

# UNIVERSIDAD DE ALMERÍA

Facultad de Derecho



“Problemática derivada de la aplicación por la  
Administración tributaria del procedimiento de  
comprobación de valores”

TRABAJO FIN DE GRADO

GRADO EN GESTIÓN Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

CURSO 2012/13

Autor: José Manuel García Vargas

Vº Bº Director del Trabajo

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Ángel Fornieles Gil', is written over the text of the Director del Trabajo.

Firmado: Ángel Fornieles Gil

Director del Trabajo

JUNIO 2013



## RESUMEN

El procedimiento de comprobación de valores es uno de los procedimientos tributarios que mayor conflictividad está generando en la actualidad, especialmente por la frecuencia en que es utilizado en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la Administración tributaria competente para ello.

La conflictividad al respecto tiene, a nuestro juicio, causa en dos razones. La primera es el contexto de crisis económica que dificulta la liquidez tanto de Administración como de contribuyente y que obliga a la primera a una especial atención en la medición de la capacidad económica que se refleja en las operaciones gravadas por dichos impuestos. La segunda razón de la conflictividad es el recurso casi exclusivo de la Administración tributaria a métodos objetivos no siempre permeables a la variabilidad de valores de los bienes en el contexto actual.

Desde esas premisas, el Trabajo Fin de Grado analiza el procedimiento de comprobación de valores estudiando el grado de discrecionalidad de la Administración en su aplicación y las garantías y medios de defensa del ciudadano en tal procedimiento.

Se parte de un ineludible estudio genérico del procedimiento de valores, con especial atención a su evolución histórica que ha cambiado su concepción de un procedimiento parte de otro procedimiento a la de procedimiento autónomo. A partir de ahí, se estudia el concepto de valor y se relaciona con la base imponible para entender el objeto de la comprobación, especialmente complicado en la determinación del valor real.

Con esa base teórica, se analiza los dos puntos más importantes del procedimiento de comprobación de valores: los medios de valoración y la tasación pericial contradictoria (en adelante, TPC), como respuesta. De los medios de valoración se discute, en primer lugar, la discrecionalidad de la Administración a la hora de elegir el método y se analizan, en segundo lugar, los métodos más importantes por su aplicación práctica. En segundo lugar, respecto a la tasación pericial contradictoria, se analiza como procedimiento autónomo, comparando las

diferencias que existen entre las distintas normas que se ocupan de ella.

Como conjunto, no sólo se expone el régimen jurídico de estas cuestiones, sino que se abordan los principales problemas y se determinan soluciones que ayuden a disminuir la polémica social y la litigiosidad jurídica que este procedimiento viene suscitando.

## ABREVIATURAS

BOE	Boletín Oficial del Estado.
CCAA	Comunidades Autónomas.
IP	Impuesto sobre el Patrimonio.
ISD	Impuesto de Sucesiones y Donaciones.
ITPAJD	Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LGT	Ley General Tributaria.
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
LIS	Ley del Impuesto de Sociedades.
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.
LJCA	Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa,
LOFCA	Ley de Financiación de las Comunidades Autónomas.
RISD	Reglamento sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.
RITPAJD	Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
RM	Referencia a Mercado.
STS	Sentencia del Tribunal Supremo.
TC	Tribunal Constitucional.
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central.
TPC	Tasación Pericial Contradictoria.
TR	Texto Refundido.
TS	Tribunal Supremo.

## ÍNDICE

I.- INTRODUCCIÓN .....	8
II.- CONTENIDO: ESTADO DE LA CUESTIÓN Y ANÁLISIS .....	13
1. El concepto de valor. Ideas generales .....	13
2. El valor en términos normativos .....	15
2.1. Definición financiera .....	16
2.2. Definiciones tributarias del concepto valor. ....	16
3. Clases de valor .....	17
3.1. Precio.....	18
3.2. Valor de mercado .....	18
Características de los valores de mercado de los bienes .....	19
3.3. Valor real .....	21
3.4. Teorías sobre el valor real .....	23
a) Equiparación al valor de mercado .....	23
b) El rechazo de la equiparación al “valor de mercado” .....	24
3.5. El “valor real” administrativo .....	27
4. El método y el procedimiento de valoración .....	31
4.1. Planteamiento .....	31
4.2. Medios admitidos en la comprobación de valores y discrecionalidad en la elección del método de comprobación .....	32
4.3. Métodos más relevantes de comprobación. ....	35
a) Estimación del valor por referencia a los valores que figuran en los registros oficiales de carácter fiscal.....	35
b) Precios medios de mercado .....	39
c) Dictamen de peritos de la administración .....	40
5. Tasación pericial contradictoria .....	45
5.1. A modo de introducción .....	45
5.2. Naturaleza jurídica y marco normativo .....	45
5.3. El carácter general y unitario .....	47

5.4. El carácter general de la TPC .....	48
5.5. El riesgo de descoordinación entre las diferentes normativas reguladoras de la TPC. 49	
6. Impugnación de la comprobación de valor .....	51
III. CONCLUSIONES .....	57
IV. BIBLIOGRAFÍA.....	58

## I.- INTRODUCCIÓN

El procedimiento de comprobación de valores por parte de las distintas Administraciones tributarias ha sido objeto de continua polémica, pues el contribuyente veía como en base a estudios (en algunas ocasiones teóricos), se les incrementaban los valores declarados con los correspondientes y nefastos resultados para su bolsillo.

A ella se refiere el art. 57.1 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT), disponiendo que el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración Tributaria a través de alguno de los medios establecidos en dicho precepto, cuyo tenor literal es:

“1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

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.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

c) Precios medios en el mercado.

d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.

e) Dictamen de peritos de la Administración.

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.

2. La TPC podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo.

3. Las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado 1 de este artículo.

4. La comprobación de valores deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los artículos 134 y 135 de esta ley, cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento, o cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento de los regulados en el título III, como una actuación concreta del mismo, y en todo caso será aplicable lo dispuesto en dichos artículos salvo el apartado 1 del artículo 134 de esta ley.”

Antes de comenzar con su análisis detallado, debemos fijar un concepto de la comprobación de valores. Pues bien, partimos del concepto de comprobación; esta es una actividad genérica de la Administración Tributaria cuya esencia es la verificación de hechos y datos tributarios y su adecuación al ordenamiento jurídico, pudiendo ser realizada tanto específicamente como dentro de actuaciones inspectoras<sup>1</sup>. Entre las actuaciones que integran esta concepción amplia de comprobación, se encuentra la denominada “comprobación de valores”, que la podemos definir como la potestad, dentro de la potestad más genérica que tiene la Administración Tributaria de cuantificar la obligación tributaria, que tiene como finalidad fijar el valor del bien objeto de tributación o de bienes que afectan a la tributación, partiendo de la existencia previa de un valor declarado por los obligados tributarios.

Así, cabe señalar que el rasgo más definitorio de la actividad de comprobación de valores, a diferencia de la típica actividad de comprobación e investigación tributaria, no va dirigida a comprobar la realidad de los hechos, sino que tiene sentido en aquellos casos en los

---

<sup>1</sup> CALVO ORTEGA, R.; *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*, 7.ª ed, Thomson-Civitas, 2003, Madrid, p. 277.

que es necesario apreciar la congruencia entre dos juicios valorativos, el del contribuyente y el de la Administración, como consecuencia de la remisión normativa a un concepto jurídico indeterminado que implica la exigencia de una valoración.

Se trata por tanto de confrontar los datos o cifras de valoración de los bienes incluidos en una declaración o autoliquidación con las valoraciones que, según el criterio de la Administración, sería necesario tomar para proceder a la liquidación (en los casos de declaración seguida de acto administrativo de liquidación) o para rectificar la autoliquidación, ya sea en vía de gestión o en fase de inspección.

Téngase en cuenta que, por lo general, la valoración se referirá a determinación de la base imponible; aunque ello no es siempre necesariamente así. Piénsese, por ejemplo, en la valoración a efectos de determinar límites de deducciones. No obstante, por su importancia general en la base imponible y porque los argumentos esbozados son fácilmente trasladables, aquí nos referiremos solamente a la base imponible en la comprobación de valores.

Debe tenerse en cuenta que la concepción de comprobación de valores ha sufrido una evolución histórica pues en un principio se estableció como medio a través del cual se podía cuantificar la obligación tributaria principal,<sup>2</sup> es decir, era una forma de determinar la base especialmente relevante en figuras como el Impuesto de Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPAJD) e Impuesto de Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD). Actualmente el procedimiento de comprobación de valores dentro de los procedimientos de gestión tributaria, es uno de los que mayor conflictividad está generando, especialmente por la frecuencia en que es utilizado por la Administración en el ITPAJD y en el ISD.

