en las que, supuestamente, no reside nadie.

Volviendo a lo que establece la norma, a efectos de determinación del rendimiento neto, el art. 23 dispone que se reducirá de los ingresos íntegros el 60% del rendimiento neto positivo de los arrendamientos de inmuebles destinados a vivienda y el 30% de los rendimientos con periodo de generación superior a dos años o los obtenidos de forma irregular, como puede ser las indemnizaciones percibidas del arrendatario por daños ocasionados en el inmueble.

Por otro lado, como ya he mencionado de soslayo, el art. 24 de la LIRPF regula el rendimiento mínimo que debe existir en casos de parentesco. Es evidente que, si la norma no estableciese esta previsión, se producirían más situaciones de fraude, por lo tanto, podemos considerar este precepto como una norma antielusoria e imputadora de renta.⁴⁹ Según el mismo, si el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo, es el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta tercer grado inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total computable no podrá ser inferior a la cuantía que resultara de aplicar el 2% al Valor Catastral o el 1,1% sobre el mismo si se trata de inmuebles revisados o modificados en el periodo impositivo o en los diez anteriores. Cuando el inmueble carezca de Valor Catastral se aplicará el 1,1% sobre el 50% del mayor valor de los siguientes: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos, o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

2.3.3 GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES

El art. 33 de la LIRPF establece que, para que se produzca una ganancia o pérdida patrimonial, es necesario que exista una alteración en la composición del patrimonio del contribuyente, salvo que la propia Ley los califique de rendimientos. Precisamente, la propia normativa establece que constituyen alteraciones en la composición del patrimonio las transmisiones onerosas o lucrativas de bienes o derechos, entre las que se encuentran, las ventas de viviendas, locales comerciales, plazas de garaje, fincas rústicas, las herencias, legados, donaciones...

⁴⁹ Vid. Fundamento Jurídico Segundo de la STSJ de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª, 1191/2015, de 19 de noviembre.

Para determinar el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales, existen reglas generales y reglas especiales. A las transmisiones onerosas o lucrativas de inmuebles, se les aplica la regla general. Mediante la misma, el importe de las ganancias o las pérdidas patrimoniales se determinará por la diferencia entre el Valor de Transmisión y el Valor de Adquisición. Estos valores estarán formados por la suma del importe real de la adquisición y transmisión respectivamente, es decir, el precio efectivamente satisfecho (para las transmisiones onerosas) o por el importe declarado o el comprobado administrativamente a efectos del ISD⁵⁰, sin que éste pueda exceder del Valor de Mercado (para las transmisiones lucrativas). A estos importes se pueden añadir el importe de los gastos notariales, de los tributos inherentes a la operación (ITP y AJD, IVA o ISD), etc.

Es interesante el motivo de esta limitación al Valor de Mercado que establece el legislador en la Ley. Como muy bien apunta DE PABLO VARONA⁵¹, hay muchas CC.AA que prácticamente han suprimido el ISD para los hijos y cónyuge del causante, por lo que estos herederos podrían sobrevalorar estos inmuebles, lo que apenas aumentaría la cuota tributaria a satisfacer, para luego en un futuro venderlos y generar una falsa pérdida patrimonial de cara al IRPF.

Respecto a las transmisiones onerosas, el importe real de la enajenación no puede ser inferior al Valor de Mercado, si así fuese, se tomaría este como valor de la transmisión. Para las transmisiones lucrativas, se toma el valor a efectos del ISD, que como veremos más adelante, se corresponde con el Valor Real, pero al ser este un valor indeterminado, se suele reconducir también al Valor de Mercado como valor de la transmisión lucrativa.

En definitiva, parece que la Ley del IRPF ha previsto la mayor parte de los escenarios que se pueden producir en las transmisiones lucrativas y onerosas de inmuebles y esto se ha visto reflejado en el sistema de valoración de los mismos. Dicho sistema parece que no deja dudas al contribuyente respecto de cuál es el valor de adquisición y transmisión que debe otorgar al inmueble transmitido, si bien es cierto, que ciertos autores critican esta referencia al Valor de Mercado como una precaución exagerada y desproporcionada que entra en tensión con el principio de capacidad económica del contribuyente, cuando la propia Administración es la que dispone de medios suficientes para investigar el verdadero precio

⁵⁰ Nótese como la normativa se remite aquí al principio de unicidad.

⁵¹ DE PABLO VARONA, C., “La fiscalidad de la vivienda en el IRPF”, (dir. VARONA ALABERN, J.) AAVV, *La fiscalidad de la vivienda en España*, Civitas Thomson Reuters, Cizur Menor, 2012, pág. 302.

pactado por las partes en la transmisión de inmuebles.⁵² Por mi parte, no puedo compartir esta crítica porque, pese a estas precauciones, he podido comprobar que la realidad es que, a día de hoy, hay muchos contribuyentes que siguen ocultando los verdaderos precios satisfechos en las transmisiones inmobiliarias pese a las advertencias de que su declaración puede ser objeto de comprobación por parte de la Administración.

2.4 EL CONCEPTO “VALOR REAL” EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS Y EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

El ITP y AJD es un tributo estatal regulado en el 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 (TRLITPAJD), cuyo rendimiento está totalmente cedido a las CC.AA; y el ISD se encuentra regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD).

Ambos impuestos, en sus respectivas normativas, utilizan el término Valor Real, o se remiten a él, para calcular la base imponible del mismo.

El art. 10 del TRLITPAJD establece que la base imponible del ITP y AJD, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, está constituida “*por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda*” y, si examinamos los arts. 25 y 30 de la Ley, relativos a la base imponible de las Operaciones Societarias y los Actos Jurídicos Documentados en la categoría de documentos notariales, respectivamente, podremos ver que también remiten más directa o indirectamente al Valor Real.⁵³

Por su parte, la base imponible del ISD en las transmisiones *mortis causa*, estará constituida por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como

⁵² Vid. DE PABLO VARONA, C., “La fiscalidad de la vivienda en el IRPF”, *La fiscalidad de la vivienda en España*, págs. 305 a 307.

⁵³ El art. 25 TRLITPAJD establece que en las operaciones de sociedades que no sean de responsabilidad limitada, la base imponible se fijará en el valor neto de la aportación, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos aportados minorado por las cargas y gastos que fueren deducibles y por el valor de las deudas. Por su parte, el art. 30 establece que en las primeras copias de las escrituras el valor declarado puede ser susceptible de comprobación administrativa, que indirectamente sabemos que la Administración toma como referencia el valor real.

tal el valor real de los bienes y derechos, minorados por las cargas y deudas que fueran deducibles.

Pero ¿qué entendemos por “*Valor Real*”? Para entender este concepto, primero debemos remontarnos al conocido como “*Verdadero Valor*”.

El antecesor del ITP y AJD, el Impuesto de Derechos Reales y Transmisión de Bienes, gravaba como auténtica capacidad de pago el verdadero importe de las transmisiones que tenían lugar entre particulares. Desde ese momento, el legislador ya se dio cuenta de lo difícil que suponía conocer el verdadero importe de estas operaciones. Por ello, estableció como alternativa el uso del concepto “*Verdadero Valor*”. Posteriormente, en la Ley 32/1980, de 21 junio, reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, “*sustituyó el concepto de «verdadero valor», por el de «valor real», haciendo así énfasis en la trascendencia de la realidad sobre lo fingido u ocultado*”. Este cambio se produjo porque el objeto del tributo no era gravar el importe cierto de las transmisiones onerosas, sino un valor teórico del mercado superpuesto al importe de una operación económica.⁵⁴

Por lo tanto, respondiendo a la pregunta de qué entendemos por “*Valor Real*”, podríamos decir que es aquel que se está dispuesto a pagar en el mercado, es decir, podríamos equipararlo al “*Valor de Mercado*”.

