

LA ADOPCIÓN POR LA CCAA DE LA REGIÓN DE MURCIA DE UN MÉTODO OBJETIVO PARA LA VALORACIÓN DE LOS BIENES INMUEBLES QUE VAN A SER OBJETO DE TRANSMISIÓN O DE ADQUISICIÓN

MARTA MARCOS CARDONA
Ayudante de Facultad del 2º período
Área de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Murcia

SUMARIO: I. Introducción. II. La necesidad de buscar mecanismos que reduzcan la conflictividad en materia de comprobación de valores. III. Análisis del sistema de precios medios de mercado utilizado en la CARM. 1. Características del sistema de precios medios. 2. Utilización del método objetivo de valoración para informar a los contribuyentes sobre los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión. 3. El sistema de precios medios como método para discriminar los valores declarados que van a ser objeto de comprobación. 4. El sistema de precios medios como método de comprobación de valores.

I. INTRODUCCIÓN

Las CCAA tienen asumidas competencias por delegación del Estado en la regulación de la gestión y liquidación de, entre otros, los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones¹. A su vez, el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones² establece como regla general que en las transmisiones *mortis causa* y

1. Vid. los artículos 19.2.c) y d) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas y 47 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía.

2. Ley 29/87, de 18 de diciembre.

en las donaciones y demás transmisiones lucrativas *inter vivos*, la base imponible viene constituida por el *valor real* de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueran deducibles. De otra parte, el artículo 10.1 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados³, señala que en las transmisiones patrimoniales onerosas la base imponible está constituida por el *valor real* del bien transmitido.

El punto de partida de nuestro estudio se halla en la utilización por las leyes tributarias de un concepto extraordinariamente indeterminado y de tan difícil consenso como es el valor real de los bienes. En efecto, la Ley ni define qué debe entenderse por valor real, ni especifica qué criterios o parámetros deben tenerse en cuenta a la hora de fijarlo. Pese a la imprecisión mostrada por el legislador, el contribuyente se encuentra obligado a consignar el valor real de los bienes transmitidos o adquiridos a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones y cuyo resultando viene siendo el de una permanente litigiosidad sobre las actuaciones de valoración realizadas por la Hacienda Autonómica ante la disconformidad por parte de los contribuyentes con la comprobación administrativa del valor declarado.

De hecho, la disparidad de criterios doctrinales existentes al concretar el término “valor real” es fiel reflejo de la problemática que plantea la ambigüedad legal. En nuestra opinión, el valor real debe identificarse con un valor económico cuyo concreto contenido jurídico debe individualizarse en cada uno de los impuestos en los que existe identidad nominal.

Así, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales se identifica valor real con el precio efectivamente satisfecho en la transacción cuando no exista duda alguna sobre su veracidad. En estos supuestos no procede la comprobación como actuación de contraste de valores por haber sido anulada la indeterminación del término “valor real”. Por el contrario, en los casos en que no exista fehaciencia de que el precio declarado sea el auténtico de la operación –sospecha de fraude- se habilita a la Administración para que mediante el expediente de la comprobación determine el verdadero valor, “valor real” de la transacción.

Sin embargo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no hay

3 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.

contraprestación en dinero sino una asignación de valor por el sujeto por lo que la cláusula valor real no actúa en este impuesto con esa función antifraudatoria que se evidencia en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, ante la sospecha de que el precio escriturado no es el verdadero de la transacción. En este contexto, ante la exigencia de atribuir un contenido económico al elemento patrimonial adquirido, el valor real podría configurarse como el precio de realización hipotética que razonablemente podría obtener el titular del elemento patrimonial por su enajenación considerando las condiciones personales de negociación y dentro de un marco temporal prudente.

II. LA NECESIDAD DE BUSCAR MECANISMOS QUE REDUZCAN LA CONFLICTIVIDAD EN MATERIA DE COMPROBACIÓN DE VALORES.

Es una circunstancia constatada que las CCAA no disponen de los suficientes medios materiales y humanos para llevar a cabo valoraciones individualizadas con garantías plenas que superen con éxito en multitud de ocasiones una revisión judicial. Piénsese que en el caso de la utilización, como medio de comprobación de valores, del dictamen de peritos de la Administración, los Tribunales vienen exigiendo el reconocimiento directo y personal del inmueble⁴. Es más, algunos Tribunales califican el incumplimiento de la inspección personal del inmueble por parte del Técnico de la Administración como un vicio de nulidad radical, con efectos *ex tunc*, y no de mera anulabilidad, lo que en la práctica supone en la mayoría de los casos la prescripción del derecho a liquidar, dado que los actos declarados nulos de pleno derecho no tienen eficacia interruptora de la prescripción⁵.

Por todo ello, las CCAA se han encontrado en la necesidad de buscar mecanismos que permitan reducir la litigiosidad producida en materia de comprobación de valores e incremente paralelamente la eficacia administrativa en

4 Entre muchas que podrían traerse a colación, es una muestra expresiva la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 30 de septiembre de 2000, en la que se afirma que «la valoración debe efectuarse de forma motivada por funcionario idóneo que examine directamente la finca transmitida, teniendo en cuenta el estado de conservación y antigüedad del inmueble, ubicación, circunstancias urbanísticas concurrentes, con expresión de todos los criterios tenidos en cuenta y demás circunstancias concurrentes que puedan tener influencia actual o futura en el valor, ya que en otro caso se produciría una situación de indefensión para el sujeto pasivo al privarle de medios para combatirla.

5 Vid. la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 18 de octubre de 1992 .

las actuaciones de accertamento. Expresiva de toda esta situación son las consideraciones efectuadas por la Junta de Andalucía para justificar la adopción de un método objetivo de valoración de los inmuebles al señalar que en los procedimientos tributarios de comprobación de valores la Administración debe atenerse y hacer cumplir las regulaciones legales y reglamentarias para garantizar la defensa de los intereses de la Hacienda Pública y simultáneamente ajustar su actuación de manera escrupulosa a todo el conjunto de normas que encabezadas por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, pretenden establecer un equilibrio entre las situaciones jurídicas de la Administración y los ciudadanos en su calidad de contribuyentes. Conjugar este doble papel de la Administración tributaria de defensa de los intereses generales y de utilización de procedimientos transparentes y ágiles que favorezcan el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes, exige la búsqueda de métodos compatibles con las circunstancias reales y efectivas de los medios y estructuras disponibles para su ejecución. En el ejercicio administrativo de la potestad comprobatoria de valores declarados que se ejerce por aplicación de la normativa, se originan una buena parte de las dudas y los conflictos planteados por los contribuyentes en sus relaciones con la Administración y es dónde ésta debe realizar un importante esfuerzo de información y asistencia a aquéllos⁶.

En efecto, una manera de mitigar la conflictividad que se viene produciendo en materia de comprobación de valores sería si el contribuyente conociera y por tanto la Administración evidenciara cuál es el “valor real” del inmueble que va a ser objeto de transmisión o de adquisición. De esta forma se disiparía la incertidumbre e inseguridad jurídica que supone la utilización por la Ley del concepto jurídico indeterminado.

En términos generales, para facilitar al obligado tributario el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, las Administraciones Tributarias de algunas CCAA, al margen de suministrar una información particularizada sobre el valor de los bienes inmuebles cuando tal petición es solicitada por el interesado bajo el amparo del artículo 25 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, han establecido procedimientos automáticos de valoración. Se recurre a tal fin a valores medios u objetivos fundamentados en estudios de mercado, bases de datos y fórmulas de valoración elaborados por técnicos, y a la aplicación de coeficientes específicos sobre el valor catastral de los inmuebles.

Los objetivos perseguidos mediante la publicitación de los valores son

6. Cfr. la Instrucción 5/2000, de 21 de marzo, de la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía sobre el método para aceptar como válidos los valores declarados que utilicen como referencia los valores catastrales por un coeficiente determinado.

fundamentalmente tres:

Hacer efectivo el derecho de los contribuyentes a conocer la valoración que la Administración atribuye a los bienes que se vayan a transmitir o adquirir, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente.

Seleccionar, con un criterio conocido por los contribuyentes, aquellos expedientes que serán objeto de comprobación preferente por parte de los Servicios Técnicos.

Servir como medio de comprobación de valores con base en el artículo 52.1 de la Ley General Tributaria, según el cual el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible podrán comprobarse por la Administración tributaria con arreglo a los siguientes medios: a) *estimación por los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal*, b) *precios medios en el mercado*.