Esta conflictividad, a nuestro juicio, es causada por dos razones; por un lado el contexto de crisis económica que dificulta la liquidez tanto de la Administración como del contribuyente y que obliga a la primera a una especial atención en la medición de la capacidad económica que se refleja en las operaciones gravadas por dichos impuestos. En los impuestos anteriormente mencionados, la patrimonialidad de los bienes cuya transmisión

---

<sup>2</sup> Artículo 52. LGT.1963

provoca el gravamen y el hecho de que tal transmisión se realice entre sujetos no especializados en las transmisiones patrimoniales ha provocado siempre un problema de concreción del valor real de bienes específicos cuya transmisión no es habitual y cuyo precio no responde necesariamente a un valor preestablecido por el vendedor o es inexistente, para el caso de transmisiones lucrativas. La crisis económica ha influido en variaciones no compartidas del precio de los bienes objeto de transmisión, especialmente en el caso de inmuebles. La segunda razón de la conflictividad es el recurso casi exclusivo de la Administración tributaria a métodos objetivos, no siempre permeables a la variabilidad de valores de los bienes en el contexto actual.

Es fundamental que el medio de valoración o de comprobación de los valores declarados utilizado por la Administración tributaria para determinar el valor de los bienes constituya un medio idóneo o adecuado para ello, en el sentido de que sea apropiado para concretar el valor real de bien. A tal fin, la Administración Tributaria goza de un margen de discrecionalidad en la apreciación y elección del medio de valoración o de comprobación de valores que resulten más adecuados en cada caso concreto. En el trabajo, para responder a esta problemática, vamos a partir del análisis de los distintos tipos de valor, intentando determinar cuál se adecúa más a la finalidad de la normativa tributaria y, tras ello, conectar esa conclusión con la, al menos aparente, discrecionalidad en la apreciación y elección del medio de valoración por parte de la Administración.

Por ello, definido el concepto, el objeto de estudio de nuestro trabajo lo constituye el procedimiento tributario dirigido a la comprobación de valores. En consecuencia, estudiaremos los métodos de valoración según el art. 57 LGT, no antes sin centrar nuestra atención en las clases y concepto de valor y los medios de defensa frente a la comprobación de valores.



## II.- CONTENIDO: ESTADO DE LA CUESTIÓN Y ANÁLISIS

### 1. El concepto de valor. Ideas generales

El concepto de valor es muy amplio y no hay una definición unánime al respecto, ni tan siquiera en la LGT o la normativa tributaria. Sin embargo, podemos encontrar un “concepto académico” en las dos primeras acepciones de valor que el diccionario de la Real Academia Española de la Lengua define:

- “Valor es el grado de utilidad o aptitud de las cosas, para satisfacer las necesidades o proporcionar bienestar o deleite”.
- “Valor es la cualidad de las cosas, en virtud de la cual se da por poseerlas cierta suma de dinero o equivalente”.

La primera acepción es el valor de uso, el valor que el bien tiene en función de la utilidad que reporta a la comunidad. Es un valor social. No es, por tanto, un valor económico.

La segunda acepción es el valor de cambio, equivalente a la cantidad de dinero que por el bien se está dispuesto a pagar. Es un valor económico, que responde a la ley de la oferta y de la demanda. Esta es la idea de valor que más concuerda con nuestro objeto de estudio, si bien la primera acepción la enriquece.

Algunos autores, como PEÑUELAS I REIXACH<sup>3</sup>, han definido el concepto valor de un bien basándose en las definiciones legales y jurisprudenciales españolas así como recurriendo al Derecho comparado. De ahí, ha especificado que los bienes no tienen un único y verdadero valor, que el valor es algo convencional y este varía según las cualidades o capacidades que convencionalmente se hayan elegido en cada caso. Señala este mismo autor que “basta con cambiar las cualidades y capacidades que influyen en el valor de los bienes para que el valor cambie. Afirma este mismo autor que el valor es una cualidad del bien que consiste en la cantidad de dinero a que equivale éste en función de unas cualidades o

---

<sup>3</sup> PEÑUELAS I REIXACH, LI.; *Valor de mercado y obras de arte –Análisis fiscal e interdisciplinario*, Marcial Pons, Madrid, 2005, pág. 36.

capacidades del mismo. También es la equivalencia en dinero o medida en dinero que una determinada sociedad da a un bien en función de unas cualidades o capacidades del mismo”.

El valor es una cualidad que se referencia en el tiempo y a un lugar geográfico. Por este motivo, el valor depende no solo de las cualidades y capacidades que se elijan en cada caso para establecer el valor de los bienes, sino también del tiempo y el lugar respecto a los que se establece dicho valor.

Por tanto, el valor es un acuerdo social sobre cuál es la cantidad de dinero a la que equivale un bien, pero siempre en función de determinadas cualidades y capacidades de dicho bien. Este podrá depender, por ejemplo, de su posibilidad de producir rentas durante un año, de obtener un precio de venta en el mercado, del precio pagado por su compra o de fórmulas legales que combinan diferentes atributos, etc.

Si sumamos las precisiones expuestas anteriormente, podemos obtener la definición de valor de un bien:

“es el proceso que establece respecto a un momento y lugar determinado el valor de un bien en función de unas cualidades o capacidades concretas del mismo”<sup>4</sup>.

Si bien, esta definición no tiene por qué adaptarse completamente a lo establecido en el Derecho positivo español. Surge de una labor que recoge el mayor número posible de elementos comunes en las definiciones positivas sustraídas de las definiciones legales y jurisprudenciales, así como del Derecho comparado.

Como el citado autor<sup>5</sup> destaca, no obstante, este concepto es un punto de partida ante la realidad de que ni el legislador ni los tribunales españoles han establecido una definición breve, precisa, clara y completa de este concepto, que pueda ser aplicada a la generalidad de los casos en que las leyes hacen referencia al mismo.

---

<sup>4</sup> PEÑULAS I REIXACH, Ll.; *op.cit.*, pág. 24.

<sup>5</sup> PEÑULAS I REIXACH, Ll.; *Valor de mercado...op.cit.*, pág. 38.

## 2. El valor en términos normativos

Como se ha dicho, no existe un único concepto de valor en Derecho -y lo mismo podríamos decir respecto al resto de las ciencias sociales-. No obstante, debe tenerse en cuenta la distinción entre concepto de valor y valor en sí. El concepto de valor es la idea sobre lo que expresa el valor de un bien. El valor en sí es, para un bien concreto, la expresión que surge del concepto. Ahora bien, ni hay acuerdo sobre el concepto de valor ni, aun cuando lo haya, habrá acuerdo sobre el valor en sí. Dicho de otro modo, si la ley otorgara un concepto único e indubitado de valor, a la hora de aplicar ese concepto a un bien concreto; probablemente encontraríamos que dos personas distintas obtendrían un valor distinto incluso con esa unidad de concepto. Valga como ejemplo, cuando la ley lo utiliza, el valor de mercado; concepto que estudiaremos, pero que, como tal, está bien definido. Es extraño que dos valoradores coincidan sobre el valor de mercado de un mismo bien.

La dificultad de acuerdo en el valor en sí alcanza al propio concepto de valor. Como afirman RAMALLO Y PEÑUELAS<sup>6</sup>, muchos de los planteamientos considerados como incorrectos por la mayor parte de la doctrina tienen su origen en una concepción de valor que pretende ser universal y que olvida que el valor de un bien varía según las cualidades o capacidades que hayan elegido.

Esa relatividad del valor respecto de las circunstancias apreciadas, enfrentada a la necesidad de seguridad jurídica y a la permeabilidad de las normas jurídicas al fin perseguido por el legislador, provoca que no pueda existir un único concepto de valor en Derecho, sino que dependa de los fines del legislador, combinado con la búsqueda de valores concretos aceptables, si no de manera indiscutible, al menos de manera razonable.

A partir de ahí, debemos esbozar algunos de los conceptos de valor que encontramos en la normativa, partiendo de un concepto financiero.

---

<sup>6</sup> Véase J. Ramallo y Ll. Peñuelas, “*La determinación...*”, *op.cit.*, págs. 35 y ss.