2.4.1 LA CONFLICTIVIDAD DEL CONCEPTO “VALOR REAL” PUESTA DE MANIFIESTO EN LA STS 83/2018, DE 23 DE MAYO

Pese a que me he aventurado a dar un concepto del Valor Real, principalmente, para poder introducir la problemática que se desarrolla en torno a este valor, la realidad es que se trata de un concepto jurídico indeterminado y abstracto, y por tanto, controvertido. Por otro lado, el contribuyente no puede actuar arbitrariamente al valorar sus bienes, sino que, al igual que la Administración, se encuentra vinculado por este concepto y responde de su actuación si esta fuera fraudulenta.

En la actualidad, este tema ha sufrido de un gran cambio jurisprudencial, lo cual ha hecho que desde entonces, no haya dejado de ser objeto de debate en el ámbito jurídico-tributario.

⁵⁴ Fundamento Jurídico Primero, de la STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección Segunda, de 27 de septiembre de 1996.

El establecimiento de esta nueva doctrina se ha producido por la STS 843/2018, de 23 de mayo, que contiene importantes precisiones sobre el concepto de “*Valor Real*” y su determinación a través del medio de comprobación regulado en el art. 57 de la LGT conocido como “*Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal*”.

La Administración venía realizando liquidaciones derivadas de los procedimientos de comprobación de valores conforme a este método del art. 57 de la LGT, mediante el cual se aplicaba unos índices multiplicadores, aprobados previamente cada año en Órdenes Ministeriales, sobre el valor que figura en el registro oficial de carácter fiscal, es decir, sobre el valor catastral.

Esto se traduce en que el contribuyente venía declarando el valor que él consideraba que era el valor real del inmueble, como por ejemplo, el precio estipulado en la escritura pública de compraventa; mientras que, por su parte, la Administración comprobaba ese valor fundamentándose en la aplicación de los coeficientes al Valor Catastral.

Ya vimos anteriormente cómo la crisis ha afectado a los precios de los inmuebles en el mercado inmobiliario, por lo que, en la mayoría de las ocasiones, el valor que defendía el contribuyente era notablemente inferior al que le imponía la Administración.

Por ello, la Sentencia estableció, en su Fundamento Jurídico Tercero, que el Valor Real es un concepto impreciso que no arroja un valor único y necesario, sino “*una franja admisible entre un máximo y un mínimo*”, que, por su estrecha relación con el Valor de Mercado, debe necesariamente tener en cuenta las circunstancias singulares tanto de la operación económica, como de la capacidad contributiva y de las características propias del bien sometido a valoración. Por lo tanto, la Administración no puede adoptar las decisiones arbitrarias que venía tomando hasta ese momento, y su actuación a la hora de determinar el valor real de los inmuebles comprobados ha de ser singularizada, motivada y fruto de un examen del inmueble, normalmente mediante visita al lugar.

Estos argumentos que esgrime la STS de 23 de mayo de 2018 son seguidos y reproducidos desde entonces en sentencias posteriores.⁵⁵

El que haya una falta de homogeneidad en las reglas de valoración hace que las CC.AA, por las amplias competencias que se les ha cedido y beneficiándose de la indeterminación

⁵⁵ Como por ejemplo, en la STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, 1127/2018, de 2 de julio o en la STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, 94/2019, de 31 de enero.

del concepto de Valor Real, elijan los criterios valorativos del art. 57 de la LGT que más les beneficien, lo cual considero un error porque los criterios valorativos no están hechos para que las CC.AA se autofinancien modificando los tipos impositivos de los impuestos cedidos, sino para que los contribuyentes cuenten con la seguridad jurídica que deben tener a la hora de pagar sus impuestos.

El contribuyente tiene el derecho de usar el método de valoración del art. 57 que estime conveniente para la valoración de un bien concreto si así se ajusta a su Valor Real.

La Administración, a la hora de comprobar los valores, viene invirtiendo además la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado no se corresponde con el Valor Real cuando, precisamente, era la Administración la que en dicha comprobación no motivaba las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se correspondía con el Valor Real, sin que bastase para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados. Un ejemplo de ello se puede observar en la Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 504/2003, de 2 de abril, donde la Administración, en un procedimiento de comprobación de valores en el año 2000, tasó los bienes de una obligada del ISD en 616.983 euros frente a los 359.608 euros de valor declarado. La obligada constató la inadecuada motivación pues no se había realizado ninguna descripción de las fincas ni se demostró que hubiese inspección ocular de las mismas.⁵⁶ Finalmente, falló el recurso de reposición a favor de la obligada, anulando la liquidación realizada por la Administración y obligando a esta sustituir la valoración por otra suficientemente motivada.

En conclusión, el interesado puede valerse de cualquier medio admisible en derecho si así cree que se ajusta al valor real del inmueble en cuestión. Sin embargo, ciertos valores como el Valor Catastral no están cumpliendo cabalmente su función de medición de la capacidad económica derivada de la propiedad inmueble, pues tampoco puede servir para llegar al concepto de Valor Real que viene interpretando la jurisprudencia actualmente.

Ante todo esto, propondría nuevamente, al igual que la Comisión de Expertos del 26 de julio de 2017, la aprobación de una Ley General de Valoraciones como ley marco que fije una unidad de criterio para conseguir así la homogeneidad deseada. Con ello aconsejaría

⁵⁶ Fundamento Jurídico Quinto de la Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 504/2003, de 2 de abril

que se tuviese de referencia el valor de mercado de los inmuebles para garantizar la equidad en este tipo de tributos donde se produce una transmisión del inmueble de un sujeto a otro.

2.5 EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

El IIVTNU, más conocido como la plusvalía municipal, es un impuesto municipal regulado en los arts. 104 y siguientes de la LRHL.

Se caracteriza por ser un impuesto directo porque grava el incremento de valor que obtiene un sujeto pasivo al transmitir un terreno urbano. También se caracteriza por ser un impuesto real y objetivo ya que no tiene en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo, y finalmente, se caracteriza por ser instantáneo porque la obligación tributaria nace en el momento que se realiza el hecho imponible.

Por lo tanto, para que se produzca el hecho imponible es necesario por un lado, que el terreno urbano concreto experimente un incremento de valor efectivo, y por otro lado, que ese incremento de valor se produzca por la transmisión de tal terreno o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre el mismo.

Si la transmisión ha sido realizada a título lucrativo, el sujeto pasivo del impuesto será el adquirente. Pero si la transmisión ha sido realizada a título oneroso, el sujeto pasivo del impuesto será el transmitente. Sin embargo, en las transmisiones onerosas como la compraventa, es común que en la práctica, entre las partes se pacte que sea el comprador el que pague el impuesto. Este tipo de acuerdos, conforme al art. 17.5 LGT son acuerdos válidos porque son pactos que solo obligan a las partes y no a la Administración, es decir, que la Administración, en su relación con el sujeto pasivo, siempre se va a dirigir al vendedor independientemente de que haya pacto o no.

Respecto a la base imponible, el art. 107 LRHL establece que estará constituida por el incremento de valor que experimentan los terrenos en el momento del devengo, en un periodo máximo de 20 años, teniendo en cuenta también el valor de los terrenos, sobre el cual se debe aplicar un porcentaje anual que será determinado por el ayuntamiento en el que radique el terreno concreto. Este incremento de valor no surge porque haya habido inversión por parte de los particulares, sino que se debe a un aumento de valor generado

colectivamente, como por ejemplo, por los debidos a los equipamientos públicos desarrollados por la entidad local.⁵⁷

La Subdirección General de Tributos Locales ha establecido en varias consultas vinculantes⁵⁸ que, tal y como establece la Ley, la base imponible del impuesto está constituida por el valor del terreno en el momento del devengo, que en la transmisión de la propiedad del terreno será el valor que tenga determinado a efectos del IBI en ese momento de transmisión, y a efectos del IBI, será la parte del valor catastral del bien inmueble que corresponda al terreno sin tener en cuenta el valor de construcción.