III. ANÁLISIS DEL SISTEMA DE PRECIOS MEDIOS DE MERCADO UTILIZADO EN LA CARM

1. CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA DE PRECIOS MEDIOS

El sistema de valor por precios medios de mercado es el utilizado por CCAA como las de Murcia, Madrid, Castilla y León, y la Comunidad Foral de Navarra. Se fundamenta, como hemos avanzado en estudios de mercado realizados bien por los servicios técnicos de la Comunidad o por empresas especializadas.

La confección de tablas que expresen el valor que poseen determinados bienes en el mercado se ha venido realizando desde el año 1987 respecto de los medios privados de transporte. Se trata de precios medios de venta que son aprobados anualmente mediante Orden Ministerial del Ministerio de Hacienda⁷ y que los sujetos pasivos pueden utilizar a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte⁸. La publicitación de estas tablas proporciona ventajas tanto a la Administración como a los contribuyentes: ofrecen a los sujetos pasivos una información rápida e inmediata

⁷ La vigente actualmente es de 14 de diciembre de 2001.

⁸ Amén de cómo medio de comprobación de valores por parte de la Administración, cuestión esta que será analizada con posterioridad.

del valor del inmueble todo lo cual se traduce en una gestión más eficaz y en un refuerzo de la seguridad jurídica.

La posibilidad de extrapolar la dinámica de los precios medios de vehículos al mercado inmobiliario ha sido cuestionada al considerarse no se puede hablar de precios medios de mercado de general aplicación por la Administración⁹ y que, en cualquier caso, estaríamos en presencia de valores medios en el mercado, nunca ante valores reales de transmisión que, además, producen el efecto de petrificar la base imponible del mismo a poco que, dichos valores medios, no sean objeto de constante y periódica actualización¹⁰.

Sin perjuicio de que volvamos sobre todas estas cuestiones al analizar los objetivos perseguidos con la aprobación por parte de muchas CCAA de sistemas de valoración, debe tenerse en cuenta que estamos ante valores orientativos, cuya aplicación es voluntaria por parte del contribuyente el cual podrá consignar un valor inferior al resultante de la aplicación de las tablas de valores. Por otra parte, las distintas administraciones territoriales están teniendo un especial cuidado para evitar un desfase de los valores establecidos publicando con cierta periodicidad la pertinente actualización.

Por tanto, en este punto nos compete exclusivamente examinar en líneas generales cómo se determinan los precios medios de los inmuebles. Tratándose de bienes inmuebles urbanos el sistema técnico normalmente utilizado clasifica los inmuebles según su tipología y ubicación obteniéndose el valor de mercado por zonas homogéneas de valoración, y atribuyendo al inmueble un valor básico en función de la tipología.

Así, en la CARM para la determinación de los precios medios en el mercado, una vez localizado el inmueble cuyo valor se pretende verificar el siguiente paso es la concreción de la tipología del inmueble distinguiéndose según sea la vivienda aislada o pareada, en hilera, en bloque abierto, en manzana cerrada, trasteros, garajes y aparcamientos y viviendas de construcción tradicional¹¹. A su vez, los valores consignados en las tablas se refieren a superficies construidas, tomando

9 JUÁREZ GONZÁLEZ, J.M., *La comprobación de valores y la Ley de Tasas en el ITP y AJD*, Ciss, Valencia, 1996, pág. 50.

10 ESEVERRI MARTÍNEZ, E. «El valor real y el Impuesto sobre Transmisiones», op. cit., pág. 180.

11 Vid. la Orden de 15 de noviembre de 2001, de la Consejería de Economía y Hacienda, por la que se aprueban los precios medios en el mercado de determinados inmuebles urbanos y rústicos radicados en la Región de Murcia para el año 2002.

como tal la consignada expresamente en la escritura pública o documento que contenga el hecho imponible¹². En último término, multiplicando la superficie construida por el valor unitario correspondiente, según tipología, del metro cuadrado se obtendrá el valor nuevo del bien. Por este motivo, el valor base obtenido se corrige por el coeficiente de antigüedad del inmueble y cuyo resultado ofrecerá el valor mínimo actualizado del bien a la fecha del devengo del impuesto¹³.

Por su parte, para el cálculo del valor atribuible a los bienes rústicos, se ponderan una serie de parámetros como son la situación de la finca, el tipo de riego, cultivo o aprovechamiento predominantes en la finca y la dotación de obras e instalaciones de infraestructura.

Este sistema de precios medios de mercado de la Región de Murcia se utiliza igualmente en otras CCAA, si bien con determinadas particularidades. Así, el procedimiento empleado por la Comunidad Foral de Navarra parte del estudio previo de valoración del mercado inmobiliario realizado por el Servicio de Riqueza

12 Concretamente la citada normativa efectúa las siguientes aclaraciones en relación con la superficie construida:

a.- En vivienda colectiva (tanto en bloque abierto como en manzana cerrada) la superficie construida incluirá el porcentaje que corresponda de elementos comunes.

b.- En vivienda unifamiliar, (tanto aislada como en hilera), se computarán como superficies construidas:

- La destinada a vivienda, incluyendo buhardillas, terrazas cubiertas y demás espacios que no tengan la consideración de sótanos diáfanos no susceptibles de ser usados como vivienda.

- La destinada a garaje, trastero o almacén diáfano, siempre que se encuentre cerrada y cubierta y efectivamente no sea utilizado como dormitorio, salón, cocina o dependencias de uso habitual como vivienda.

- La superficie de parcela no construida, determinándose por la diferencia entre la superficie total de la parcela, excluida la parte que ocupa la planta de vivienda o almacén o aparcamiento. Incluye la parte de parcela sobre la que se sitúen piscinas, pistas deportivas, jardines o huertos.

c.- Las plazas de garaje se computarán de forma independiente, sin que sea preciso determinar su superficie. En las tablas se recoge su valor global en euros.

.- Superficie útil.- En los supuestos de venir consignada en la Escritura únicamente en términos de superficie útil, la superficie construida se obtendrá multiplicando la útil por los siguientes coeficientes:

Viviendas en general: Superficie útil x 1,20

Resto de inmuebles (trasteros, garajes): Superficie útil x 1,10

13 En la Comunidad de Madrid, además del coeficiente corrector por antigüedad, se aplica el denominado coeficiente Corrector por Superficie que corrige el Valor Base de Zona del bien, minorando su valor según aumenta la superficie construida a partir de 150 metros cuadrados, al entenderse que disminuye el precio de venta en bienes de similar tipología, calidad constructiva y demás características inherentes al mismo según aumenta la superficie construida del mismo (Guía de ayuda para calcular el Valor Mínimo de Referencia de pisos y anejos y plazas de garaje en Madrid-capital y municipios de la Comunidad de Madrid).

Territorial del Departamento de Economía y Hacienda estimando, mediante métodos estadísticos, los valores más probables de determinados bienes inmuebles en un mercado libre donde debe primar el principio de la oferta y la demanda¹⁴.

Por otra parte, la mayoría de las normativas excluyen expresamente del sistema de precios medios a determinados bienes inmuebles urbanos y rústicos bien porque concurren en ellos características especiales o porque el valor resultante de aplicar el procedimiento establecido sea superior a una determinada cuantía.

Así, en la CARM están excluidos de las tablas :

Los bienes inmuebles urbanos situados fuera de la Región de Murcia. Se trata de una mención innecesaria puesto que tal y como analizaremos con posterioridad una Comunidad Autónoma no podrá informar sobre el valor de un inmueble ubicado en el territorio de otra Comunidad.

Solares y terrenos sin edificar, cualquiera que sea su clasificación urbanística.

Edificaciones en estado de ruina para demoler o para rehabilitar.

Edificios, instalaciones o locales de uso comercial, industrial, para oficinas, deportivo, para espectáculos, ocio y hostelería, sanidad y beneficencia, culturales y religiosos o edificaciones singulares de carácter histórico o artístico.

Viviendas unifamiliares aisladas en parcelas individuales urbanas, cuya superficie total de la parcela exceda de 300 metros cuadrados.

Fincas agrourbanas o de interés urbano cuyos precios medios no figuren de forma expresa en el Municipio respectivo. Se trata de aquellas tierras rústicas que dada su ubicación (lindantes a carreteras, próximas a polígonos industriales o a núcleos urbanos o sujetas a expectativas de cambio de uso del suelo) se considera que los precios en el mercado pueden ser superiores a los del uso meramente agrícola aunque sin alcanzar los de los terrenos edificables.