## **2.1. Definición financiera**

En el ámbito de las finanzas, el Ministerio de Economía y Hacienda aprobó una Orden Ministerial<sup>7</sup> en la que se establecía una definición de valor de los bienes inmuebles. Para este reglamento, el valor de un bien inmueble: “es el precio al que podría venderse un inmueble, de forma voluntaria e independiente entre un vendedor y un comprador en la fecha de la tasación, en el supuesto de que el bien se hubiera ofrecido públicamente en el mercado, que las condiciones del mercado permitieran disponer del mismo de manera ordenada y que se dispusiera de un plazo normal, habida cuenta de la naturaleza del inmueble, para negociar la venta....”

El ámbito de aplicación de esta definición no es general, ya que se refiere sólo a valoración de inmuebles a efectos financieros.

## **2.2. Definiciones tributarias del concepto valor.**

Las definiciones en el ámbito tributario que el legislador ha realizado sobre este concepto son muy escuetas y no cumplen las funciones propias de un concepto de valor, omiten algunos de los elementos esenciales que se deben tener en cuenta para calcular el valor de un bien, como por ejemplo el devengo y el lugar de la valoración. Debemos tener en cuenta que el valor declarado en la Base Imponible por los obligados tributarios dependerá de ciertos factores como el lugar, estado de conservación, etc... sin embargo estos factores no son tenido en cuenta por la Administración Tributaria a la hora de realizar el procedimiento de comprobación. En este sentido se ha manifestado el Tribunal Supremo (en adelante, TS), el cual establece la necesidad de visitar el bien a valorar.<sup>8</sup>

En todo caso, si hablamos de valor para determinación de la base imponible, tenemos que tener en cuenta que tal como dice el art. 50.1 de la LGT “La base imponible es la

---

<sup>7</sup> ECO/805/2003, de 27 de marzo.

<sup>8</sup> STS de 29 de marzo de 2012.

magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”. Si el elemento espacial y el elemento temporal son elementos esenciales del hecho imponible, se deben tener en cuenta a la hora de cuantificar la base imponible. Con independencia del concepto dado por el legislador, se deben tener en cuenta, lo que no es apreciado siempre por la Administración Tributaria.

Más allá de la ausencia de concepto normativo unívoco, la jurisprudencia<sup>9</sup> ha empleado en varias ocasiones el concepto desarrollado en el ámbito financiero de la Orden Ministerial de 30 de noviembre de 1994 del Ministerio de Economía y Hacienda<sup>10</sup> para establecer lo que se entiende por valor<sup>11</sup> en el ámbito tributario.

El Anexo I.1 de dicha Orden define el valor del siguiente modo: “Es el importe neto que razonablemente podría esperar un vendedor por la venta de una propiedad en la fecha de la valoración, mediante una comercialización adecuada, y suponiendo que existe al menos un comprador potencial correctamente informado de las características del inmueble, y que ambos, comprador y vendedor, actúan libremente y sin un interés particular en la operación.”

Con todo, y en línea con lo que ya apuntábamos, habría que dar un concepto de valor que se adapte a la finalidad de la norma que lo recoge. Si estamos determinando la base imponible, el valor debe ser el que permita expresar la capacidad económica que se muestra en el hecho imponible. A partir de ahí, aparecen distintas clases de valor, según cómo se perciba esa capacidad económica que quiere ser gravada.

### **3. Clases de valor**

Definiremos a continuación las principales clases de valor contenidas en la normativa tributaria (precio, valor de mercado, valor real) deteniéndonos especialmente en el valor real,

---

<sup>9</sup> STS de 5 octubre de 1995.

<sup>10</sup> Esta orden ha sido sustituida por la Orden ECO/80572003, de 27 de marzo.

<sup>11</sup> En la medida en que se acepte como expresión equivalente a “valor de mercado.” PLAZA VÁZQUEZ, afirma que las alternativas para definir el valor real de forma distinta a la de valor de mercado, no existen. En muchas ocasiones se ha considerado por la Administración como por los tribunales y la doctrina científica que estas dos expresiones son equivalentes, pero también es cierto que en otras se ha negado esta identificación.

pues es evidente que los tributos más conflictivos toman como elemento básico para determinar la base imponible el concepto de “valor real.”

### **3.1. Precio**

El precio es un hecho cierto, es el resultado de una venta entre dos personas en un momento determinado. Sirva enunciar el siguiente literato de Antonio Machado “Todo necio confunde valor y precio”. Bien es verdad que, en cierto sentido, si relacionamos el valor en abstracto con precio, este será el precio más probable que un comprador pagaría en un mercado, este es un valor aleatorio y variable en el tiempo, es el precio de equilibrio de las curvas de oferta y demanda formadas por los precios del mercado. Quizás el ejemplo más típico sea el del mercado inmobiliario. Construir un piso cuesta lo que cuesta. Sin embargo, tanto el valor como el precio son variables. De hecho, aquí viene el problema, ya que el precio es el montante final que pagan sus compradores (si pasa de un comprador a otro el precio se incrementa). Sin embargo el valor es algo subjetivo, pudiendo existir infinitos valores para un mismo bien, tantos como personas lleven a cabo un proceso de tasación del mismo.

El precio se toma como referencia, por ejemplo, en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA). Según la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, “la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas”.<sup>12</sup> Encontramos aquí pues una definición al concepto de precio, cuando en este artículo se habla de importe de la contraprestación, se está refiriendo al precio pagado. Es, por tanto, lo efectivamente satisfecho, con independencia de valoraciones subjetivas. Por ello mismo, las comprobaciones de valor se deben limitar a comprobar lo efectivamente satisfecho y, sólo si el pago es en especie, el valor de los bienes.

### **3.2. Valor de mercado**

Podemos entender por valor de mercado de un bien:

---

<sup>12</sup> LIVA, art.78

“la cantidad de probable dinero por la que se transmitiría su propiedad en una venta hipotética referida a una fecha, lugar y nivel de mercado determinados, suponiendo que el vendedor y el comprador sean sujetos independientes, no tengan un especial interés ni urgencia ni obligación de vender o comprar y posean un conocimiento razonable del mercado y del bien”<sup>13</sup>.

Por otro lado según el art. 23.2 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, el valor de mercado sería “el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas.”

Estas serían las definiciones de “valor de mercado” y de todas las expresiones o criterios de valor que consideramos equivalentes: “valor normal de mercado”, “valor justo de mercado”, “precio de mercado.”

El Valor de Mercado no debe ser confundido con el precio de una operación concreta al que se ha llegado teniendo en cuenta las situaciones económicas personales de comprador y vendedor, a veces en un mercado poco transparente, con escasez de información y en una situación poco parecida a la de un mercado perfecto. Como dice ALBERTO ANGULO<sup>14</sup>: “Un precio es un hecho. Un valor es una estimación de lo que el precio debería ser”. Podría decirse que “el valor es el resultado de una encuesta y el precio el resultado de las urnas”.

### **Características de los valores de mercado de los bienes**

Los valores calificados como “valores de mercado” cumplen las características anteriormente aludidas en las mencionadas definiciones, pero junto a estas características podemos desarrollar otras que debido a su menor relevancia, no hemos incluido en las definiciones anteriores, pero que no por ello dejan de ser menos importantes:

---

<sup>13</sup> PEÑULAS I REIXACH, LI.; *Valor de mercado y obras de arte –Análisis fiscal e interdisciplinario*, Marcial Pons, Madrid, 2005, pag.22.

<sup>14</sup> ANGULO CASCAN, A; *Valoración fiscal de acciones, bienes y derechos*, Marcial Pons, Madrid,2000,pp 35 y ss

Al respecto PEÑUELAS Y REIXAC<sup>15</sup> señala que el valor de mercado de un bien es un dato relativo y una cualidad del mismo que no tiene por qué coincidir con el precio pagado por el bien. Sería un precio hipotético del mismo, por lo tanto no podemos decir que es un hecho objetivo, como podría ser el precio que pagamos por una venta concreta. En cambio, el precio es un dato objetivo, ya que refleja un hecho que sí ha tenido lugar y que es de clara notoriedad.

Así mismo, aduce que el papel que desempeñan los precios reales del bien en el proceso para determinar el valor de mercado del mismo es muy importante. Normalmente se aceptarán como la mejor evidencia del valor de mercado. Pero ésta no es una regla absoluta, -señala- dependerá del momento temporal en que se han producido las ventas de las que se dispone de precio y de las circunstancias en las que estas ventas han tenido lugar.

El sujeto que valora realiza dicha estimación valorativa de forma razonada en base a hechos y circunstancias reales. Por todo ello debemos entender que en la medida en que el valor de mercado es sólo una opinión o estimación del tasador, esta será solo un dato relativo. Para combatir este relativismo o subjetivismo, podemos establecer “un código de conducta”: Que el sujeto que valora lo haga siguiendo y respetando las condiciones mencionadas. Anteriormente, en los conceptos de valor de mercado, que lo establezca de forma argumentada y razonada y que lo haga basándose en circunstancias y hechos objetivos y reales.