Es decir, la base imponible se obtendrá aplicando sobre el valor catastral del terreno en el momento del devengo, un porcentaje anual en función de cuál ha sido el último periodo en el que se ha transmitido el terreno.

2.5.1 ¿ES CONFISCATORIA LA PLUSVALÍA MUNICIPAL? ANALISIS DE LA JURISPRUDENCIA QUE DECLARA SU INCONSTITUCIONALIDAD

Por el método establecido en el art. 107 de la LRHL, resulta imposible que el valor del inmueble no aumente, y más aún que disminuya. Sin embargo, como ya he mencionado en otras ocasiones, desde la crisis económica que ha experimentado España desde el año 2007, que ha afectado en particular y especialmente al mercado inmobiliario, se ha puesto de manifiesto que este tributo grava rentas irreales y ficticias, ya que los contribuyentes se quejan de que estos terrenos no han experimentado ningún incremento de valor. Las entidades locales han liquidado la plusvalía municipal de manera desmesurada e injustificada, presumiblemente, porque sus presupuestos dependen en gran manera de la recaudación resultante de las tasas y de los tributos que se les han cedido.

Así pues, la STC 59/2017, de 11 de mayo, del Pleno del Tribunal Constitucional, declaró en síntesis de lo que establecían las STC 26/2017, de 16 de febrero, y STC 37/2017, de 1 de marzo, que el impuesto no es, con carácter general, contrario a la Constitución Española, y en específico, al principio de capacidad económica del art. 31.1. Pero lo relevante es que será inconstitucional, cuando someta a tributación situaciones que no presentan ningún

⁵⁷ PÉREZ-BUSTAMANTE YABAR D.R. y DÍAZ GARCÍA A., “Inexistencia de hecho imponible por minusvalía en la transmisión de inmuebles. No concurrencia del principio constitucional de capacidad económica”, *Diario La Ley*, núm. 8971, 2017, pág. 2.

⁵⁸ *Vid.* Consulta Vinculante V0500-19, de 8 de marzo de 2019, de la SGTL y Consulta Vinculante V0291-14, de 6 de febrero de 2014, de la SGTL.

aumento del terreno en el momento de transmisión, por estar sometiendo a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica que dejan de ser potenciales o reales y se convierten en irreales o ficticias.

Esta sentencia además critica que el gravamen “*no se anuda necesariamente a la existencia de ese "incremento" sino a la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo computable que oscila entre uno (mínimo) y veinte años (máximo). Por consiguiente, basta con ser titular de un terreno de naturaleza urbana para que se anude a esta circunstancia*”⁵⁹; y además que, aunque los Ayuntamientos pueden reducir el Valor Catastral solo conseguirían en caso de no estimarse un incremento, minorar el importe pero no evitarlo, por lo que aun así se seguiría vulnerando el principio de capacidad económica.

Por último, es llamativo que declara la inconstitucionalidad total del art. 110.4 de la LRHL, lo expulsa del ordenamiento jurídico por la imposibilidad que tenían los sujetos pasivos de demostrar otro valor diferente del resultante de las reglas de valoración de los arts. 107.1 y 107.2 a) de la LRHL, los cuales también son declarados inconstitucionales pero únicamente en la medida que sometan a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica; y finalmente, hace un llamamiento al legislador en el último Fundamento Jurídico en el siguiente sentido: “*debe indicarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.*”

Ciertamente, algunos autores también critican esta regla de valoración del art. 107 de la LRHL como una auténtica ficción legal. “*Si realmente se quisiera gravar un incremento debería calcularse la diferencia entre valor de adquisición y valor de transmisión.*”⁶⁰

A partir de este último pronunciamiento, las sentencias dictadas con posterioridad hicieron distintas interpretaciones, las cuales podemos dividir en dos corrientes. La primera es conocida como la “*tesis relativa*”, y entiende que es el contribuyente el que debe acreditar la disminución del valor del terreno para anular su liquidación y que solamente se deben declarar inconstitucionales aquellas liquidaciones que someten a tributación situaciones

⁵⁹ Fundamento Jurídico Tercero de la STC, en Pleno, 59/2017, de 11 de mayo.

⁶⁰ PEDREIRA MENÉNDEZ, J., “La inconstitucionalidad parcial de la plusvalía municipal debería servir para su eliminación total”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 8, 2017, pág. 3.

inexpresivas de capacidad económica⁶¹. La segunda corriente es la denominada “*tesis maximalista*” porque considera que, al haber sido expulsados del ordenamiento los arts. 110.4, 107.1 y 107.2 a) de la LRHL, se encuentra suspendida la vigencia del tributo hasta que el legislador promulgue una nueva normativa que siga la línea establecida en la STC 59/2017⁶².

Actualmente, la “*tesis maximalista*” ha perdido rigor desde la publicación de la STS 2499/2018, de 9 de julio, donde se establece que carece de sentido extender la nulidad de esos preceptos a los supuestos en los que sí hubo un incremento de valor, pues iría en contra de las exigencias derivadas del principio de capacidad económica y del pronunciamiento del Tribunal Constitucional.⁶³ Además, teniendo en cuenta que había sentencias que atribuían la carga de la prueba a la Administración, en el Fundamento Jurídico Quinto establece que es el contribuyente el que debe probar que no se ha producido la plusvalía aportando cualquier principio de prueba que se pueda apreciar, al menos, indiciariamente.

Por otro lado, la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), aprobó un acuerdo el 30 de mayo de 2017 que remitió al Ministerio de Hacienda donde proponían dos alternativas a los problemas de los que adolece el IIVTNU. En primer lugar, adaptar la base imponible del impuesto incorporando, para su determinación, los coeficientes de variación del mercado inmobiliario del suelo para cada año, manteniendo la referencia al valor catastral; y en segundo lugar, plantearon una sustitución del impuesto a favor de otro sobre las “*Plusvalías Inmobiliarias*” en el que la base imponible se hallase por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión. Sin embargo, la primera propuesta supone una objetivación del valor que podría seguir gravando rentas inexistentes; y en la segunda, se daría una situación de doble imposición porque esa plusvalía inmobiliaria ya está gravada actualmente en el IRPF y en el IS.⁶⁴

Pese a lo que pudiera pensarse con la publicación de estas sentencias, la litigiosidad no ha disminuido. También se plantearon conflictos cuando sí que había incrementos de valor del terreno.

⁶¹ Vid. Fundamento Jurídico Cuarto, de la STS 1163/2018, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 9 de julio.

⁶² Vid. Fundamento Jurídico Cuarto, apartado dos, de la STSJ 53/2018, de Navarra, Sala de lo Contencioso-administrativo, de 6 de febrero.

⁶³ Vid. Fundamento Jurídico Cuarto, de la STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, 2499/2018, de 9 de julio.

⁶⁴ HERNANDO OREJANA, L.C., “Estudio sobre el carácter confiscatorio de la plusvalía municipal”, *Diario La Ley*, núm. 9424, 2019, pág. 3.

En los antecedentes de hecho que se relatan en la STC 126/2019, de 31 de octubre, la propietaria de una vivienda adquirió en 2003 un inmueble por importe de 66.111 euros, que luego vendió en 2017 por importe de 70.355 euros, obteniendo una ganancia neta de 3.473 euros. La liquidación de la plusvalía que le practicó la Administración se realizó sobre una base imponible de 17.800 euros, aplicando un porcentaje de incremento del 44,8% sobre el valor catastral del suelo de 39.732 euros, a razón de un 3,2% de incremento por cada uno de los 14 años de permanencia, dando como resultado una cuota tributaria de 3.560 euros, superior a la ganancia patrimonial neta obtenida, produciéndose así una situación de confiscatoriedad.