14 Concretamente la aplicación del método de valoración se lleva a cabo del siguiente modo:

Determinación de una superficie de referencia para cada bien, en función de la tipificación con que constan en el Registro Fiscal de la Riqueza Territorial las unidades urbanas que lo componen.

Obtención del valor unitario por adición de varios sumandos. El valor de los sumandos se encuentra recogido en las Tablas 1 a 17.2 del Decreto Foral 334/2001 y tiene en cuenta la zonificación de Navarra por municipios y calles, el efecto de la zona de ubicación sobre el valor unitario de los pisos y valor de las plazas de garaje, el efecto del año de construcción, el efecto del número de planta, el efecto del tamaño sobre el valor unitario de los pisos y, finalmente, el efecto de la reforma o falta de reforma sobre el valor unitario de los pisos.

Multiplicación de la superficie de referencia por el valor unitario, para obtener el valor del bien. Se utilizará como superficie de referencia la superficie construida privativa o principal, sin inclusión de elementos comunes, en metros cuadrados.

Finalmente, a los valores totales resultantes se les aplica un coeficiente del 0,95 (Decreto Foral 334/2001).

Tampoco se aplica el sistema sobre aquellos inmuebles urbanos cuyo valor resulte superior a 150.253,03 € o rústicos que tras la aplicación de las tablas arrojen un valor superior a 90.151,81 €

En estos casos lo conveniente es que el contribuyente solicite una prevaloración pericial para tales inmuebles.

2. UTILIZACIÓN DEL MÉTODO OBJETIVO DE VALORACIÓN PARA INFORMAR A LOS CONTRIBUYENTES SOBRE LOS VALORES DE LOS BIENES INMUEBLES QUE VAYAN A SER OBJETO DE ADQUISICIÓN O TRANSMISIÓN

Los sistemas de ayuda al contribuyente permiten a los sujetos pasivos conocer la valoración administrativa de los inmuebles objeto de transmisión o de adquisición. Se trata de una práctica que, sin base legal, venían realizando algunas CCAA como la de Murcia y cuyo refrendo se produjo merced a la aprobación de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, al consagrar la obligación que tienen las distintas administraciones tributarias de trasladar a los contribuyentes los valores que, en su criterio, poseen los bienes inmuebles afectados por una transmisión o adquisición. Concretamente, el artículo 25 de la citada norma, bajo la rúbrica de «Valoración de bienes» significa que «1.Cada Administración tributaria informará, a solicitud del interesado y a los efectos de los tributos cuya gestión le corresponda, sobre el valor de los bienes inmuebles que, situados en el territorio de su competencia, vayan a ser objeto de adquisición o de transmisión. 2. Dicha información no impedirá la posterior comprobación administrativa, pero, cuando el contribuyente haya seguido los criterios manifestados por la Administración tributaria, no incurrirá en ningún tipo de responsabilidad».

De hecho, la Administración Murciana, con anterioridad a la promulgación de dicha Ley, daban a conocer a los obligados tributarios de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones unos valores de referencia que eran objeto de difusión bien directamente a través de las oficinas de información al contribuyente o bien indirectamente por medio de los profesionales relacionados con la gestión de estos impuestos (notarios, registradores, asesores fiscales, abogados, gestores, etc).

Por consiguiente, la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente no supone, en este punto, sino la ordenación de una realidad ya existente en algunas Comunidades, pero sin contar con las garantías de un adecuado respaldo legal. Paralelamente, el mandato contenido en el precepto, objeto de nuestro análisis,

conlleva la necesidad de que el resto de CCAA establezcan los mecanismos adecuados para suministrar esa información.

La idea que subyace en la norma es dar a conocer por parte de la Administración competente el *valor fiscal* del inmueble a efectos de que el contribuyente pueda consignarlo como base imponible de los tributos afectados por su transmisión o adquisición. Sin embargo, el hecho de que la Administración informante no quede vinculada por su propia valoración sino que pueda enervar el valor dado a través de una ulterior comprobación administrativa empaña y neutraliza sobremanera la efectividad del precepto. Simplemente, como posteriormente analizaremos con mayor detalle, al contribuyente que se ajuste a la información facilitada por la Administración “se le premia” al considerarse que su comportamiento no constituye una infracción tributaria¹⁵.

Esta circunstancia, expresada en la norma, de eludir el carácter vinculante al contenido de la contestación proporcionada por la Administración, dejando intactas sus facultades comprobadoras, denota además que estamos ante un mero acto informativo y no ante una valoración. Dicho de otro modo, el artículo 25 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente reconoce al contribuyente un derecho a obtener información sobre la valoración de determinados bienes, pero *no un derecho a obtener una valoración del bien inmueble adquirido o transmitido*. Por ello el precepto utiliza el término “información” y no “valoración”. Ciertamente la diferencia es sustancial¹⁶. En el primer supuesto, el contribuyente tendría derecho a obtener de la Administración una información preexistente acerca de la valoración de los bienes inmuebles, o, si ésta no existe como tal, una «prefiguración» de la valoración que pueda hacerse en su día; en el segundo, el derecho tendría por objeto la realización por parte de la Administración competente de una valoración *ex novo* de los bienes a instancia del interesado¹⁷.

De hecho, esta configuración encaja perfectamente con el diseño realizado por aquellas CCAA que publicitan tablas de valoraciones de inmuebles que ya están realizadas. En suma, la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente establece en

15. De forma elocuente significa el profesor ESCRIBANO (*El Estatuto del contribuyente*, op. cit., pág. 149) «...que el dato proporcionado por la Administración no sea vinculante y pueda ser enervado mediante la correspondiente comprobación administrativa deja las cosas prácticamente como estaban, es decir, de forma insatisfactoria. Otra ocasión más, perdida y el principio de seguridad jurídica, ciertamente no más reforzado.

16. Vid. en este sentido DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E. Y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M. (*El Estatuto del Contribuyente*, Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 190).

17. *Ibidem*.

el artículo 25 una variante de consulta tributaria ex artículo 107 de la Ley General Tributaria reconociendo al contribuyente, en el marco de los deberes de información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias que incumben a la Administración, un derecho a recibir información sobre la valoración de los bienes inmuebles, objeto de adquisición o transmisión, actuación esta que no implica la realización de una verdadera tasación y que, por tanto, no impide una comprobación de valores posterior.

Significativa resulta al respecto la Instrucción 4/1998, de 25 de mayo, de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, sobre la aplicación del artículo 25 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, al señalar que el artículo 25 de la Ley 1/1998, habla del “valor” que la Administración tributaria atribuye a los inmuebles susceptibles de adquisición o transmisión. Resulta evidente que *el legislador no está pensando en “tasaciones”* (que se llevan a cabo sobre bienes individualizados y concretos, no siendo formalmente preciso establecer una correspondencia o contextualizar su valor con otros de similares características), *sino en “valoraciones”* (sobre la totalidad del territorio objeto del interés de la Administración Tributaria Regional, estableciendo criterios de determinación del valor genéricos, pero asignando valores individualizados para cada una de las unidades en que aquél se divide)¹⁸.

Asimismo, la Resolución dictada por la Comunidad de Aragón, sobre comprobaciones de valor responde asimismo a esta idea al señalar que una de las disfuncionalidades más graves ocasionadas por la regulación de la comprobación de valores es el retraso en la resolución de los expedientes tributarios. El mejor exponente del grado de preocupación sobre este asunto es el artículo 25 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente que establece la obligación, en determinados supuestos caracterizados por unos restrictivos requisitos, de que la Administración tributaria informe sobre el valor de los bienes inmuebles situados en el territorio de su competencia. Sin embargo, si se une esta norma con la cuestión anterior del retraso en la tramitación de expedientes, resultaría que la atención individualizada de esta información reforzaría el principio de seguridad jurídica pero, como efecto no querido, contribuiría también, en los procedimientos tributarios en que es pieza clave la comprobación de valores, a incrementar, en grave perjuicio de los contribuyentes, los retrasos en las liquidaciones administrativas¹⁹.

¹⁸ Las cursivas son nuestras.

¹⁹ Resolución de 23 de diciembre de 1999, de la Dirección General de Tributos, por la que se dictan instrucciones sobre la comprobación de valores.

En último término, la normativa aprobada por la Comunidad Andaluza afirma expresamente que el sistema tiene la finalidad básica de informar sobre valores mínimos a declarar por los contribuyentes y, por tanto, no es un método de valoración de inmuebles, sino un *sistema de información*²⁰.