Otra de las características que ha de cumplir el sujeto que valora es que no se debe dar a los bienes un valor distinto en función de cada uno de los posibles usos<sup>16</sup>, para determinar el tipo de uso de un bien y que nos sirva de base para establecer su valor de mercado se aplica el principio llamado de “mayor y mejor uso”<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup>PEÑUELAS I REIXACH, Ll.; *Valor de mercado...*, *op.cit.*, pág.39 y ss.

<sup>16</sup> Ejemplo: un solar urbano sobre el que se puede construir pisos de apartamentos, no se valora en función de que sólo se pueda construir una vivienda unifamiliar, o para un terreno rústico no se valora de forma distinta en función de si se destinará a construir un invernadero o un cercado para animales.

<sup>17</sup> “Principio de mayor y mejor uso, según el cual el valor de un inmueble susceptible de ser dedicado a diferentes usos será el que resulte de destinarlo, dentro de las posibilidades legales y físicas, al económicamente más aconsejable, o si es susceptible de ser construido con distintas intensidades edificatorias, será el que resulte de construirlo, dentro de las posibilidades legales y físicas, con la intensidad que permita obtener su mayor valor” (art. 3) Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo.

### 3.3. Valor real

El concepto de “valor real” que aparece en la normativa es un concepto jurídico indeterminado. Cabría esperar que el legislador español se hubiera pronunciado respecto del concepto “valor real”, pero la realidad con la cual nos encontramos no sigue esta lógica. Tampoco suele definir el valor de mercado, pero éste es un concepto que la normativa tributaria toma prestado. Siendo el valor real un concepto creado por la normativa tributaria, el legislador debería haberlo definido. La ausencia de definición es, en buena medida, el punto de partida de todos los problemas al respecto.

Debe entenderse que no es ni precio ni valor de mercado. El precio se determina subjetivamente. El valor de mercado, al menos en concepto, se determina objetivamente. Si se trata de una confrontación entre valor subjetivo y valor objetivo, parece que no hay espacio para un tercer elemento.

La problemática que surge de ello ha sido incluso reconocido por el Tribunal Constitucional (en adelante , TC), al señalar que “...no resulta aventurado afirmar que la tarea de comprobar el valor real de los bienes y derechos, lejos de arrojar una cifra exacta, incontrovertible o, al menos, previsible dentro de un margen razonable, normalmente dará lugar a tantos resultados como peritos la lleven a cabo....”<sup>18</sup>. En efecto, su determinación ha sido y sigue siendo objeto de conflictividad, pues este es un concepto jurídico indeterminado, de noción compleja que no viene definido por ninguna norma, con enunciados negativos o meramente descriptivos por parte de la jurisprudencia.

Así, por ejemplo, la Instrucción 1/2002, de la Consejería de Hacienda y Presupuestos de las Islas Baleares<sup>19</sup>, señala que “dicho concepto y su significado han sido objeto de múltiples pronunciamientos jurisprudenciales sin que se haya podido llegar a una equiparación con otros términos más concretos”.

---

<sup>18</sup> STC 194/2000, de 19 de julio.

<sup>19</sup> Instrucción 1/2002, de 20 de febrero, de la Secretaría General Técnica de la Consejería de Hacienda y Presupuestos de las Islas Baleares, sobre los criterios a considerar para la comprobación del valor real de los bienes inmuebles situados en territorio de las Illes Balears, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (*BO. Illes Balears*, n.º 26, de 28 de febrero de 2002, p. 2955).

El Tribunal Supremo (en adelante, TS) reconoció esa idea de la necesidad de ofrecer una definición propia de lo que es un concepto propio. A falta de ello, señala que: “al no existir un sentido jurídico de lo que es -real-, salvo que se entienda con ello una referencia a la cosa, ni tampoco un sentido técnico, hay que acudir al sentido usual, y por real ha de entenderse lo existente, lo verdadero, lo no ilusorio, no imaginario ni ficticio y no de mera apariencia. Valor real será, por tanto, la estimación económica o precio verdadero, no ilusorio, meramente imaginario o aparente de una cosa”<sup>20</sup>. Debe observarse que, en esta sentencia, parece equipararse valor real con precio, con el matiz de que sea el precio efectivamente realizado ante la relativamente frecuente presencia de fraude en los impuestos que recurren a tal concepto. En términos similares se presentan otros pronunciamientos<sup>21</sup>.

Son el ITPAJD y el ISD quienes toman como elemento básico para determinar la base imponible el concepto de “valor real”. Son impuestos instantáneos que se dan en momentos determinados en tráfico de personas no necesariamente obligadas a contabilidad ni a obligaciones de información. La realidad muestra que es frecuente la manifestación de un precio menor al realmente acordado. A partir de ahí, no queriéndose gravar el valor de mercado, sino el valor de la transmisión; se ha optado por un concepto que parece mirar hacia el precio, pero, recelando de lo declarado, parece, a su vez, vislumbrar el valor de mercado.

Por ello, la doctrina y la jurisprudencia mantienen dos posiciones sobre esta cuestión que giran en torno a un mismo núcleo: defender la equiparación del “valor real” al “valor de mercado”, o rechazarla, utilizando otros criterios, especialmente la asimilación al “precio”, en el ITPAJD.

---

<sup>20</sup> Sentencia TS de 7 de Mayo de 1991.

<sup>21</sup> Sentencia TC de 19 de julio de 2000: “... El “valor real”... es una magnitud indeterminada, en tanto que ni determina qué debe entenderse por valor real, ni especifica los parámetros que deben emplear en todo caso los sujetos pasivos del ITP para determinarlo, razón por la cual las discrepancias en relación con la valoración de los bienes y derechos no sólo son lógicas y razonables, sino incluso frecuentes”.

Sentencia TS de 07 de mayo de 1991: El valor real no es el precio, ni el valor en venta de un bien sino “la estimación económica o precio verdadero, no ilusorio, aparente o meramente imaginario de una cosa”.

Sentencia TS de 18 de mayo de 1993: El valor real es la “cualidad de las cosas en cuya virtud se da por poseerlas cierta suma de dinero o algo equivalente, teniendo existencia verdadera y efectiva”.

### 3.4. Teorías sobre el valor real

La jurisprudencia y la doctrina mantienen dos posiciones sobre esta cuestión que giran en torno a un mismo núcleo: defender la equiparación del “valor real” al “valor de mercado”, o rechazarla. A ellas habría que añadir la tesis del “valor real administrativo”, asumido por algunas normas autonómicas.

#### a) Equiparación al valor de mercado

Algunos autores, como PLAZA VAZQUEZ<sup>22</sup> se decantan por esta primera postura, alegando la necesidad de equiparar el “valor real” a otro más fácilmente concretable. Así, VARONA ALBERT afirman que: “un modo razonable de medir el verdadero valor de un bien consiste en calcular lo que se estaría dispuesto a pagar por él, en condiciones normales de mercado”<sup>23</sup>. Desde esta postura, “el valor real sería el precio más probable que el bien o derecho adquiere en el mercado, o puede alcanzar a corto plazo con razonable seguridad”<sup>24</sup>.

En este mismo sentido podemos destacar alguna sentencia del Tribunal Supremo. Por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo (En adelante STS) de 22 de abril de 1985 asemeja el “valor real” del bien inmueble con la cantidad de dinero que alguien puede estar dispuesto a pagar por él. Otra sentencia en este sentido es la STS de 24 de febrero de 1986, según la cual, con el término valor real “se persigue que el impuesto en cuestión grave el

---

<sup>22</sup> PLAZA VÁZQUEZ, A.; “Valor de mercado y valor real se pueden llegar a entender como sinónimos en la medida que se acepten como expresiones equivalentes.” Afirma que “las alternativas para definir valor real de forma distinta a la de valor de mercado, sencillamente no existen (el “valor....”, cit., p. 63 y 60). Este autor, sin embargo, no parece admitir esta equivalencia respecto al valor real del ITPAJD, aunque finalmente acabe declarando que también en este caso, cuando deba aplicarse el valor real, este habrá de entenderse como un valor de mercado.

<sup>23</sup> VARONA ALBERT, J.E.: “Artículo 10. Bienes inmuebles”, en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio*, VV.AA., Aranzadi, Pamplona, 1995, p. 1562; En el mismo sentido se pronuncia POVEDA BLANCO, F.; “La comprobación de valor de los bienes inmuebles transmitidos. Un problema en vías de solución”, *Palau* 14, n.º 22, 1994, pp. 56 y ss, y MARTÍNEZ LAFUENTE, A.; *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, op. cit., pp. 154 y ss.