Así pues, la novedosa STC 126/2019, de 31 de octubre, resolvió que, aun existiendo ganancia patrimonial en la transmisión del terreno, la cuota tributaria por el impuesto no puede ser superior a la riqueza neta generada por la transmisión. Por lo tanto, declaró la inconstitucionalidad del art. 107.4 de la LRHL en estos casos por vulnerar el principio de capacidad económica, así como a la prohibición de confiscatoriedad, ya que se estaba imponiendo al contribuyente una carga excesiva y exagerada para su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.⁶⁵

Como conclusión, he de decir que, ante la declaración de inconstitucionalidad de tantos preceptos de la LRHL en relación con la plusvalía municipal, es más que evidente que este impuesto adolece de muchos vicios desde su concepción. Por ello, es necesario que el legislador termine con esta dilación indebida y haga caso a los llamamientos que le hace el Tribunal Constitucional para que adapte *“el régimen legal del impuesto a las exigencias constitucionales puestas de manifiesto en una y otra sentencia”*.⁶⁶

⁶⁵ Vid. Fundamento Jurídico Cuarto y Quinto, de la STC, en Pleno, 126/2019, de 31 de octubre.

⁶⁶ Fundamento Jurídico Quinto, apartado b), de la STC, en Pleno, 126/2019, de 31 de octubre.

3. ANÁLISIS DE LOS MEDIOS DE VALORACIÓN EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

Debemos tener en cuenta otro elemento determinante de la valoración y es saber cuál es el criterio de valoración más adecuado para unos bienes que a su vez y como hemos visto, pueden estar gravados por más de un tributo.

Los criterios, en su ámbito más amplio, son criterios genéricos, pero a la hora de valorar un elemento se van desglosando en criterios más específicos y adecuados al bien concreto.

Como hemos visto anteriormente, a los inmuebles les corresponderá un valor determinado en función del impuesto que lo grave, que en función de ciertas circunstancias concretas, será variable en el tiempo. Esto hace que en ocasiones se den situaciones indeterminadas que pueden llegar a afectar a la seguridad jurídica del acto, por no especificar la norma que cauces puede seguir el sujeto pasivo para obtener el valor que efectivamente le pertenece a ese bien. Por ello, y para evitar la arbitrariedad de las partes, el legislador estableció en el art. 57 LGT una lista *numerus apertus*⁶⁷ con los medios de valoración a los que podemos acudir como instrumentos válidos de tasación de bienes en el sistema tributario español.

Estos medios de valoración son “*instrumentos empleados por la Administración para determinar el valor de los bienes o derechos que han de ser objeto de comprobación de valores.*”⁶⁸

Así pues, el art. 57 LGT establece, en su literalidad, que los medios de los que dispone la Administración para realizar la comprobación de valores son:

- a) *Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.*
- b) *Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.*
- c) *Precios medios en el mercado.*
- d) *Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.*
- e) *Dictamen de peritos de la Administración.*

⁶⁷ Como consecuencia de la delegación de competencia a las CC.AA y los entes locales de la gestión y liquidación de ciertos tributos, se permite el establecimiento de nuevos medios de comprobación de valores.

⁶⁸ GARCÍA FERNÁNDEZ, A., “Problemas actuales de la comprobación de valores. Elección por la administración y análisis práctico de los principales medios de comprobación”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 178, 2018, pág. 2.

f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.

g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.

h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.

i) *Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.*”

Por lo tanto, cuando la Administración tenga sospechas fundadas de que la valoración de un inmueble es errónea, podrá acudir a estos instrumentos para comprobar el valor declarado. Pero, si el contribuyente no está conforme con la tasación efectuada por la Administración, ¿debe solicitar obligatoriamente, tal y como se venía exigiendo en los tribunales económico-administrativos⁶⁹, una tasación pericial contradictoria para poder hacer efectiva su disconformidad?

La jurisprudencia ha establecido que si el contribuyente no está conforme, no necesita hacer efectiva su disconformidad obligatoriamente con la tasación pericial contradictoria. Según ha precisado el Tribunal Supremo, se trata de *“un último derecho del contribuyente frente a la comprobación de valores, y no la única manera de combatir la tasación realizada por la Administración, que antes está obligada a cumplir con su obligación de fundar suficientemente los valores a los que ha llegado”*.⁷⁰ Este, frente a lo que venía sosteniendo la Administración, puede optar también por impugnar directamente la liquidación resultante de la comprobación o impugnar la liquidación después de la tasación pericial.⁷¹

Aclarado lo anterior, a continuación procede analizar los medios que la normativa tributaria ha puesto a disposición de la Administración y el uso correcto que se le debería de dar.

⁶⁹ Vid. Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central 2749/2011, de 30 de junio.

⁷⁰ Fundamento Jurídico Quinto, de la STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de 29 de marzo de 2012.

⁷¹ GARCÍA FERNÁNDEZ, A., “Aproximación a la reciente doctrina jurisprudencial en materia de comprobación de valores: novedades en relación con la estimación por referencia a los valores que figuran en registros de carácter oficial”, Revista Quincena Fiscal, núm. 20, 2018, pág.12.

3.1 ESTIMACIÓN POR REFERENCIA A LOS VALORES QUE FIGUREN EN LOS REGISTROS OFICIALES DE CARÁCTER FISCAL

Este medio de comprobación de valores resulta ser uno de los más conflictivos en cuanto a su aplicación práctica. Consiste en darle a un bien concreto un valor oficial predeterminado con anterioridad a la realización del hecho imponible. Estos valores oficiales son hallados por registros públicos, que estudian y analizan bienes con características si no iguales, similares, para extraer de ellos un valor aplicable a cualquier bien que presente las mismas características que los analizados, como pueden ser los datos de localización o las circunstancias urbanísticas. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se toma como referencia a efectos de la valoración de dichos bienes es el Catastro Inmobiliario.

Existe doctrina contrapuesta respecto a la utilización de la estimación por referencia a valores que figuren en registros oficiales de carácter fiscal, en concreto por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes. Los términos estipulados reglamentariamente para fijar los coeficientes multiplicadores aparecen fijados en el artículo 158.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAT) en cuanto establece que se *“exigirá que la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de tiempo de validez hayan sido objeto de aprobación y publicación por la Administración tributaria que los vaya a aplicar. En el ámbito de competencias del Estado la aprobación corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda mediante orden.”*

Muchas CC.AA. han aprobado Órdenes Ministeriales. En el caso de Asturias, se venían aprobando anualmente las actualizaciones de los coeficientes multiplicadores por parte de la Consejería de Hacienda, pero la última actualización se produjo el 21 de diciembre de 2017. Pese a que en la comprobación de valores se sigue utilizando este sistema de coeficientes, se hace en menor medida. La consecuencia de todo ello se puede deber a que sentencias como la STS 843/2018, de 23 de mayo, de la que ya hice mención, han asentado

recientemente doctrina jurisprudencial que critica la idoneidad de este medio para la valoración de inmuebles.

Dicha doctrina establece que el método de comprobación del art. 57.1. b) de la LGT no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto que se pretende valorar, y sobre todo para aquellos impuestos en los que la base imponible viene determinada legalmente por su Valor Real, por ser este un concepto tan indeterminado, salvo que se complemente con una comprobación singularizada del inmueble.