De esta manera, conciliar la gestión eficaz con el principio de seguridad jurídica requiere una doble vía:

establecer valoraciones masivas mediante la aplicación de sistemas objetivos, que ofrecen a los contribuyentes una información rápida e inmediata del valor mínimo que la Administración va a admitir para ese inmueble urbano o rústico, y paralelamente,

suministrar información individualizada al contribuyente que, bien porque no posea el inmueble valor catastral o no esté asignado ningún coeficiente o no actúe el sistema de precios medios del mercado o porque concurran en el inmueble circunstancias especiales, haya solicitado a la Administración que le notifique el valor de un inmueble. Estas circunstancias especiales podrían ser, entre otras, el tratarse de viviendas de protección oficial, arrendadas antes del 9 de mayo de 1985 o edificaciones ruinosas. Dado que los mecanismos basados en valores objetivos no tienen en cuenta las singularidades que pueden disminuir el precio del inmueble y situarlo por debajo de estos valores mínimos de referencia, las propias Comunidades autónomas recomiendan a los contribuyentes solicitar un informe del valor fiscal de estos inmuebles²¹.

Lo cierto es que sin la existencia de estas tablas de valores difícilmente se podría cumplir óptimamente el derecho de información objeto de nuestro análisis, dado que las solicitudes deberían resolverse antes del vencimiento del plazo para presentar la declaración y ello partiendo de la escasez de medios materiales y humanos a disposición de las CCAA. De esta manera, las valoraciones singularizadas se reservarían para casos concretos que precisen una personalización del gravamen.

20 Instrucción 9/2001, de 21 de diciembre, de la Dirección General de Tributos e Inspección Tributaria de la Consejería de Economía y Hacienda sobre actualización de la Instrucción 5/2000, de 21 de marzo.

21 Vid. Guía de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad Autónoma de Madrid, así como los Servicios de Valoración de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Castilla y León.

Sin embargo, algunas CCAA han ido más allá en la configuración de este derecho, asumiendo la valoración o la información facilitada sobre el valor de un inmueble con carácter vinculante, lo que supone en la práctica “un acuerdo previo de valoración”. Así acontece con la normativa que sobre precios medios de inmuebles ha aprobado la CARM, en la que expresamente se establece como garantía para los contribuyentes, que «si todos los elementos físicos declarados por el contribuyente (superficie construida, ubicación y antigüedad), descriptivos del inmueble son correctos y la determinación del valor hace conforme a la presente Resolución, la Administración Regional aceptará tales valores y no incoará expediente de comprobación del valor declarado²². La regulación de criterios de valoración de aceptación obligatoria para la Administración ha sido igualmente asumida por otras CCAA, como la de Castilla y León²³, así como por la Diputación foral de Vizcaya²⁴.

En todos estos supuestos, la actuación administrativa se debe limitar a comprobar que el contribuyente ha aplicado correctamente el procedimiento de

22. Vid. la Orden de 15 de noviembre de 2001, de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Andalucía, por la que se aprueban los precios medios en el mercado de determinados inmuebles urbanos y rústicos radicados en la Región de Murcia para el año 2002.

23. Concretamente, se señala que cuando el valor declarado por el sujeto pasivo se haya obtenido por aplicación de los valores facilitados, la Administración Tributaria de la Comunidad aceptará dicho valor, prescindiendo de realizar ulteriores actuaciones de comprobación de valor, siempre que se haya obtenido correctamente y los bienes no tengan características peculiares que condicionen significativamente su valor real. Vid. Servicios de valoración de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Castilla y León.

24. Se establece que el valor atribuido por el Servicio de Catastro y apoyo Técnico a los bienes inmuebles de naturaleza urbana vinculará a la Administración tributaria durante un plazo de dos meses a partir de la notificación de dicho valor. Esta vinculación será efectiva siempre que el plazo mencionado se presente ante la Administración tributaria la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, correspondiente a la adquisición del inmueble objeto de información previa, por un valor que se ajuste a la comunicación realizada por la Administración tributaria, que deberá ser adjuntada (artículo 3 de la Orden Foral 1933/1994, de 8 de agosto, por la que se regula el procedimiento de información previa sobre el valor atribuible a los bienes inmuebles de naturaleza urbana en las transmisiones patrimoniales onerosas).

De la misma forma, pero en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la normativa foral de Vizcaya señala que cuando los interesados hubieren consignado como valor real de los bienes adquiridos el resultante de la aplicación de las normas técnicas para la determinación del valor mínimo atribuible de bienes inmuebles de naturaleza urbana reglamentariamente establecidas o el resultante de la aplicación de las tablas oficiales de precios medios de mercado aprobadas periódicamente por la Administración tributaria, no procederá la comprobación por ningún otro medio diferente (vid. el artículo 17 del Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

valoración automática, pero no podría derivar en una función administrativa de contraste de valores²⁵.

No obstante, precisemos que en estos casos no estamos ante los acuerdos previos de valoración del artículo 9 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente dado que, amén de otros extremos, no existe una propuesta de valoración formulada por el contribuyente, o en el caso de que ésta exista no sería en ningún caso vinculante²⁶ y solamente actúa cuando las leyes o reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, cosa no sucede en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Ni siquiera se produce en estos casos una valoración singularizada para cada uno de los inmuebles sino una atribución automática de valores objetivos, precios medios basados en estudios de mercado, lo cual no es impedimento para que la CARM, así como las otras dos entidades citada renuncien a una posterior comprobación del valor declarado, como actuación de contraste de valores.

No cabe duda que la regulación de criterios de valoración de aceptación

25. En efecto, de forma muy precisa el profesor SIMÓN ACOSTA, E., («La comprobación de valores. Tasación pericial contradictoria» en *La gestión tributaria en la Hacienda Local*, op. cit., págs. 79 y 80), distingue dos sentidos de los que se puede hablar de la comprobación de valores:

En sentido amplio comprobación de valores es toda actividad administrativa de instrucción en un procedimiento tributario, que tiene por objeto verificar o constatar el importe o cuantía de una magnitud dineraria.

En un sentido más estricto, la comprobación de valores es una fase diferenciada dentro del procedimiento de gestión, que concluye con un acto administrativo especial y autónomo de fijación de valor, acto que es en parte de trámite, en cuanto permite pasar a la siguiente fase del procedimiento, y en parte definitivo, en cuanto el interesado tiene la posibilidad de impugnarlo en vía administrativa y judicial.

Por nuestra parte, asumimos las consideraciones expuestas por el autor y vamos a utilizar la acepción estricta de la comprobación de valores que tiene como características esenciales:

La limitación de medios de comprobación.

La posibilidad de que el sujeto pasivo o el interesado imponga la utilización de un medio determinado de comprobación: la tasación pericial contradictoria.

Como consecuencia de lo anterior, la comprobación de valores termina siempre en un acto especial, un acto autónomo de comprobación de valores que puede ser impugnado por el interesado (*cf. ibidem*, pág. 82).

26. Así, en el impreso de solicitud de informe de valor aprobado por la Comunidad Autónoma de Castilla y León debe incluirse el valor aproximado que a juicio del solicitante tiene el inmueble. De la misma forma, en la Comunidad Autónoma de Aragón la solicitud debe contener una exposición motivada del valor del inmueble estimado por el interesado (Resolución de 23 de diciembre de 1999, de la Dirección General de Tributos, por la que se dictan instrucciones sobre la comprobación de valores).

obligatoria para la Administración constituye una interesante vía para disminuir la incertidumbre inherente a las facultades administrativas de comprobación²⁷, fortaleciendo el principio de seguridad jurídica en la fijación de la base imponible en los impuestos que gravan la transmisión o adquisición realizada.

Sin embargo, el tenor general expresado en la normativa aprobada por la mayoría de CCAA se ajusta al contenido del artículo 25 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, de tal forma que los valores resultantes de la utilización de métodos de valoración objetivos, tienen meramente la consideración de orientativos y mínimos que no excluyen ni impiden la facultad de comprobación de valores que tiene la Administración Tributaria. Esta consecuencia se produce tanto en aquellos casos en los que la asignación del valor resulta de estos procedimientos automáticos de aplicación directa del derecho de los contribuyentes a conocer la valoración que la Administración atribuye a unos bienes que puedan ser objeto de transmisión o adquisición, como en aquéllos en los que, bien por estar el inmueble excluido de estos sistemas de valoración o porque tenga características peculiares a las que no se adecue el valor resultante, se solicita una valoración previa individualizada utilizando al efecto los modelos e impresos aprobados por cada Administración.