<sup>24</sup> MARÍN MARTÍNEZ, J.: “Valoraciones de inmuebles en Derecho Tributario”, *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, n.º 62, 1991, pp. 234 y 235.

auténtico y valor real de los bienes cuya transmisión es objeto de gravamen de forma tal que aquél coincida o sea el equivalente del precio que por los bienes aludidos se pague en el mercado, no en la concreta transmisión generadora del gravamen.” En definitiva lo que expresa el TS en esta última sentencia mencionada, es que se equipara el valor de mercado con el valor real.

Hay que destacar además que existen diversas normas, en otros tributos, que sí utilizan el término “valor de mercado” para determinar la base imponible, como, por ejemplo, el art. 35.3 de la Ley sobre Impuesto de la Renta las Personas Físicas (en adelante, LIRPF), relativo a la ganancia patrimonial, en las transmisiones onerosas.<sup>25</sup> Entendemos que lo que este precepto expresa es que se tomara como valor real, el precio pagado, pero si este es inferior al valor de mercado, sólo en ese caso la base imponible estará formada por el valor de mercado. Más significativo, por su semejanza con el ISD, resulta el contenido del art. 15 del Texto Refundido (en adelante, TR) de la Ley Impuesto de Sociedades LIS, según el cual, en las transmisiones gratuitas a personas jurídicas, los elementos patrimoniales se valorarán por su “valor normal de mercado”<sup>26</sup>.

### **b) El rechazo de la equiparación al “valor de mercado”**

Existen otras tantas y diversas posiciones que rechazan la equiparación del “valor real” con el “valor de mercado”. Algunos autores, como CHECA GONZALEZ, han criticado el carácter impreciso de este último término<sup>27</sup>, otros lo han calificado como un “valor teórico

---

<sup>25</sup> Este precepto dispone lo siguiente: “El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente. Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste”.

<sup>26</sup> Art. 15.2 “Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales: a) Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo. (...)”

3. En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d), la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable».

<sup>27</sup> CHECA GONZÁLEZ, C.; *La comprobación de valores*, Editorial Aranzadi, 1996, pág. 50. Este aspecto se puso de relieve en la Memoria que acompañaba al Proyecto de Ley de Haciendas Locales, en la que, refiriéndose al mercado inmobiliario, se afirmaba: “El valor de mercado responde al juego de la oferta y la demanda en un momento determinado, coyuntural, siendo por ello un valor muy circunstancial en el tiempo y susceptible de fuertes oscilaciones ..., no cabe confundirlo con el valor “real” (valor intrínseco resultante del costo de adquisición del suelo)..., dicho valor de mercado puede originar problemas de determinación, sobre todo en núcleos rurales, zonas deprimidas o diseminadas carentes de mercado inmobiliario y sin competitividad o transparencia que permitan conocer tal valor. Y en los grandes núcleos de población, aun existiendo mercado,

de realización indirectamente relacionado con el precio”<sup>28</sup>. En esta misma línea, ESEVERRI MARTÍNEZ afirma que “el valor real no se puede identificar con el concepto de valor de mercado, puesto que la transmisión puede efectuarse por debajo o por encima de este último valor.”<sup>29</sup>

Como en el punto anterior, esta línea está avalada por la jurisprudencia<sup>30</sup>. Como muestra de ello podemos citar la STS de 5 de octubre de 1995, en la que el alto tribunal afirma:

“El valor de mercado, se corresponde con el de un mercado libre y perfecto, que constituye el *desideratum* de los economistas, y, por qué no decirlo, también de las normas tributarias cuyo hecho imponible grava las transacciones económicas o el beneficio derivado de ellas. No puede, sin embargo, ignorarse que en la realidad predominan versiones o variedades de mercados imperfectos. El paradigma para las leyes tributarias, entre ellas, la reguladora del ITPAJD, sería identificar en todo caso el valor real con el valor de mercado (libre y perfecto), pero curiosamente ese propósito sería irreal, porque la realidad nos enseña que hay otros mercados distintos...”.

El TC, en la sentencia 194/2000, de 19 de julio, establece la posibilidad de que el valor declarado no coincida con el de mercado. Se expresa así:

“Desde luego, no puede descartarse entre tales motivos que se haya faltado a la verdad en el precio de la operación con el ánimo de defraudar. Pero junto a éste existen mucho otros –no excepcionales– ajenos al incumplimiento del deber de contribuir, como, por ejemplo, la discrepancia sobre el valor del bien o derecho transmitido, la situación coyuntural del

---

cabe también la distorsión de tal valor por extrañas influencias a causa de limitaciones en alquileres, de regulaciones administrativas, impuestos en conservación de conjuntos histórico-administrativos, etc.”

<sup>28</sup> AGULLÓ AGÜERO, A. y CASTELLS OLIVERES, A. “La determinación del valor catastral en las Viviendas de Protección Oficial”, *Impuestos*, 1994, tomo I, p. 366.

<sup>29</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “El valor real y el Impuesto sobre Transmisiones”, *Palau* 14, n.º 22, 1994, p. 179.

<sup>30</sup> La STS de 22 de noviembre de 2002 (*Estudios Financieros*, n.º 242, 2003, pp. 175 a 187), referida a un ámbito de valoración distinto de los bienes inmuebles, destaca que, en el caso de adquisición de paquetes accionariales de “control”, el “valor real” no coincide sustancialmente con el “precio” efectivo, que suele responder a motivos financieros muy complejos.

mercado, la necesidad perentoria de liquidez o, en fin, el simple desconocimiento de los precios del mercado”.

El TC en esta sentencia se refiere a la Orden Ministerial de 30 de noviembre de 1994, sobre normas de valoración de bienes inmuebles para determinadas entidades financieras, que contiene en su anexo I la siguiente definición de valor de mercado: “Es el importe neto que razonablemente podría esperar recibir un vendedor por la venta de una propiedad en la fecha de la valoración, mediante una comercialización adecuada, y suponiendo que existe al menos un comprador potencial correctamente informado de las características del inmueble, y que ambos, comprador y vendedor, actúan libremente y sin un interés particular en la operación.”

Con todo, estas teorías así formuladas dan una definición negativa a la hora de dar una definición positiva.

Desde estas posiciones, se han defendido varias posibilidades. La más significativa consiste en entender por “valor real” en el ITPAJD el “precio” o “importe efectivo”. Para PERIS GARCÍA<sup>31</sup>, esta opción supone ser “congruentes con la capacidad económica gravada y con el principio de seguridad jurídica”. Exponente de esta teoría es una amplia jurisprudencia que considera que, cuando se tiene certeza de lo realmente pagado, no es necesaria la comprobación de valores<sup>32</sup>. Determinada normativa autonómica asume implícitamente esta tesis, al establecer como “medio” de comprobación de valor el “precio en que, según la última enajenación, fueron vendidos los bienes de cuya adquisición se trate u otros de naturaleza y circunstancias análogas situados en la misma zona o distrito”<sup>33</sup>.

Como se ve, ninguna de estas teorías tiene aceptación unánime. Si el concepto de valor real es discutido, ¿Cómo no va a ser discutible el valor real en sí?

---

<sup>31</sup> PERIS GARCÍA, P.; *La comprobación de valores y las garantías del contribuyente*, Civitas, Madrid, 1996, pág. 55. Es significativo que la 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, advierta 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 orden civil, fiscal o penal».

<sup>32</sup> STS de 7 de mayo de 1991 (RJ 1991, 4132) y de 18 de septiembre de 1993 (RJ 1993, 6967), entre otras.

<sup>33</sup> Cfr. art. 71.2.b) de la Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo, de la Diputación de Álava, del ITPAJD, y el art. 6.uno.1.a) de la Ley 15/2002, de 23 de diciembre, de la Asamblea Regional de Murcia, de Medidas tributarias en materia de tributos cedidos y tasas regionales.

El legislador, en un acto infructuoso de intentar corregir esta situación de inseguridad jurídica, ha introducido en la LGT, la posibilidad de llegar a conocer con carácter previo a la realización del hecho imponible por el obligado tributario el valor de determinados bienes, que vincula a la Administración durante un plazo de tres meses desde la notificación o los acuerdos previos de valoración, pero condicionado que esté previsto en el correspondiente tributo (art. 91 LGT)<sup>34</sup>, sin que disponga, cómo se llegará a fijar estos valores, por parte de la Administración, aunque lo normal será que los determine por cualquiera de los medios enumerados en el art 57. LGT.