Además, su aplicación no dota a la Administración de una presunción de veracidad ni reforzada ni acertada, pues es necesario, en primer lugar, que justifique que hay algo que merece ser comprobado, y a continuación, que explique motivadamente las razones por las que el valor declarado por el contribuyente no se corresponde con el Valor Real de su inmueble, sin poder justificarlo con la mera discordancia del valor declarado por el sujeto pasivo con los valores o coeficientes generales publicados por el Catastro. El interesado no está legalmente obligado a acreditar que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real, siendo la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia, *“sin que baste justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral.”*⁷²

Se critican las actuaciones que se vienen llevando a cabo por parte de la Administración en cuanto que, si bien la Administración goza de libertad en la elección del medio a emplear y puede comprobar y rectificar las declaraciones o autoliquidaciones de los contribuyentes, no puede hacerlo en base a datos y valores genéricos, presuntivos y, por tanto, hipotéticos.

Por otro lado, las Administraciones autonómicas, competentes para la gestión del ITP y AJD y el ISD, utilizan este medio de comprobación de forma indiscriminada sin tener en cuenta el impuesto concreto ante el que nos encontramos, y sin atender a su hecho imponible y base imponible, haciendo de este un medio privilegiado para la Administración que le facilita enormemente la gestión de los impuestos en aras de limitar las garantías de los contribuyentes con la simple aprobación mediante reglamento de unos coeficientes que se aplicarán directamente al valor catastral del inmueble. Pero como bien ha establecido la STS de 23 de mayo de 2018, que los coeficientes estén recogidos en los anexos de las

⁷² Vid. Fundamento Jurídico Sexto, tercer apartado de la letra A, de la STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, 843/2018, de 23 de mayo.

disposiciones reglamentarias no quiere decir ni que tengan mayor autenticidad o veracidad, ni que la Administración goce de una posición procesal de predominio en el seno de un litigio respecto de la posición procesal del sujeto pasivo del impuesto.

Consecuencia de ese uso indiscriminado por las Administraciones autonómicas, una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (TSJCV) de fecha 15 de febrero de 2016, declaró nula la Orden 4/2014, de 28 de febrero, que establecía los coeficientes aplicables al valor catastral. Según el TSJCV, la misma no satisfacía las exigencias del principio de jerarquía normativa ni respetaba los criterios jurisprudenciales que dicho tribunal venía fijando para la comprobación de valores. Por lo tanto, a partir de la firmeza de esta resolución cualquier acto de liquidación dictado al amparo de esa Orden, debía de ser anulado.⁷³

Llama la atención como la STS hace referencia a la dicción legal del artículo para justificar su posicionamiento en cuanto aclara que se trata de una *estimación por referencia a los valores*, y no de *aplicación de valores*. De lo que puede desprenderse que tales valores solo pueden considerarse un punto de partida estimativo, que ha de complementarse con una verdadera comprobación singular, motivada y basada en la observación directa e inmediata del bien comprobado.⁷⁴

Esta parte de la doctrina ha sido defendida también por varios autores como GARCÍA FERNÁNDEZ⁷⁵ o MOCHÓN LÓPEZ.⁷⁶

En confrontación a esta doctrina, existe un voto particular del magistrado MAURANDI GUILLÉN en las cuatro sentencias⁷⁷ que recogen esta doctrina jurisprudencial.

En ellas defiende la idoneidad del método de comprobación analizado para los casos en los que haya sido aplicado para valorar inmuebles en aquellos impuestos en los que la base imponible viene determinada por su valor real. Defiende que en esos impuestos el valor real ha de quedar determinado por unas pautas objetivas y generales independientes, por tanto, del precio que los interesados hayan fijado en el acto jurídico traslativo del inmueble, ya

⁷³ Vid. LLOPIS NADAL, S., “Anulan la Orden autonómica para calcular el valor de los inmuebles en las transmisiones efectuadas en la Comunitat Valenciana”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 918, 2016.

⁷⁴ Fundamento Jurídico Tercero, tercer apartado de la letra A, de la STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, 843/2018 de 23 de mayo.

⁷⁵ Vid. GARCÍA FERNÁNDEZ, A., “Problemas actuales de la comprobación de valores. Elección por la administración y análisis práctico de los principales medios de comprobación”

⁷⁶ Vid. MOCHÓN LÓPEZ, L., “La jurisprudencia constitucional y del Tribunal Supremo sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la comprobación de valores: la constatación de un sistema caduco”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 21, 2018.

⁷⁷ STS 842/2018 y 843/2018, de 23 de mayo; y STS 942/2018 y 943/2018, de 5 de junio.

que, afirma que solo así, la concreta capacidad económica gravada quedará determinada bajo el principio constitucional de igualdad del art. 14 y 31 de la CE.

En concreto, respecto a las operaciones traslativas masivas de los inmuebles en las grandes ciudades, defiende aún más la valoración común de los inmuebles que tengan características similares para hallar el Valor Real de cada uno de ellos, y teniendo en cuenta el contexto económico en el que se desenvuelve el municipio, establecer coeficientes que corrijan el resultado directo del Valor Catastral. Ello facilitaría la labor gestora de la Administración, lo que daría virtualidad a la eficacia administrativa del art. 103 CE y al principio de seguridad jurídica del art. 9.3 CE, al ofrecer un conocimiento anticipado a los interesados de las consecuencias de las operaciones de transmisión de inmuebles que quieran llevar a cabo.

Finalmente, afirma que sí que hay una verdadera comprobación de valores en la estimación mediante la aplicación de coeficientes, determinados por la Administración, a los valores del Catastro Inmobiliario; ya que por comprobación, debemos entender la ponderación de todos los elementos del inmueble que configuran su valor. Todo ello, sin excluir la posibilidad del contribuyente de hacer valer los elementos singulares que pudiera presentar su inmueble en el plazo de alegaciones del art. 134.3 de la LGT.⁷⁸

Otros autores como FALCÓN y TELLA y PÉREZ-PIAYA MORENO⁷⁹ defienden la aplicación en la práctica de este medio de valoración, pero solo a los tributos cuya definición legal de la base se remita al valor catastral, y a su vez, aplicado como un paso previo o inicial de la comprobación, al que debe seguir un examen concreto del inmueble que se trate.⁸⁰

3.2 PRECIOS MEDIOS DE MERCADO

Podemos comenzar diciendo que entre los fines perseguidos del Plan de Objetivos de 2019 de la Dirección General del Catastro, está el encontrar un valor de referencia en el mercado orientativo para la gestión de todos los tributos que requieran la valoración de bienes

⁷⁸ Vid. Voto Particular de la STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, 843/2018 de 23 de mayo.

⁷⁹ Vid. PÉREZ-PIAYA MORENO, C., “La determinación del valor de un bien inmueble mediante el valor catastral multiplicado por un coeficiente corrector tras la última jurisprudencia del Tribunal Supremo-Sentencias del Tribunal Supremo de 23 de mayo, de 5 de junio, de 13 de junio y de 19 de junio de 2018-”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 15, 2018.

⁸⁰ Vid. FALCÓN Y TELLA, R., “Valor real y comprobación por aplicación de coeficientes a los valores catastrales: STS de 23 de mayo de 2018”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 15, 2018

inmuebles. Tal y como dice el propio Plan, el valor de referencia es “*el resultante de los análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las transacciones inmobiliarias efectuadas, contrastados con las restantes fuentes de información de que disponga*”, añadiendo que este es uno de los objetivos más importantes por “*la demanda de conocimiento permanente del mercado inmobiliario, tanto por los ciudadanos como por las diferentes administraciones.*”⁸¹

Para ello el Catastro distingue los inmuebles urbanos de los rústicos. De los inmuebles urbanos, persigue la materialización espacial de factores de localización homogéneos del mercado inmobiliario de un municipio, para un determinado uso y ejercicio. De los inmuebles rústicos persigue la obtención de unos valores de referencia para incluir en el Informe Anual del Mercado Inmobiliario Rústico.