Por tanto, pese a la existencia de una previa asignación de valor, estas Administraciones territoriales que no asumen la información suministrada con carácter vinculante, pueden incoar expediente de comprobación de valores y establecer otro distinto, practicando la correspondiente liquidación complementaria. Sin embargo, la segunda valoración tropieza con el inconveniente de la existencia de una valoración suya anterior previsiblemente más favorable para el contribuyente lo que puede conllevar la aplicación del principio *venire contra factum proprium non licet* o, incluso, el de la interdicción de la *reformatio in peius*. No obstante, con base en lo dispuesto en el artículo 89.2 de la Ley del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común²⁸, no resulta factible que el contribuyente que haya obtenido una determinada información de la Administración y al que después se le practique una comprobación de valores sobre los mismos bienes que resulte más elevada, pueda invocar la prohibición de la *reformatio in peius* por una doble razón: porque el

27. Vid. GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 271.

28. Según el cual en los procedimientos tramitados a solicitud del interesado, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por éste, sin que en ningún caso pueda agravar su situación inicial y sin perjuicio de la potestad de la Administración de incoar de oficio nuevo procedimiento, si procede.

procedimiento de comprobación no se tramita a solicitud del interesado y porque la información recibida (valoración del bien) al no vincular a la Administración ni al contribuyente no puede sostenerse que coloque a este último en una “situación” inicial susceptible de ser agravada como consecuencia de dichos procedimientos. Ello, no obstante, no cabe desconocer, desde una óptica extrajurídica que no parece deseable que tal circunstancia se produzca, entre otras razones porque revela una indudable falta de coordinación en la actuación de la Administración tributaria²⁹.

A nuestro entender, siempre que no varíen significativamente los elementos y circunstancias utilizadas por la Administración para la asignación del valor, ésta debería respetar el criterio dado al contribuyente³⁰, e incluso sería preferible en estos casos mantener el valor fijado y no revisarlo al alza, dando así primacía al principio de seguridad jurídica por encima de intereses recaudatorios. En todo caso, la Administración deberá motivar cuidadosamente el cambio de criterio de tal forma que pueda superar airoosamente una eventual revisión judicial³¹. Conocer de antemano el valor que la Administración tributaria otorga a un inmueble y que la valoración asignada sea obligatoria para ésta refuerza la seguridad y la confianza del contribuyente, sabedor que el precio del bien no va a ser modificado. Por ello, *consideramos plausible la autovinculación del valor atribuido hecha por la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.*

29. Cfr. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E. Y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M. *El Estatuto del Contribuyente*, op. cit., págs. 198-199.

30. En este sentido, señala BANACLOCHE, (*Los derechos del contribuyente*, op. cit., pág. 106), que la Ley 1/1998 establece que el valor comunicado puede ser cambiado por la Administración que lo comunicó. Para ello exige la previa comprobación, lo que puede querer decir: 1) Que la información inicial era sencillamente irresponsable; 2) En una prudente interpretación, que se impide el cambio de valor si de la comprobación se deduce que no se produjeron modificaciones relevantes en las circunstancias que afectaran al inmueble, desde que la primera valoración se produjo hasta el tiempo en que la transmisión o adquisición del inmueble determinaron el devengo del correspondiente tributo. Es de desear que sea esta última la interpretación correcta del precepto. La experiencia evidenciada en un elevado número de pronunciamientos de los Tribunales de Justicia, sobre comprobaciones de valor y sus deficiencias, exige «reforzar la seguridad jurídica» del administrado en estas valoraciones. Un valor cierto comprometido para cuando no se producen alteraciones de las circunstancias del inmueble, es el verdadero reforzamiento de la seguridad jurídica del administrado, al menos mientras permanezca en el sistema la referencia al valor real para determinar la base imponible de algún tributo.

31. De conformidad con el artículo 54.1.c) de la Ley del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, deberán ser motivados con sucinta referencia de hecho y fundamentos de derecho, los actos que se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes.

3. EL SISTEMA DE PRECIOS MEDIOS COMO MÉTODO PARA DISCRIMINAR LOS VALORES DECLARADOS QUE VAN A SER OBJETO DE COMPROBACIÓN

Un objetivo importante que desempeñan estos sistemas es el de servir como índices de referencia que determinan el inicio de actuaciones de valoración sobre aquellos precios declarados que se aparten de los fijados por la Administración. Recuérdese la función antifraudatoria que otorga el Tribunal Supremo a la cláusula valor real en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Tal y como significamos, el concepto indeterminado “valor real” se identifica con el precio en aquellos casos en los que éste es cierto e indiscutible. Por el contrario, la cláusula valor real actúa como una función de garantía antifraude cuando la existencia de datos objetivos evidencien un posible ocultamiento de parte del precio de la operación. Ahora bien, ¿y cuales podrían ser esos elementos objetivos que determinen la práctica de una comprobación administrativa de valores?. En nuestra opinión, la sospecha de fraude podría surgir al comparar los valores declarados con los que resultan de la aplicación de los sistemas automáticos de valoración. De ahí, la valiosa aportación que cumple la fijación de valores de referencia ya sea mediante el sistema de precios medios de mercado o la utilización de los valores catastrales incrementados y que redunda asimismo en un incremento de la eficacia de la actividad administrativa.

Desde esta perspectiva las disposiciones elaboradas por las CCAA se han esforzado en significar explícitamente este objetivo. Así, de forma expresa se señala en la Orden dictada por la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, por la que se aprueban los precios medios en el mercado, que *el sistema establecido refleja los criterios que la Administración tributaria utilizará para seleccionar en función de los valores declarados, los expedientes a revisar. Estos serán todos aquellos cuyo valor declarado sea inferior al resultante de aplicar las presentes tablas*³².

Ya hemos significado, en la mayoría de las CCAA los valores resultantes de la aplicación de las tablas de precios medios de mercado o de los coeficientes establecidos sobre el valor catastral no excluyen ni impiden una comprobación de administrativa de los valores. Por ello las distintas disposiciones aprobadas hablan de “comprobaciones preferentes o prioritarias”. Entendemos, no obstante, que la

32 Orden de 15 de noviembre de 2001, de la Consejería de Economía y Hacienda, por la que se aprueban los precios medios en el mercado de determinados inmuebles urbanos y rústicos radicados en la Región de Murcia para el año 2002.

comprobación será excepción siempre que el precio declarado supere el fijado administrativamente. Sin embargo, como regla general las disposiciones no mencionan qué circunstancias provocan la realización de actuaciones de valoración cuando el contribuyente se ajuste a las tablas aprobadas.

Diferente es el caso de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia que ha asumido la información facilitada sobre el valor de un inmueble con carácter vinculante por lo que la Administración renuncia a comprobar las declaraciones cuando los valores consignados igualen o superen a los fijados administrativamente. En estos casos, por tanto, no existen comprobaciones preferentes o prioritarias sino *sólo actuaciones de valoración sobre los valores inferiores a los establecidos*. En definitiva, la Administración Regional una vez cerciorada de que todos los elementos físicos declarados por el contribuyente (superficie construida, ubicación, antigüedad, etc) son correctos acepta los valores que excedan de la cuantía resultante de la aplicación de las tablas y no incoa expediente de comprobación del valor declarado.

En cualquier caso, el hecho de que los sistemas de valoraciones utilizados por las CCAA constituyan una fórmula para aceptar como válidos los valores declarados, sea o no con carácter definitivo, no significa en absoluto que constituyan un método para obtener el valor real. Huelga decir que el contribuyente, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, deberá consignar el importe verdadero y real de la transmisión, sea éste mayor o menor que el que se desprende del procedimiento establecido. De forma elocuente se refiere a esta cuestión la Resolución dictada por la Comunidad de Aragón al señalar que «se informará al contribuyente que, en ningún caso, el valor de referencia puede sustituir en el documento de la transmisión al precio real, so pena de poder incurrir en responsabilidades en el orden civil, fiscal o penal»³³.

En suma, la medición exacta de la capacidad contributiva puesta de manifiesto en la operación que trata de gravarse es el precio efectivo, y por tanto este es el que hay que consignar. Cuestión distinta es utilizar las valoraciones como parámetros que evidencien indicios de infravaloración y por tanto objeto de comprobación.