A nuestro juicio, consideramos que no es suficiente esta última actuación del legislador, pues de la lectura de las posturas anteriores, se deduce -tal y como apuntábamos anteriormente- que la controversia está servida, en el sentido de que ni la jurisprudencia ni la doctrina confluye en una postura unánime al respecto. Por ello consideramos que el legislador debe aclarar definitivamente qué debe entenderse por “valor real” y, en su defecto, eliminar tal expresión de la normativa jurídica.

### **3.5. El “valor real” administrativo**

El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA) de régimen común ha permitido que las CCAA adquieran una mayor competencia en relación con los tributos cedidos. De ahí que el artículo 19.2 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades autónomas (en adelante, LOFCA), otorga competencias a las CCAA para regular aspectos de los elementos esenciales de algunos tributos<sup>35</sup> como, por ejemplo, el tipo de gravamen, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión.

---

<sup>34</sup> “Los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria, cuando las Leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria”.

<sup>35</sup> El apartado segundo del art. 19, dispone: «En el caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas:

c) En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, reducciones de la base imponible, tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión.

d) En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad “Transmisiones Patrimoniales Onerosas”, la regulación del tipo de gravamen en arrendamientos, en las concesiones administrativas, en la transmisión de bienes muebles e inmuebles y en la constitución y cesión de

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, establece, para cada impuesto, el alcance de dichas competencias normativas.

Merece destacar el alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión de los tributos cedidos que contiene el art. 48 de la ley mencionada anteriormente, puesto que señala entre otras que: “En el ISD, las CCAA podrán asumir competencias normativas sobre: Reducciones de la base imponible, Tarifa del impuesto, Deducciones y bonificaciones de la cuota...” Así mismo señala que “las CCAA podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla”. Cuando las CCAA creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las CCAA, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.

Como desarrollo de esta cesión, las CCAA han elaborado una relación de normas tributarias que les otorgan poder tributario en ciertos tributos propios y en los tributos cedidos relativos a los impuestos SD, IRPF, ITPAJD. Como ejemplos, se pueden citar las siguientes leyes:

- Ley 10/2002, de 21 de diciembre, del Parlamento de Andalucía, por la que se aprueban Normas en materia de Tributos Cedidos y otras medidas Tributarias y Administrativas. (Boletín Oficial del Estado (En adelante *BOE*) n.º 14, de 16 de enero de

---

derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía; y en la modalidad “Actos Jurídicos Documentados”, el tipo de gravamen de los documentos notariales. Asimismo, podrán regular deducciones de la cuota, bonificaciones, así como la regulación de la gestión del tributo.”

2003). En sus arts. 23 a 25 regula la comprobación y la información de valores, así como la TPC.

- Ley 15/2002, de 23 de diciembre, de la Asamblea Regional de Murcia, de Medidas Tributarias en Materia de Tributos Cedidos y Tasas Regionales. (*BO. Región de Murcia* n.º 301-suplemento 6, de 31 de diciembre de 2002). En su art. 6 regula la comprobación de valores y los acuerdos previos de valoración.

- Ley 13/2003, de 23 de diciembre, de las Cortes de Castilla y León, de Medidas Económicas, Fiscales y Administrativas. (*BOE* n.º 13, de 15 de enero de 2004). En sus arts. 17 a 21, regula la TPC, los acuerdos previos de valoración y la información sobre valores.

Ley 26/2003, de 30 de diciembre, de las Cortes de Aragón, de Medidas Tributarias y Administrativas. (*BOE* n.º 32, de 6 de febrero). En los arts. 12 a 15, establece la regulación de la TPC.

En este punto, para ayudar a entender la complejidad e inseguridad del asunto conviene la cita de LUQUE MATEO.<sup>36</sup> Este advierte que: “resultaría curioso comprobar cómo los servicios fiscales de las distintas Comunidades Autónomas, cifrarían el valor real de un mismo bien. Seguramente las disparidades serían muy notables, a pesar de que los criterios para la determinación de la base imponible son idénticos, al carecer las CCAA de competencias normativas sobre su fijación”.

Del análisis de las mencionadas leyes autonómicas, algunos autores como LUQUE MATEO<sup>37</sup> han, concluido que, “en ocasiones se establecen un verdadero concepto de valor real administrativo” y asegura que eso es lo que puede ocurrir, por ejemplo, con lo que establece el apartado segundo del art. 23 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, del Parlamento de Andalucía. Dispone lo siguiente:

---

<sup>36</sup> LUQUE MATEO, M. A.: El procedimiento autónomo de comprobación de valores de bienes inmuebles en el ITPyAJD y en el ISD, Inédito, pág. 40.

<sup>37</sup> LUQUE MATEO, MA.; *El procedimiento autónomo...*, *op. cit.*, pág 37.

“Cuando se utilice el medio referido en el artículo 57.1.b de la LGT, el valor real de los bienes inmuebles de naturaleza urbana se podrá estimar a partir del valor catastral que figure en el correspondiente registro fiscal. A tal efecto, al valor catastral actualizado a la fecha de realización del hecho imponible se le aplicará un coeficiente multiplicador que tendrá en cuenta el coeficiente de referencia al mercado establecido en la normativa reguladora del citado valor y la evolución del mercado inmobiliario desde el año de aprobación de la ponencia de valores”.

Como podemos observar, esta norma, intenta delimitar el concepto indeterminado “valor real”, regulando la base imponible del impuesto cedido.

En este sentido, la Administración Tributaria podrá establecer un valor distinto del declarado, siempre atendiendo a lo establecido en el art. 57 de la LGT.

Sin embargo, la Administración, a través de la tipificación, ha tomado en consideración sólo determinados factores que influyen en el valor de un bien y no otros. Además, al elaborar las “tablas de precios” ha logrado unos resultados estándar que, si bien responden a la idea de valor normal de mercado del bien en cuestión, puede diferir en determinados casos del objetivo valor. Es decir, en casos concretos, puede concurrir circunstancias que objetivamente conduzcan a la determinación de un valor de mercado del bien que no responda al valor que resulte de la aplicación de los precios elaborados por la Administración Tributaria<sup>38</sup>.

Pensemos, por ejemplo, en un bien que ha sufrido algún tipo de daño importante (caso de un bien inmueble, que ha sufrido daños considerables por un incendio, o cuya estructura se resiente como consecuencia de una mala cimentación). Está claro que la casuística de circunstancias que pueden concurrir y que influyen en el valor de mercado de un bien puede ser enorme y variada. Está claro también que la Administración tributaria no ha tenido en cuenta todas estas circunstancias, sino que sólo han tenido en cuenta algunas de ellas y que, con base en las mismas, han simplificado la realidad a efectos de determinación del valor de mercado.

---

<sup>38</sup> YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.; *La fiscalidad en España*, Marcial Pons, Madrid, 1994, p.53.

Hechas esas previsiones, si esa práctica se consolida con la jurisprudencia, coincidimos con lo apuntado en que hay un nuevo tipo de valor o que valor real es el valor determinado por la Administración en función de los parámetros fijados previamente por esta.

#### **4. El método y el procedimiento de valoración**

El procedimiento de valoración es la herramienta que utiliza la Administración tributaria, en base al art.57.1 de la LGT, para valorar los bienes que son objeto de unan comprobación de valor. Según PEÑUELAS I REIXAC “constituye el conjunto de actos, reglados y ordenados de forma precisa, que debería realizarse para valorar un bien, en aplicación del concepto y método de valoración”<sup>39</sup>.

##### **4.1. Planteamiento**

El art 57.1.LGT<sup>40</sup> establece los distintos medios o métodos a disposición de la Administración tributaria para llevar a cabo la comprobación de los valores declarados por el

---

<sup>39</sup> PEÑULAS I REIXACH, Ll.; *Valor de mercado...*, *op.cit.*, págs. 26 y ss.

<sup>40</sup> **1.** El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

**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.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

**c)** Precios medios en el mercado.

**d)** Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.

**e)** Dictamen de peritos de la Administración.

**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.

obligado tributario. Debemos señalar que existe una notable línea jurisprudencial, según la cual la comprobación de valores no tiene sentido cuando existe un precio marcado por la Ley o por determinación de la propia Administración.<sup>41</sup> En base a esta jurisprudencia, las normativas aprobadas por diversas CCAA han establecido, expresamente, la imposibilidad de comprobar los valores en algunos de estos supuestos. Para MARCOS CARDONA<sup>42</sup>, la base de esta restricción a la potestad comprobadora de la Administración se fundamenta en dos ideas principales:

- La primera de ellas consiste en la certeza de la realidad de la operación y de su importe. Ello ocurre, por ejemplo, en el caso de bienes adquiridos en subastas, cuando el precio ha sido establecido o percibido por un Ente Público.