No es ajeno el Catastro a la realidad que se vive en la valoración de los inmuebles cuando establece que estas medidas son conducentes a garantizar un fiel reflejo de la realidad inmobiliaria y a eliminar cargas administrativas para los ciudadanos, depurando constantemente las bases de datos catastrales.

Entrando ya en materia, el art. 158.2 RGAT establece que “*cuando en la comprobación de valores se utilice el medio de valoración consistente en precios medios de mercado, la Administración tributaria competente podrá aprobar y publicar la metodología o el sistema de cálculo utilizado para determinar dichos precios medios en función del tipo de bienes, así como los valores resultantes. En el ámbito de competencias del Estado la aprobación corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda mediante orden.*”

En la propuesta de valoración resultante de la comprobación de valores deberá especificarse la adaptación de los estudios de precios medios de mercado y del sistema de cálculo al caso concreto.⁸²

3.3 DICTAMEN DE PERITOS DE LA ADMINISTRACIÓN

El dictamen de peritos es uno de los medios más utilizados por la Administración por ser en muchos casos, el único posible de aplicar. Así pues, se encarga de analizar rigurosamente las características concretas de un bien determinado que se debe valorar. Ello otorga a los

⁸¹ Vid. Plan de Objetivos 2019 de la Dirección General del Catastro.

⁸² Vid. art. 160.3. b) del RGAT.

contribuyentes de una seguridad jurídica que otros medios no son capaces de ofrecer, además de garantizar más eficientemente los principios de justicia tributaria y sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente.⁸³

Los arts. 158.3 y 160.3 b) del RGAT establecen los requisitos que debe reunir el dictamen de peritos para que sea aplicado de forma válida. Según estos, será necesario que el perito de la Administración cuente con una “*titulación suficiente y adecuada al tipo de bien a valorar*”, y que la propuesta de valoración resultante de la comprobación de valores ha de ser motivada, expresando “*de forma concreta los elementos de hecho que justifican la modificación del valor declarado, así como la valoración asignada. Cuando se trate de bienes inmuebles se hará constar expresamente el módulo unitario básico aplicado, con expresión de su procedencia y modo de determinación, y todas las circunstancias relevantes, tales como superficie, antigüedad u otras, que hayan sido tomadas en consideración para la determinación del valor comprobado, con expresión concreta de su incidencia en el valor final y la fuente de su procedencia.*”

No existe ninguna norma que establezca cuáles son las titulaciones que han de tener los peritos para valorar un bien, sin embargo, la titulación se considerará la adecuada cuando “*proporcione conocimientos suficientes para determinar datos o elementos de carácter técnico o económico que conduzcan a la correcta fijación del valor.*”⁸⁴ Normalmente, habrá de ser un arquitecto técnico o superior para inmuebles urbanos y, en el caso de inmuebles rústicos, un ingeniero agrónomo.⁸⁵

El problema se da en la motivación del informe pericial. La motivación pericial es necesaria por cuanto se está materializando un concepto jurídico que en un inicio es indeterminado, y además no se puede pretender que sea el contribuyente el que demuestre que el valor propuesto por la Administración no es adecuado invirtiendo así la carga de la prueba. Por ello, es muy frecuente que la Administración utilice impresos normalizados, documentos proforma o formularios estereotipados ante el aluvión de requerimientos masivos en cualquier tipo de procedimiento. Esta práctica es válida siempre y cuando se utilicen cuando los mismos se hayan individualizado adecuadamente por parte de la Administración. En caso contrario, la falta de motivación podrá ser causa de nulidad de pleno derecho del acto

⁸³ Vid. GARCÍA FERNÁNDEZ, A., “Problemas actuales de la comprobación de valores. Elección por la administración y análisis práctico de los principales medios de comprobación”.

⁸⁴ CHECA GONZÁLEZ, C., “La comprobación de valores (Problemas que suscita y medios de garantía a favor de los contribuyentes), *Aranzadi*, Pamplona, 1997, pág. 69.

⁸⁵ PÉREZ RON, M., “La comprobación de valores”, *Comentarios a Leyes. Fiscalidad Práctica 2016*, pág. 8.

si tiene una entidad tan relevante que omita algún requisito esencial del procedimiento. En los demás casos, la falta de motivación sería subsanable y se calificaría como causa de anulabilidad del acto.⁸⁶ Sin embargo, si unimos este hecho *“a la falta de entrega de las valoraciones de los inmuebles tomados como referencia (ni siquiera se aportan las autoliquidaciones de esos contribuyentes o las escrituras que describen las fincas que se comparan), podría vulnerar los requisitos de motivación de los actos administrativos que resultan necesarios para determinar un aumento de bases imponibles.”*⁸⁷

La STS 34/2010, de 29 de marzo de 2012, dictada para la unificación de doctrina, establece en su Fundamento Jurídico Cuarto, los principios básicos que deben contenerse en la motivación en materia de comprobación de valores:

“En consecuencia pues el principio general ha de ser la inspección personal del bien como garantía de acierto en la singularización de la valoración, y con ello de la suficiente motivación de la resolución. Solo en casos muy concretos, y que deberán ser razonados y fundamentados, con constancia en el expediente de esa fundamentación cabrá admitir la falta de inspección personal.”

Por su parte, el art. 160 del RGAT, del que ya hice mención, añade en su apartado segundo que *“La negativa del poseedor del bien a dicho reconocimiento eximirá a la Administración tributaria del cumplimiento de este requisito.”*

Por último, D’OCÓN ESPEJO y CHICO DE LA CÁMARA realizan una aclaración mediante la cual dice que *“no se entenderá que el valor está debidamente motivado si la valoración no se refiere al momento exacto del devengo, si el perito carece de la titulación adecuada al objeto a valorar [STS de 20 de julio de 1990] o si no existe identidad entre el objeto de la transmisión y el de la comprobación, p.e. se transmite una casa y se valora, atendido su estado de conservación como solar [SSTS de 11 y 19 de enero de 1996].”*⁸⁸

⁸⁶ GARCÍA FERNÁNDEZ, A., “Problemas actuales de la comprobación de valores. Elección por la administración y análisis práctico de los principales medios de comprobación”, pág. 11.

⁸⁷ D’OCÓN ESPEJO, A. Y CHICO DE LA CÁMARA, P., “Algunas cuestiones problemáticas de la comprobación de valores: idoneidad del método empleado y liquidación de los intereses de demora”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6, 2016, pág. 20.

⁸⁸ D’OCÓN ESPEJO, A. Y CHICO DE LA CÁMARA, P., “Algunas cuestiones problemáticas de la comprobación de valores: idoneidad del método empleado y liquidación de los intereses de demora”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6, 2016, *op. cit.*, pág. 10.

CONCLUSIONES

I.

Con este trabajo, ha quedado demostrado que en la práctica ciertos valores no están cumpliendo con sus funciones cabalmente. Hoy en día, se siguen produciendo numerosos conflictos entre la Administración y los administrados.

En primer lugar y a modo de introducción o consideración previa, he clasificado los tributos en tres grupos en función del hecho imponible que gravan, para así, tener una perspectiva general de cuáles son los impuestos que gravan la valoración de los bienes inmuebles en sus distintas manifestaciones.

A continuación, y ya adentrándome en la materia que me concierne, he puesto de manifiesto y he analizado las controversias existentes actualmente en la valoración de los inmuebles a efectos tributarios.

II.