33 Resolución de 23 de diciembre de 1999, de la Dirección General de Tributos del Departamento de Economía, Hacienda y Función Pública de la Comunidad Autónoma de Aragón, por la que se dictan instrucciones sobre la comprobación de valores

Quizás, en el fondo lo que subyace mediante la admisión de unos valores declarados mínimos o suficientes es una cierta claudicación por parte de las CCAA a efectos de garantizarse sin litigiosidad una recaudación prudente ante la evidencia de una realidad de carácter estructural y generalizada: el fraude inmobiliario patentizado mediante la ocultación de parte del precio real del negocio jurídico realizado.

Por tanto, el valor declarado puede ser superior o inferior al orientativo fijado por la Administración. Ahora bien, en el supuesto de que el inmueble tenga características especiales que disminuyan su valor, y por tanto el precio escriturado sea *inferior* al valor de referencia lo razonable es que el interesado haya solicitado en su momento una prevaloración administrativa del inmueble acreditando las circunstancias del mismo que determinan esa minusvalía. En cualquier caso, no debe obviarse que la fijación de los precios medios de mercado no implica una disminución de las garantías del contribuyente dado que no le impiden a éste consignar un valor diferente.

Asimismo, puesto que los valores de referencia suministrados por la Administración tienen la consideración de mínimos prevalecerá cualquier otro valor declarado *superior*. Así lo hace constar de forma expresa la normativa aprobada por la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia. Concretamente se establece que «Si en el Documento o Escritura Pública, el valor declarado o el Valor Catastral fuese mayor que el obtenido por el sistema de precios medios, el Valor a consignar será el correspondiente al mayor de esos valores.

De forma paralela, si bien en referencia a las actuaciones administrativas de comprobación de valores, el artículo 46.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece que cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible. De forma equivalente, el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dispone que los interesados deberán consignar en la declaración que están obligados a presentar, el valor real que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en el incremento de patrimonio gravado. Este valor prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior.

El juicio que nos merece la cláusula de la prevalencia del valor declarado superior al que resulte de la aplicación de las tablas de valores aprobadas por las distintas Administraciones Territoriales difiere en función de que se trate de un negocio jurídico gravado en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

Onerosas o una adquisición sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En el primer supuesto consideramos adecuada tal previsión. En el caso de que el precio realmente pagado sea mayor al obtenido por aplicación de estos sistemas, el valor que prevalece debe ser el reflejado en el documento. En definitiva, tal y como antes subrayamos, el sujeto pasivo debe consignar el precio real de la operación independientemente de cual sea el precio de referencia del inmueble.

Sin embargo, tratándose de adquisiciones lucrativas en las que el sujeto pasivo está obligado a atribuir un valor real a los inmuebles, cabe plantearnos qué sentido tiene para un contribuyente asignar a un inmueble un valor superior al resultante de la aplicación de las tablas de valores. Se nos ocurren tres motivos fundamentalmente.

En primer lugar, cabe que por error el contribuyente aplique incorrectamente el procedimiento establecido para la atribución del valor de referencia del inmueble en cuestión. No podemos decir, desde luego, que el proceso para la aplicación de las tablas requiera realizar operaciones complejas, pero sí precisa de una cierta atención, dado que normalmente los sistemas objetivos atienden a diversos factores para el cálculo del valor del inmueble. Piénsese, por ejemplo, que olvide aplicar el coeficiente de antigüedad aplicable o confunda la tipología del inmueble³⁴. Además, el contribuyente debe en algún caso introducir en su declaración apreciaciones

34. Así, la Orden de 15 de noviembre de 2001, de la Consejería de Economía y Hacienda, por la que se aprueban los precios medios en el mercado de determinados inmuebles urbanos y rústicos radicados en la Región de Murcia para el año 2002, distingue entre otras tipologías según se trate de viviendas en edificios en bloque abierto que no constituyan manzana cerrada, es decir que ninguna de las habitaciones o dependencias de la vivienda den a patios interiores cerrados por sus cuatro lados y viviendas en manzana cerrada que están situadas generalmente en edificios con una o dos fachadas a calles o plazas y alguna dependencia dando a patios interiores y patios de luces cerrado en todo su perímetro..

A su vez, la Orden de 9 de diciembre de 1999 de la Consejería de Economía y Hacienda, por la que se aprobaron los precios medios en el mercado de determinados inmuebles urbanos y rústicos radicados en la Región de Murcia para el año 2000 contenía el siguiente ejemplo de cálculo del precio medio de mercado:

“Sea una vivienda unifamiliar aislada (chalet) sito en el municipio de Mazarrón, Carretera del Faro (Puerto de Mazarrón), con una parcela de 300 m², de los cuales 100 m² está ocupados por la planta de la vivienda. La construcción destinada a vivienda tiene una superficie construida de 250 m² y existe un sótano destinado a garaje de 100 m². Fue construido en 1975 y la transmisión se efectúa en 1999.

Solución:

En la Tabla correspondiente a Mazarrón, calle CR. FARO, el valor unitario es

- Para las viviendas unifamiliares aisladas es de 96.000 ptas/m²,

- Para el sótano, 36.000 ptas/m² y

sobre determinadas cuestiones como la calidad de la construcción o el estado de conservación³⁵. En estos supuestos, no es admisible que la Administración se beneficie de los excesos producidos por equivocación del contribuyente el cual podrá promover su rectificación en los términos del artículo 156 de la Ley General Tributaria y solicitar la devolución del ingreso indebido de conformidad con el procedimiento establecido por el Real Decreto 1163/1990³⁶.

En segundo lugar, cabe que la asignación de un valor superior no obedezca a un error en la asignación de las tablas, sino al desconocimiento de la existencia de valoraciones establecidas por la Administración. Piénsese que el inmueble esté situado en una Comunidad distinta del lugar de residencia del adquirente y que aquella sea asimismo la administración competente para liquidar el impuesto. Expresamente la Orden dictada por la Comunidad Autónoma de Murcia señala que de conformidad con lo establecido en el artículo 91.3 del Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el artículo 40.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el valor del bien, obtenido por aplicación de los precios medios, se considera en todo caso como mínimo, prevaleciendo cualquier otro valor superior declarado por el contribuyente. *Este no podrá fundar en los resultados de las tablas ninguna pretensión para*

-
- Para el resto de la parcela no construida: 9.216 ptas/m².
 - La antigüedad es de 24 años, luego el coeficiente es de 0,77 para viviendas y de 0,86 para los garajes y anexos. La parcela no construida ,no tiene depreciación por antigüedad.
- El valor a nuevo se obtiene:
- a) Por la superficie construida destinada a vivienda: 250 m² * 96.000 pts/m² = 24.000.000 ptas.
 - b) Por la superficie destinada a sótano: 100 m² * 36.000 pts/m² = 3.600.000 ptas.
 - c) Por la superficie de parcela no construida: 300-100= 200 m² parcela no construida. 200 m² * 9.216 ptas/m² = 1.843.200 ptas.
- El valor corregido en función de la antigüedad es:
- a) Para la vivienda: 24.000.000 ptas. * 0,77 = 18.480.000 ptas.
 - b) Para el sótano: 3.600.000 ptas. * 0,86= 3.096.000 ptas.
 - c) Para resto parcela no construida: 1.843.200 * 1 (sin depreciación) = 1.843.200 ptas.
- El PRECIO MEDIO TOTAL DEL INMUEBLE ES: 18.480.000 + 3.096.000 + 1.843.200 = 23.419.200 PTAS”.

35. Así, por ejemplo, de conformidad con el Decreto 21/2001, de 5 de febrero, de valoraciones fiscales aprobado por la Comunidad autónoma de Extremadura, la calidad de la construcción se clasifica en cinco categorías: muy buena, buena, media, modesta y baja, correspondiendo a cada una de ellas distinto coeficiente. De otra parte, en el sistema de precios medios de mercado instituidos en Castilla y León, se distinguen tres tipos de inmuebles en función de que tengan alguna de las siguientes características: calefacción, ascensor, o más de un baño completo por cada 60 metros cuadrados de superficie de vivienda, siendo del tipo 1 si tiene las tres características, del tipo 2 si tiene dos de las anteriores o del tipo 3 si tiene una o ninguna de las anteriores.

36. De 21 de septiembre, por el que se aprueba el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

promover la devolución de ingresos indebidos. Por tanto, si en el documento o contrato que de soporte material al acto o negocio jurídico productor del hecho imponible se consigna un valor o precio superior al que resulte de la aplicación de las tablas del citado anexo, dicho valor o precio constituirá la base imponible del impuesto.