- La segunda idea parte de la existencia de limitaciones efectivas que impiden la plena libertad de disposición de los bienes y que afectan al valor de mercado de los mismos. En estos casos, cuando existen limitaciones legales o reglamentarias al precio que puede exigirse como pago por la adquisición de un bien, no cabe declarar. Esta es la postura tradicionalmente mantenida en el caso de viviendas de protección oficial<sup>43</sup>.

Con todo, resultaría curioso comprobar que la aplicación de los baremos y criterios de la administración a estos bienes darían valores distintos.

#### **4.2. Medios admitidos en la comprobación de valores y discrecionalidad en la elección del método de comprobación**

La ley concede diversos métodos a la Administración Tributaria para la práctica de la comprobación del valor declarado por el obligado tributario. De la lectura del apartado

---

<sup>41</sup> STSS de 1 de diciembre de 1993 (*RJ* 1993, 9293), 22 de septiembre y 5 y 10 de octubre de 1995 (*Impuestos*, t. I, 1996, p. 1096 y ss.), 13 de junio de 1996 (*JT* 1996, 893), 27 de septiembre de 1996 (*Impuestos*, n.º 7, 1997, pp. 98 a 100), entre otras.

<sup>42</sup> MARCOS CARDONA, M.; *La comprobación de valores de inmuebles*, Dijusa, Madrid, 2002, pág. 25.

<sup>43</sup> LUQUE MATEO, MA.; *El procedimiento autónomo...*, *op.cit.*, pág. 56.

primero del art. 57 de la LGT no se puede concluir si la Administración Tributaria puede elegir discrecionalmente el medio de valoración o, si por el contrario, deberá optar en cada momento por aquel que resulte más idóneo para concretar el concepto jurídico indeterminado “valor real”.

Debemos recordar la diferencia entre arbitrariedad, discrecionalidad y acto reglado. El acto administrativo discrecional se diferencia del acto reglado, porque mientras este último se refiere a la simple ejecución de la ley aquel alude a los casos en los que existe cierto margen de libertad para realizar una comprensión y posterior aplicación de la norma. La discrecionalidad es necesaria, por ejemplo, cuando la ley prevé dos posibles actuaciones sin que ninguna de ellas se imponga con carácter obligatorio o cuando la legislación se limita a señalar fines sin especificar los medios necesarios para alcanzarlos. Cuando no está disociada del ejercicio de las facultades discrecionales de una autoridad constituida, la discrecionalidad es lo contrario de la arbitrariedad. El fundamento de dicha facultad radica en la misma legislación y que el rasgo diferenciador de un acto discrecional es la justificación de los motivos de la decisión.<sup>44</sup> Precisamente, en la existencia de cierto margen de libertad está la diferencia entre arbitrariedad y discrecionalidad, pues la arbitrariedad supone la elección sin criterio ni margen alguno. Como tal, y en base al principio de legalidad, está prohibida para la Administración. Estando la discrecionalidad limitada, pese a todo, la motivación parece necesaria, al menos para mostrar los motivos (libres, pero, cuanto menos, razonables) de su elección.

Con todo, diversas normas autonómicas se decantan por el carácter discrecional de la elección del medio de comprobación, disponiendo que la Administración Tributaria podrá utilizar indistintamente cualquiera de los medios de comprobación señalados<sup>45</sup>. Incluso, establece que no será necesario el empleo de todos, cuando el resultado obtenido por alguno de ellos sea justificativo del valor real<sup>46</sup>.

---

<sup>44</sup> G. NAVARRO, M.; *Eunomía. Revista en cultura de la Legalidad* Nº 3, septiembre 2012-febrero 2013, págs. 200-205.

<sup>45</sup> Art. 23.1 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre del Parlamento de Andalucía, por la que se aprueban normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias y administrativas.

<sup>46</sup> Art. 28.2 del Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, del Gobierno de Navarra, que aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del ISD.

Esta es la postura defendida por el Tribunal Económico Administrativo Central (En adelante, TEAC), en numerosas resoluciones<sup>47</sup>, en las que se sostiene que el liquidador goza de absoluta discrecionalidad para seleccionar el medio de comprobación. El TS también ha mantenido esta posición en la sentencia 22 de noviembre de 2002.

Existe otra tesis que mantiene el carácter discrecional de la elección, pero establece una limitación: que el medio sea adecuado e idóneo a la naturaleza y característica de los bienes o derechos de que se trate<sup>48</sup>. Esta parece ser la opción asumida por la Ley 8/2002, de 14 de noviembre, de Reforma Fiscal de la Comunidad Autónoma de Extremadura, al disponer en su art. 12.2 que “la elección del medio de comprobación será discrecional atendiendo a la naturaleza del bien objeto de valoración”. En este mismo sentido se pronuncia el TS en la sentencia de 19 de enero de 1996, al admitir la “indiscutible discrecionalidad del liquidador para aplicar cualquiera de los medios de comprobación, siempre, naturalmente, que se trate del medio adecuado e idóneo a la naturaleza y características de los bienes o derechos de que se trate”.

Según LUQUE MATEO<sup>49</sup>, la utilización del medio más idóneo a la naturaleza del bien y el carácter discrecional de la elección son cuestiones incompatibles; si la valoración administrativa supone la aplicación de un concepto jurídico indeterminado a un supuesto de hecho concreto, no debe existir discrecionalidad en la elección del medio de valoración, sino que el medio probatorio idóneo y, por tanto, aquel por el que deba optar la Administración, será el que mejor determine el valor real.

En nuestra opinión, entendemos que el medio más idóneo puede ser compatible con la discrecionalidad en el sentido de que dentro de la idoneidad existe un margen para la

---

<sup>47</sup> Entre otras, Resoluciones del TEAC de 29 de enero, 22 de noviembre y 20 de diciembre de 1973, 28 de febrero y 6 de junio de 1974, 13 de noviembre de 1975, 21 de octubre de 1976, 14 de julio de 1977, 3 de mayo y 6 de diciembre de 1979, 22 de mayo de 1991 y 27 de mayo de 1993.

<sup>48</sup> PERIS GARCÍA, P.; *La comprobación de valores y las garantías del contribuyente*, op. cit., págs. 28 y 29. SÁNCHEZ SERRANO entiende que el criterio del “medio más idóneo” o “más adecuado” a la naturaleza de la riqueza que se trate de valorar, «constituye una más de esas técnicas al servicio de la progresiva reducción del ámbito de la discrecionalidad administrativa, aunque sin llegar a suprimirla totalmente». Cfr. SÁNCHEZ SERRANO, L.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1983*, pág. 434.

<sup>49</sup> LUQUE MATEO, M.A.; *El procedimiento autónomo...*, op.cit., pág 102.

discrecionalidad y no para la arbitrariedad. En este sentido se expresa PEREZ ROYO<sup>50</sup>, cuando expresa que “...esta discrecionalidad se encuentra limitada por la necesaria adecuación del medio al objeto de la comprobación. La Administración debe identificar ante el contribuyente el medio elegido para la comprobación, justificar adecuadamente su elección y razonar el resultado de la comprobación”.

Visto lo anterior, correspondería ahora estudiar los medios de comprobación enumerados en el art.57.1 LGT. No obstante, que debido a la extensión de nuestro trabajo, nos centraremos en el estudio de los medios más relevantes, como son los apartados b, c y e del mencionado artículo, pues estos medios son los que han creado una mayor conflictividad por ser los medios más usados por la Administración Tributaria, esto es: “estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, precios medios de mercado y dictamen de peritos de la Administración”.

#### **4.3. Métodos más relevantes de comprobación.**

##### **a) Estimación del valor por referencia a los valores que figuran en los registros oficiales de carácter fiscal**

El art. 57.1 letra b: de la LGT incluye como método la “estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal”. Como ha afirmado SÁNCHEZ SERRANO,<sup>51</sup> “en este medio, se parte de otros valores de que ya dispone la Administración, generalmente a efectos de otros tributos; es decir, se toman como punto de partida los llamados datos fiscales.”

Dicha valoración no tiene que consistir necesariamente en trasladar el valor que figure en los registros de carácter fiscal, sino que puede tomarse como referencia y aplicarle coeficientes, índices o módulos correctores a efectos de determinar el valor comprobado, lo

---

<sup>50</sup> PÉREZ ROYO. F.; *Derecho financiero y tributario parte general*, Thomson Reuters, Navarra, 2011, pág. 290.