En concreto, he podido comprobar que las bases imponibles constituidas por el Valor Catastral, si bien es cierto que es un buen medidor de la capacidad económica que se desprende de la titularidad inmobiliaria de los obligados tributarios, en la actualidad, adolecen de ciertos problemas, tales como la desactualización del propio Valor Catastral ante la época de fuertes oscilaciones que vivimos actualmente en el mercado inmobiliario, o la falta de coordinación entre el Catastro y la Administración. El efecto de ello es que las liquidaciones de impuestos, como el IBI, están gravando Valores Catastrales superiores a los límites permitidos, lo que hace que en consecuencia se graven manifestaciones económicas irreales de los sujetos pasivos.

Pese a estos defectos, no parece nada adecuado que la alternativa por la que se ha optado en el IP, y es que establecer unas reglas de valoración en las que se comparen valores inconexos entre sí, que ninguna relación tienen con el valor que se desprende de la titularidad de los inmuebles, y que de todos ellos se elija el que resulte dar un mayor valor, contraviene claramente el principio de capacidad económica que se debe respetar en el ordenamiento.

Por tanto, tras el análisis, he considerado que lo más deseable sería que se produjesen actualizaciones catastrales más regulares para que se equiparase el valor de los inmuebles a la capacidad económica que realmente experimentan los contribuyentes.

III.

En la elaboración del trabajo me he encontrado con un debate muy interesante. Se viene discutiendo la posibilidad de unificar en un mismo cuerpo normativo todo un sistema de valoración aplicable a los distintos tributos del ordenamiento, pudiendo llegar a ser vinculables los unos con los otros, lo cual es conocido como el principio de unicidad del ordenamiento. Por otro lado, existe otra corriente que ha negado esta posibilidad a favor de un principio de estanqueidad mediante el cual, cada tributo debe tener su propia normativa con sus propias reglas de valoración.

Analizando ambas posibilidades, he llegado a la conclusión de que lo que mejor funcionaría sería un sistema más mixto del que rige actualmente en nuestro ordenamiento tributario. Considero que si integráramos en un único cuerpo normativo todo un sistema de valoración coherente y aplicable a los tributos, independientemente de que se puedan relacionar entre sí, como ocurre con el IRPF y el IP, o no; conseguiríamos una simplificación en los trámites y daríamos más facilidades a todos los sujetos intervinientes.

IV.

Uno de los principales motivos por los que me decanté por hacer este trabajo fue que me llamaba enormemente la atención el nivel de conflictividad y litigiosidad que ha generado estas dos simples palabras: “*Valor Real*”. Por ello, en primer lugar, he analizado el origen de este concepto tan abstracto e indeterminado para entender la intención del legislador. A continuación, he puesto de manifiesto la conflictividad existente entre el Valor Real que defiende el contribuyente a la hora de liquidar el ISD o el ITP y AJD con el que defiende la Administración y que suele ser el resultado de aplicar de manera automática unos índices multiplicadores, que son aprobados anualmente en Órdenes Ministeriales, al Valor Catastral de los inmuebles.

Parece que desde la publicación de la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018, se ha establecido el camino que deberán de seguir tanto la Administración como los administrados para hallar el Valor Real de los bienes. Para ello ha fijado unas pautas que en mi opinión son muy acertadas. La idea principal de todo ello es que el contribuyente debe escoger el método de valoración de los admitidos en el ordenamiento que mejor se adecue a las circunstancias personales y singulares del inmueble objeto de tributación y que únicamente, cuando la Administración compruebe, tras un estudio del caso concreto, que no se han seguido dichas pautas, se proceda a iniciar un procedimiento de comprobación.

V.

Sin lugar a duda, el conflicto más presente hoy en día es el que afecta a la plusvalía municipal en su conjunto. Este impuesto grava el incremento de valor que experimentan los terrenos en la transmisión de los inmuebles, y el problema surge a raíz de que la Administración viene liquidando este impuesto simplemente por el hecho de existir una transmisión sin tener en cuenta que, en numerosas ocasiones, no ha habido un incremento de valor e incluso, como se ha demostrado recientemente en sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de octubre de 2019, que la riqueza neta obtenida en la transmisión es inferior a la cuota tributaria obtenida.

Por ello, he analizado la fundamentación de la sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 y las sucesivas para así dar a conocer al lector las situaciones en las que este impuesto sería inconstitucional. A la vista de las mismas, y ante la declaración de inconstitucionalidad de algunos preceptos reguladores de la plusvalía municipal, no puedo afirmar más que es urgente que se produzca una reforma completa de este impuesto porque ha quedado demostrado que adolece de demasiados errores que no hacen más que peligrar la viabilidad del mismo en el ordenamiento.

VI.

Finalmente, he analizado los medios de valoración más interesantes de los contemplados en el art. 57 de la LGT. Con ello, he querido principalmente enseñar al lector el uso que la Administración da a estos medios de valoración, cuál es el uso más adecuado que según la jurisprudencia y los distintos autores se les debería de dar, y los pasos que se ha de seguir para ello.

VII.

Considero que este trabajo puede ayudar tanto a particulares como a profesionales que pretenden dar el mejor y más actualizado asesoramiento a sus clientes a la hora de liquidar impuestos con total seguridad y fiabilidad. A su vez, se puede entrever el camino jurisprudencial que está siguiendo y se va a seguir en la valoración de los inmuebles en los distintos impuestos del ordenamiento tributario, tendente a reforzar la seguridad jurídica, respetar al máximo la capacidad económica de los sujetos pasivos, y a analizar cada caso concreto en la medida de lo posible.

BIBLIOGRAFÍA

CHECA GONZÁLEZ, C., “La comprobación de valores (Problemas que suscita y medios de garantía a favor de los contribuyentes), *Aranzadi*, Pamplona, 1997.

D’OCÓN ESPEJO, A. y CHICO DE LA CÁMARA, P., “Algunas cuestiones problemáticas de la comprobación de valores: idoneidad del método empleado y liquidación de los intereses de demora”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6, 2016.

DE PABLO VARONA, C., “La fiscalidad de la vivienda en el IRPF”, (dir. Varona Alabern, J.) AAVV, *La fiscalidad de la vivienda en España*, Civitas Thomson Reuters, Cizur Menor, 2012.

DEL BLANCO GARCÍA, A., “Hacia un nuevo valor fiscal inmobiliario de referencia”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 9, 2019.

ESPEJO POYATO, I., “¿Es posible una valoración unitaria? La valoración de bienes en el derecho tributario español”, *CT: Catastro*, 1990.

ESPINOSA GIRONELLA, L., “Cómo impugnar la liquidación del IBI por excesiva, por ser el valor catastral (la base imponible) muy superior al de mercado: el camino imposible o la STSJ de Murcia núm. 557/2018, de 12 de julio”, *Diario La Ley*, núm. 9271, 2018.

FALCÓN Y TELLA, R., “Valor real y comprobación por aplicación de coeficientes a los valores catastrales: STS de 23 de mayo de 2018”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 15, 2018.

GARCÍA FERNÁNDEZ A., “Problemas actuales de la comprobación de valores. Elección por la administración y análisis práctico de los principales medios de comprobación”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 178, 2018.

GARCÍA FERNÁNDEZ, A., “Aproximación a la reciente doctrina jurisprudencial en materia de comprobación de valores: novedades en relación con la estimación por referencia a los valores que figuran en registros de carácter oficial”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 20, 2018.

GARCÍA MORENO, A., “La minusvalía en el IIVTNU. Cuestiones pendientes sobre su determinación y prueba”, *Carta Tributaria*, núm. 51, 2019.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M.L., “La vivienda en los tributos locales”, (dir. Varona Alabern, J. E.) AAVV, *La fiscalidad de la vivienda en España*, Civitas Thomson Reuters, Cizur Menor, 2012.