A nuestro juicio, esta disposición hay que entenderla referida exclusivamente a la dinámica del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en el que el valor real viene constituido por el precio efectivo de la operación. Por el contrario, si en la operación de “averiguación del valor real” de un inmueble cuya adquisición se encuentra gravada en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el contribuyente le asigna un valor superior, entendemos que podrá promover igualmente su rectificación en los términos antes señalados. Como afirma, PLAZA VAZQUEZ, a propósito del análisis del artículo 18.2 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la prevalencia del valor declarado superior en el contexto de la gestión de este impuesto «merece el más grave rechazo jurídico que para las leyes admite el ordenamiento: la declaración de inconstitucionalidad: la Hacienda no puede aprovecharse “ex lege” de los errores que pueda haber cometido un ciudadano al “atribuir” un valor real a los bienes heredados; máxime cuando el propio ordenamiento parte de que esa fijación de valor no es pericial: la intervención de los peritos sólo está prevista para un momento posterior, tras el inicio de los mecanismos reaccionales oportunos»³⁷. Si bien en estos casos no estamos ante valores comprobados por la Administración, sino fijados por ésta consideramos igualmente rechazable tal previsión.

En nuestra opinión, el sujeto pasivo podrá rectificar la declaración con base en dos razones: en primer lugar, dado que no existe “valor comprobado” sino prefijado por la Administración no actúa el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En segundo término, por el propio rango de la norma de la Comunidad de Murcia que no puede impedir al contribuyente hacer valer su derecho a solicitar la devolución del exceso.

En tercer lugar puede acontecer que el contribuyente conscientemente sobrevalore el inmueble. Piénsese en el supuesto de adquisición mortis causa de la vivienda habitual que, cumpliendo los requisitos exigidos en el artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones goza de una reducción del 95 % con el límite de 122.606,46 € para cada sujeto pasivo³⁸. Este esquema legal

37 PLAZA VAZQUEZ, A.L., op. cit., págs. 84-85.

posibilita, al prevalecer un valor declarado superior sobre el que le correspondería según la aplicación de las tablas, que a través de las reducciones para hallar la base liquidable del impuesto, el exceso resultante no altere el gravamen final³⁹.

Paralelamente, este valor real del inmueble atribuido por el sujeto pasivo constituirá el valor de adquisición para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando se produzca la enajenación del inmueble, transmisión que tendría que diferirse en el tiempo para poder consolidar el beneficio fiscal de la reducción obtenido.

La operatividad de la cláusula del valor declarado superior del artículo 18.2 de la Ley de Sucesiones y Donaciones supone, en suma, que aquellas CCAA como la de la Región de Murcia que aceptan los valores consignados por los sujetos pasivos siempre que éstos se acojan a los sistemas de precios medios, no podrán incoar expedientes de comprobación del valor declarado. A su vez, las restantes que no han renunciado a las potestades de actuación en materia de comprobación de valores deberán igualmente asumir, por imperativo legal, el valor fijado por los contribuyentes cuando sea superior al comprobado por la Administración.

Consideramos, en definitiva, que en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el valor real no debe quedar integrado por el valor económico establecido por el sujeto pasivo cuando sea superior al comprobado por la Administración o al resultante de aplicar las tablas de valores. Al margen de aquellos supuestos de error o incluso de desconocimiento de la propia existencia de las tablas, ya hemos visto que puede acontecer que en adquisiciones exentas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se produzcan sobretasaciones de inmuebles.

Abundando en la circunstancia de una posible ignorancia en la actuación de los sistemas objetivos de valoración en el ámbito de una Administración regional, lo cierto es que algunas CCAA ponen verdadero empeño no sólo en informar a los contribuyentes de la existencia de tablas de valores sino evidenciar las ventajas de

38 En la Comunidad Autónoma de Baleares, el porcentaje de reducción por adquisición de la vivienda habitual del fallecido es del 100% con el límite de 120.202,42 €(vid. la ley 9/1997, de 22 de diciembre, de diversas Medidas Tributarias y Administrativas). En la Comunidad de Madrid, el porcentaje es del 95 % con el límite de 120.202,42 €(vid. la Ley 18/2000, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas).

39 Con una matización dado que el importe del ajuar doméstico se calcula en un porcentaje a aplicar sobre el resto de las partidas del caudal hereditario (vid. el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)

acogerse a los sistemas de precios medios. Así, por ejemplo, en los impresos de liquidación de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Sucesiones y Donaciones aprobados por la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, el sujeto pasivo debe obligatoriamente expresar si se acoge o no a las tablas de precios medios de mercado, con la particularidad de que en el apartado en el que el contribuyente puede manifestar su voluntad de no acogerse al sistema se indica en el impreso “ver ventajas del sistema de precios medios de mercado para el contribuyente”, siendo éstas las siguientes, según consta en las Instrucciones del impreso:

Plena certeza del coste fiscal de la operación para adquirente y transmitente. Sólo tendrá que pagar el impuesto autoliquidado.

Los valores declarados no serán objeto de comprobación administrativa.

Se evitará pagar intereses de demora y tasaciones periciales contradictorias.

Se evitará tributar por diferencias de valor por transmisiones lucrativas.

La regularización fiscal practicada por el sujeto pasivo no originará liquidaciones complementarias respecto a los bienes acogidos al sistema de precios medios de mercado.

El valor declarado podrá ser tenido en cuenta para posteriores transmisiones onerosas.

En cuanto a la referencia hecha a “las diferencias de valor por transmisiones lucrativas” en la actualidad ha quedado sin efecto al declararse inconstitucional la disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril de Tasas y Precios Públicos y su reproducción en el artículo 14.7 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la Sentencia del Tribunal Constitucional de 19 de julio de 2000. En definitiva, *lo que se pretende es que la decisión del contribuyente de acogerse o no a los sistemas automáticos de valoración se efectúe una vez informado de las ventajas de su aplicación y asuma las consecuencias derivadas de una separación respecto del valor fijado por la Administración.*

Por otra parte, tratándose de viviendas no descalificadas, acogidas a algún régimen de Protección Oficial por la Administración que tengan precio máximo autorizado a la fecha de devengo del impuesto, dicho precio prevalecerá cuando sea menor que el valor resultante de la aplicación de las tablas de valores. Así consta expresamente en la disposición aprobada por la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, previsión, por lo demás, razonable dado que no cabe exigir una cuantía superior a la que puede recibir el transmitente por la venta del inmueble o el adquirente en una hipotética venta del bien adquirido. Tal y como significamos con

anterioridad, la Jurisprudencia ha reconocido que la existencia de un “valor vinculante” en estos casos excluye una posterior comprobación de valores.

4. EL SISTEMA DE PRECIOS MEDIOS COMO MÉTODO DE COMPROBACIÓN DE VALORES

En último término nos vamos a ocupar de la utilización de las tablas de valores de inmuebles como medio de comprobación al que alude el artículo 52.b) de la Ley General Tributaria. De hecho, de modo explícito se establece en algunas disposiciones, que si el valor declarado fuese menor al resultante de aplicar el sistema de precios medios de mercado o el contribuyente no se acogiese expresamente a esta modalidad, la Administración comprobará el valor declarado conforme a las normas reguladoras de los impuestos respectivos, girando en su caso las liquidaciones que procedan. Para ello, aplicará los valores resultantes de las tablas de precios medios en el mercado.

No cabe pretender, a nuestro juicio, que si un contribuyente consigna un valor inferior al que resulta de la aplicación de los precios medios, porque entienda que el valor atribuido según las tablas no refleja adecuadamente su valor, la Administración pueda fundamentar la comprobación exclusivamente en estimaciones objetivas. La operatividad de las tablas de valores se extiende satisfactoriamente para informar de los precios medios preestablecidos y asimismo seleccionar las declaraciones que van a ser objeto de comprobación prioritaria pero no pueden motivar suficientemente el acto de comprobación de valores.