GÓRRIZ GÓMEZ, B., “La valoración realizada por la administración tributaria autonómica vincula a la estatal”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 8, 2016.

HERNANDO OREJANA, L.C., “Estudio sobre el carácter confiscatorio de la plusvalía municipal”, *Diario La Ley*, núm. 9424, 2019.

LLOPIS NADAL, S., “Anulan la Orden autonómica para calcular el valor de los inmuebles en las transmisiones efectuadas en la Comunitat Valenciana”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 918, 2016.

LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., “La aplicación de diferentes reglas de valoración para los inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio y la quiebra del principio de igualdad”, *Revista Quincena Fiscal*, núm.12, 2007.

MOCHÓN LÓPEZ, L., “La jurisprudencia constitucional y del Tribunal Supremo sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la comprobación de valores: la constatación de un sistema caduco”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 21, 2018.

MORENO SERRANO, B., “La «plusvalía» al borde del abismo”, *Diario La Ley*, núm. 8927, 2017.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J., “La inconstitucionalidad parcial de la plusvalía municipal debería servir para su eliminación total”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 8, 2017.

PÉREZ RON, M., “La comprobación de valores”, *Comentarios a Leyes. Fiscalidad Práctica 2016*.

PÉREZ-BUSTAMANTE YABAR D.R. y DÍAZ GARCÍA A., “Inexistencia de hecho imponible por minusvalía en la transmisión de inmuebles. No concurrencia del principio constitucional de capacidad económica”, *Diario La Ley*, núm. 8971, 2017.

PÉREZ-PIAYA MORENO, C., “La determinación del valor de un bien inmueble mediante el valor catastral multiplicado por un coeficiente corrector tras la última jurisprudencia del Tribunal Supremo-Sentencias del Tribunal Supremo de 23 de mayo, de 5 de junio, de 13 de junio y de 19 de junio de 2018-.”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 15, 2018.

PERIS GARCÍA, P., “La valoración de los bienes en el Ordenamiento Tributario Español”, *Revista Valenciana de Hacienda Pública Palau*, núm. 22, 1994.

PERIS GARCÍA, P., *La tributación de los bienes inmuebles urbanos en el ordenamiento tributario. Especial referencia a la valoración, (tesis doctoral, dir. MARTÍN QUERALT, J.)*, Roderic, Valencia, 1994.

PUYAL SANZ, P., “El Catastro como instrumento de lucha contra el fraude inmobiliario: el Valor de Referencia de Mercado”, *Crónica tributaria*, núm. 169, 2018.

RAMOS PRIETO, J., *¿Es factible la desaparición de la imputación de rentas inmobiliarias del ámbito de la imposición sobre la renta de las personas físicas? El aleccionador ejemplo de las Haciendas Forales*, Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2007.

SARASA PÉREZ, J., “Cuestiones generales en torno a la valoración en el ámbito tributario”, en la obra dirigida por Poveda Blanco, F., *La valoración inmobiliaria en los impuestos*, Edersa, Madrid, 2001.

SESMA SÁNCHEZ, B., “La invalidez sobrevenida del IBI: causas y alternativas de revisión”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 1, 2020.

VARONA ALABERN, J.E., “Dificultades para impugnar el valor catastral que ha devenido firme y la STS de 19 de febrero de 2019”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 13, 2019.

VARONA ALABERN, J.E., “Valor catastral y vivienda”, (dir. Varona Alabern, J. E.) AAVV, *La fiscalidad de la vivienda en España*, Civitas Thomson Reuters, Cizur Menor, 2012.

PÁGINAS WEB:

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4163> (fecha de consulta: 6 de enero de 2020).

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186> (fecha de consulta: 6 de enero de 2020).

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20843> (fecha de consulta: 6 de enero de 2020).

<http://www.catastro.meh.es/documentos/MANUAL%20DE%20OBJETIVOS%202019.pdf> (fecha de consulta: 20 de noviembre de 2019).

<https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v1385-18-28-05-2018-1476908> (fecha de consulta: 6 de enero de 2020).

<http://www.catastro.meh.es/documentos/05042018P.pdf> (fecha de consulta: 20 de noviembre de 2019).

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-14392> (fecha de consulta: 6 de enero de 2020).

https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/DIT/Contenidos_Publicos/CAT/AYUWEB/Biblioteca_Virtual/Manuales_practicos/Renta/ManualRentaPatrimonio2018_V8_es_es.pdf (fecha consulta: 10 de diciembre de 2019).

<http://www.catastro.meh.es/documentos/publicaciones/ct/ct5/art5.pdf> (fecha de consulta: 13 de diciembre de 2019).

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764> (fecha de consulta: 6 de enero de 2020).

<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf> (fecha de consulta: 5 de octubre de 2019).

https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informacioneells/2017/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sfl.pdf (fecha de consulta: 18 de noviembre de 2019).

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1993-25359> (fecha de consulta: 6 de enero de 2020).

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1987-28141> (fecha de consulta: 6 de enero de 2020).

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4214> (fecha de consulta: 6 de enero de 2020).

http://femp.femp.es/files/1788-6512-Fichero/AcuerdosJuntaGobiernoFEMP_2017_06_27.pdf (fecha de consulta: 7 de diciembre de 2019).

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-15984> (fecha de consulta: 6 de enero de 2020).

<https://petete.minhafp.gob.es/consultas/> (fecha de consulta: 10 de diciembre de 2019).

<http://www.catastro.minhap.gob.es/esp/faqs.asp> (fecha de consulta: 8 de enero de 2020).

<https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf> (fecha de consulta: 5 de enero de 2020).

RESOLUCIONES Y CONSULTAS VINCULANTES

Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos, V1385-18, de 28 de mayo de 2018.

Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos, V1091-17, de 9 de mayo de 2017.

Consulta Vinculante de la Subdirección General de Tributos Locales V0500-19, de 8 de marzo de 2019,

Consulta Vinculante de la Subdirección General de Tributos Locales, V0291-14, de 6 de febrero de 2014.

ÍNDICE JURISPRUDENCIAL

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Tribunal Constitucional, Pleno, Sentencia 126/2019, de 31 de octubre.

Tribunal Constitucional, Pleno, Sentencia 59/2017, de 11 de mayo.

Tribunal Constitucional, Pleno, Sentencia 295/2006, de 11 de octubre.

Tribunal Constitucional, Pleno, Sentencia 182/1997, de 28 de octubre.

TRIBUNAL SUPREMO

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 283/2019, de 5 de marzo.

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 579/2019, 19 de febrero.

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 196/2019, de 19 de febrero.

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 94/2019, de 31 de enero.

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 2499/2018, de 9 de julio.

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1163/2018, de 9 de julio.

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1127/2018, de 2 de julio.

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 943/2018, de 5 de junio.

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 843/2018, de 23 de mayo.

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 194/2011, de 15 de enero.

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, RJ 2013\817, de 9 de diciembre de 2013.

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, RJ 2012\5643, de 29 de marzo de 2012.

Tribunal Supremo, Sala Tercera de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, RJ 1996\7247, Sentencia de 27 de septiembre de 1996.

AUDIENCIA NACIONAL

Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 230/2017, de 25 de mayo.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

Tribunal Superior de Justicia de Murcia, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 557/2018, de 12 de julio.

Tribunal Superior de Justicia de Navarra, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, Sentencia 53/2018, de 6 de febrero.

Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 129/2017, de 27 de abril.

Tribunal Superior de Justicia de Asturias, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª, Sentencia 235/2017, de 20 de marzo.

Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia 62/2016, de 15 de febrero.

Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª, Sentencia 1191/2015, de 19 de noviembre.

JUZGADO DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Murcia, Sentencia 131/2017, de 8 de mayo.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central, 2749/2011, de 30 de junio.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, 504/2003, de 2 de abril.