En efecto, la fijación del concepto jurídico indeterminado “valor real” no debe quedar automáticamente determinado con base en estimaciones medias sino que la irregularidad atribuida al precio declarado debe acreditarse mediante una actuación individualizada en la que el perito considere todos los elementos y las circunstancias precisas del inmueble en concreto. De hecho, “los precios medios de mercado” a los que alude el artículo 52.1.b) de la Ley General Tributaria no son propiamente un medio de valoración. Como atinadamente pone de relieve ARIAS VELASCO⁴⁰, son tres los conceptos que el legislador envuelve en confusa mezcla dentro del artículo 52 del citado texto legal: criterios, medios y procedimientos. Criterios serían las reglas lógicas, aritméticas o técnicas, a través de las cuales se llega a establecer el valor de un bien. Por ejemplo, la capitalización o imputación de rendimientos o la valoración según precios medios de mercado. Medios serían las vías de prueba a través de las cuales los criterios se ponen de

40. ARIAS VELASCO, J., *Procedimientos tributarios*, Marcial Pons, Madrid, 1990, págs. 63-64.

manifiesto: por ejemplo, los valores que figuren en los registros de carácter fiscal, que no son sino reflejo de los criterios que hayan servido para la confección de estos registros, o las cotizaciones en mercados nacionales o extranjeros, reflejo de los precios de mercado, o el dictamen de peritos de la Administración, que pueden apelar a cualquier criterio y, en particular, a la capitalización de rendimientos o a los precios medios de mercado. Procedimientos serían los cauces formales a que ha de sujetarse la actividad administrativa de valoración fiscal, como cualquier actividad administrativa con proyección externa. Es un procedimiento, por ejemplo, el de tasación pericial contradictoria. Como lo son en general, las actuaciones de valoración, en cuanto están sujetas a normas reglamentarias formales.

Por tanto, partiendo de estas premisas la cuestión a plantear sería si en unas actuaciones de comprobación de valores, constituye motivación suficiente el dictamen pericial que ha utilizado como criterio los precios medios de mercado⁴¹. En este punto, existe una Jurisprudencia consolidada según la cual lo característico del dictamen pericial es la singularización o apreciación individualizada del valor de “ese concreto bien”, abstrayéndolo de los que integran su especie y circunscribiendo su valoración a los rasgos especificadores y peculiares del mismo. Es necesario, por tanto, la individualización real y no meramente formularia de los motivos aducidos por el perito para determinar el valor asignado, sin que pueda satisfacer esta exigencia la referencia, por más que esté objetivada mediante tablas explicativas, a unos criterios o módulos de valoración que no tienen nada de singulares. En definitiva, por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la elevación de la base, no puede entenderse cumplida dicha obligación impuesta por el artículo 121 de la Ley General Tributaria si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o sólo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta mediante fórmulas repetitivas que podrían servir para cualquier bien⁴².

En esta línea, numerosas sentencias destacan la necesidad del reconocimiento directo y personal del inmueble, dentro de ese proceso de singularización de todo dictamen pericial, por cuanto si bien cabe que algunas circunstancias puedan objetivarse con cierta facilidad, como la antigüedad del inmueble o el número y consolidación de servicios urbanísticos en el suelo urbano o urbanizable, sin

41. Dado que la motivación es la base para controlar los elementos reglados del acto, obviamente sometidos al ejercicio de las facultades revisoras de la instancia jurisdiccional (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 16 de marzo de 2001).

42. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 11 de diciembre de 2000.

embargo, otras no pueden individualizarse más que con la inspección directa del bien, o por lo menos con la consulta de antecedentes que permitan al perito formarse una idea exacta de las peculiares circunstancias del bien, como la calidad de materiales empleados en una construcción determinada o el grado de conservación. «No en vano, es regla comúnmente admitida en el acervo jurídico que la primera operación de todo dictamen pericial es el reconocimiento del bien u objeto sobre el que ha de versar la pericia, pues difícilmente se puede singularizar e individualizar las características concretas de un objeto sin esa previa operación de reconocimiento. Y no parece que existan motivos razonables para que esas mismas operaciones periciales puedan, por sistema, seguir unos derroteros distintos en el procedimiento administrativo de liquidación tributaria, de los que son válidos y exigibles para otros operadores jurídicos y para instituciones de no menos relevancia que la Hacienda Pública»⁴³.

Si bien reconocen numerosas resoluciones que no es exigible una motivación exhaustiva sino suficiente acerca de las razones y criterios que determinan el aumento de valor⁴⁴, es necesario que los motivos de la decisión hagan referencia al concreto bien valorado, dado que la aplicación de “precios medios” no puede hacerse presumiendo su certeza⁴⁵. De esta forma, no debe identificarse sin más la utilización genérica y para múltiples valoraciones de los mismos criterios (estado de conservación, antigüedad, etc), con la falta de motivación; ya que aunque se expresen conceptos que puedan tenerse como generales, lo importante es que se indiquen cuáles son los aplicables al caso de modo que se permita al interesado la posibilidad de discutirlos y combatirlos con pruebas su error⁴⁶.

Del análisis de la doctrina transcrita se desprende que el perito de la Administración puede partir de los precios medios de mercado pero para llegar al resultado que integra la nueva base imponible se requiere una valoración individualizada y objetivada en función de los hechos y circunstancias concretas y específicas del inmueble valorado. En definitiva, no puede identificarse sin más “valor real” con precios medios puesto que en tal caso la Administración estaría modificando, sin habilitación legal, la base imponible del impuesto cedido.

Consecuentemente, no cabe pretender que, en orden a la fijación del “valor comprobado”, la Administración se limite a consignar el valor obtenido según los

43 Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 14 de enero de 2000.

44 Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 6 de octubre de 1999.

45. Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 1999.

46. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 16 de marzo de 2001.

precios medios como presupuesto para la determinación del tributo. De forma elocuente significa FALCÓN y TELLA, si lo que se pretende con los valores orientativos es preconstituir un documento que puede servir de referencia para la motivación, la iniciativa está condenada de antemano al fracaso. O dicho en otros términos, si lo que se quiere es evitar que las reclamaciones y recursos de los contribuyentes basados en la falta de motivación de las comprobaciones de valores sean estimados sistemáticamente, la única solución es proceder efectivamente a una comprobación individualizada a cargo de un perito de la Administración y motivarla suficientemente; sin que la mera remisión a estudios de mercado, aunque sean accesibles para el contribuyente, suponga en ningún caso motivación suficiente de una comprobación de valores inmobiliaria⁴⁷.

A nuestro juicio, la actuación del particular disconforme con el criterio de la Administración sobre el valor dado a un inmueble, valoración que se desprende de la utilización de sistemas objetivos y que puede conocida por aquél con anterioridad a la realización del negocio jurídico, debe ir dirigida a solicitar una prevaloración administrativa del inmueble reseñándose en la solicitud todas las circunstancias que conllevan una infravaloración del inmueble en contraste con el que resulta de la aplicación de las tablas de valores⁴⁸. En este caso, la Administración no puede limitarse a señalar el valor según los precios medios o el que resulte de aplicar un determinado coeficiente sobre el valor catastral sino que las exigencias máximas de personalización del gravamen deben conducir a una tasación singularizada del bien. De esta forma, con la solicitud del particular se insta a la propia Administración para que establezca un nuevo “valor de referencia” del inmueble que si bien en la

47. FALCÓN y TELLA, R., «Valores orientativos de referencia y comprobación de valores», *Quincena Fiscal*, núm. 6, marzo 1997, pág. 8.

Ilustrativo resulta al respecto el Voto particular emitido por el Ilmo. Sr. D. José Ignacio Ruiz de Palacios Villaverde que acompaña a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 6 de octubre de 1999, al señalar que «En definitiva (...), la inteligencia del acto de comprobación administrativa de valores cuyo control de legalidad se nos solicita es fruto de un ignoto programa informático sobre cuya fiabilidad en materia de datos ninguna certeza tiene el administrado y en donde la intervención del perito público, no ha ido más allá, como el mismo reconoce en trámite probatorio de confesión judicial al admitir la inexistencia de valoración individualizada sobre el terreno, de pulsar la tecla “enter” en su ordenador».

48. De hecho, tal y como significamos con anterioridad esta posibilidad se alienta desde la propia Administración cuando el inmueble está excluido de los precios medios de mercado, carece de valor catastral, no tiene asignado coeficiente multiplicador o concurren determinadas circunstancias que afectan al valor del inmueble, tales como el arrendamiento o su estado de conservación. Sin embargo, puede haber otras peculiaridades que disminuyen su valor y que deben ponerse en conocimiento de la Administración para su ponderación. Piénsese en la apertura de locales nocturnos u otras circunstancias en la zona donde radica el inmueble que no se tuvieron en cuenta o no existían cuando se aprobó el sistema de valoración automático.

mayoría de las ocasiones no le vincula a efectos de iniciar posteriormente actuaciones de comprobación de valores, lo razonable es que respete la valoración dada en su día al contribuyente.