<sup>51</sup> SÁNCHEZ SERRANO, L.; *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, op. cit.*, pág. 437.

que otorgaría cobertura legal a las prácticas que estaban siendo utilizadas por algunas CCAA, respecto de las cuales algunos tribunales habían mostrado su disconformidad<sup>52</sup>.

El registro fiscal por excelencia, a efectos de valores de bienes inmuebles, lo constituye el Catastro Inmobiliario. En este sentido se expresa el art. 1.1 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo<sup>53</sup>, que dispone que el Catastro Inmobiliario es “un registro administrativo dependiente del Ministerio de Hacienda en el que se describen los bienes inmuebles rústicos, urbanos y de características especiales”.

El art. 22 del mencionado Real Decreto Legislativo establece que “el valor catastral es el determinado objetivamente para cada bien inmueble a partir de los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario y estará integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones”. Por su parte, el apartado tercero de este precepto dispone que aquél “no podrá superar el valor de mercado, entendiendo por tal el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas, a cuyo efecto se fijará, mediante Orden ministerial, un coeficiente de referencia al mercado para los bienes de una misma clase”<sup>54</sup>.

La Resolución de 15 de enero de 1993, del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria creó el denominado “factor RM” –“referencia al mercado”– que concretaba la relación entre el valor catastral y el de mercado. Éste fue establecido en 0.5 por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 14 de octubre de 1998<sup>55</sup>, coeficiente que ha mantenido la Orden del Ministerio de Hacienda de 18 de diciembre de 2000<sup>56</sup>.

Diversas normas autonómicas regulan la posibilidad de que la Administración tributaria correspondiente acuda a este “medio” para poder llevar a cabo comprobación de

---

<sup>52</sup> “Tal actuación administrativa merece su expresa anulación, pues si bien se trata de un acto de trámite, no deja de ser un claro ejemplo de arbitrariedad generadora de indefensión al contribuyente, impropia de un Estado de Derecho”. STSJV. 1272/2000 de 22 septiembre.

<sup>53</sup> Que aprueba el TR de la Ley del Catastro Inmobiliario (BOE n.º 58, de 8 de marzo).

<sup>54</sup> El art. 66.2 de la LHL, en su redacción anterior a la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, disponía que el valor catastral de los bienes inmuebles se fijaría tomando como referencia su valor de mercado, sin que, en ningún caso, pudiera exceder de éste.

<sup>55</sup> BOE de 20 de octubre de 1998.

<sup>56</sup> Orden que aprueba el módulo de valor M para la determinación de los valores de suelo y construcción de los bienes inmuebles de naturaleza urbana en las valoraciones catastrales. (BOE de 27 de diciembre de 2000).

valores. Así, el apartado segundo del art. 23 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, del Parlamento de Andalucía, dispone lo siguiente:

“Cuando se utilice el medio referido en el artículo 57.1.b) de la LGT, el valor real de los bienes inmuebles de naturaleza urbana se podrá estimar a partir del valor catastral que figure en el correspondiente registro fiscal. A tal efecto, al valor catastral actualizado a la fecha de realización del hecho imponible se le aplicará un coeficiente multiplicador que tendrá en cuenta el coeficiente de referencia al mercado establecido en la normativa reguladora del citado valor y la evolución del mercado inmobiliario desde el año de aprobación de la ponencia de valores”.

En el mismo sentido, el art. 11.2 de la Ley 21/2002, de 14 de noviembre de Castilla-La Mancha, establece:

“Para la comprobación por la Administración tributaria del valor real de los bienes inmuebles, en aplicación de los medios previstos en el art. 52 de la LGT, podrán utilizarse los siguientes procedimientos:

a) De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 52.1 a) de la LGT, por los valores que figuren en los registros oficiales del catastro inmobiliario o en los propios de los impuestos citados.

La estimación del valor real de los bienes inmuebles de naturaleza urbana por los valores catastrales se realizará ajustando el valor catastral del bien, vigente a la fecha de devengo del impuesto, con el coeficiente de relación al mercado publicado por el Ministerio de Hacienda para la coordinación de los valores catastrales, de acuerdo con lo establecido en el art. 66.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, siempre que dicho valor catastral haya entrado en vigor en 1994 o en años sucesivos”.

La Disposición Final Segunda de esta norma aclara que el coeficiente de relación al mercado a que se refiere el art. 11.2.a) de dicha Ley, vigente a la fecha de su entrada en vigor, “es el establecido en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 14 de octubre de 1998, sobre aprobación del módulo de valor M y del coeficiente RM y sobre modificación de las ponencias de valores”.

La determinación del coeficiente se realizará mediante órdenes. Así, en el caso andaluz, debemos ceñirnos a lo establecido en la Orden de 13 de febrero de 2013, de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Junta de Andalucía por la que se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos a efectos de la liquidación de los hechos imposables de los sobre ITPAJD y sobre SD, cuyo anexo I expresa:

“.....para ello, al valor catastral correspondiente a la fecha de realización del hecho imponible se le aplicará un coeficiente multiplicador que tendrá en cuenta el coeficiente de referencia al mercado establecido en la normativa reguladora del citado valor y la evolución del mercado inmobiliario”. Mediante la citada Orden se pretende es establecer un coeficiente que variará de un territorio a otro y cuyo valor multiplicado por el valor catastral determinará la base imponible del tributo en cuestión.<sup>57</sup>

Desde nuestro punto de vista, la metodología expuesta en la mencionada orden para calcular los coeficientes multiplicadores, a pesar de su complejidad y variedad de parámetros

---

<sup>57</sup> “El coeficiente multiplicador del valor catastral (CMVC) se obtiene como cociente entre el coeficiente de variación del mercado inmobiliario (CVMI), desde el año de aprobación de las ponencias de valores totales hasta el año 2012, y el producto del coeficiente de relación al mercado (RM) por el coeficiente de actualización del valor catastral (CAVC) desde el año de aplicación de la revisión catastral hasta el año 2013, aplicando la siguiente fórmula:  $CMVC = CVMI / (RM \times CAVC)$  Estos coeficientes se calculan para cada municipio, de la siguiente manera: a) Coeficiente de actualización del valor catastral (CAVC). Multiplicando los coeficientes de actualización del valor catastral publicados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de los ejercicios comprendidos entre el año de aplicación de la revisión catastral y el año 2013. b) Coeficiente de relación al mercado (RM).

Para los municipios cuyas revisiones catastrales han surtido efecto en el año 1994 y siguientes, de acuerdo con la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 14 de octubre de 1998, sobre aprobación del módulo de valor M y del coeficiente RM y sobre modificación de Ponencias de valores, es de 0,5. Para el resto de los municipios, de acuerdo con lo establecido en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 13 de junio de 1983, de normas sobre cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones, de aplicación en la revisión de los valores catastrales de bienes de naturaleza urbana, el coeficiente de relación al mercado, obtenido como la relación entre el valor catastral y el valor de mercado, es de 0,71. c) Coeficiente de variación del mercado inmobiliario (CVMI).

El coeficiente de variación del mercado inmobiliario se obtiene dividiendo el precio medio del metro cuadrado de las viviendas o el índice general de precios de la vivienda en el año 2012 por el del año de aprobación de la ponencia de valores. Para ello se utilizan tanto datos trimestrales como anuales. En el primer caso, se comparan los valores del cuarto trimestre de cada año y, en el segundo, los valores medios anuales. Cuando no estén publicados los valores de todos los trimestres del último año y, por tanto, del valor medio anual, para obtener la variación en este año se considera la evolución de los cuatro últimos trimestres disponibles. Para aquellos municipios cuyo año de aprobación de ponencias sea anterior a 1987, se toma como valor inicial el correspondiente al de 1987....”

tenidos en cuenta para su cálculo, no deja de presentar deficiencias en cuanto que los valores a tener en cuenta para calcular el factor RM y por consiguiente los coeficientes multiplicadores, pueden variar y muy mucho de una parte a otra de un mismo municipio. Por consiguiente coincidimos con LUQUE MATEO en que la fórmula “Valor Catastral x RM” se podrá utilizar en la comprobación de valores de bienes inmuebles, siempre que constituya uno de los criterios –no el único– en los que se base el dictamen pericial para la concreción del “valor real” del bien determinado.

#### **b) Precios medios de mercado**

En materia fiscal el precio medio de mercado se emplea a efectos de casi todos los impuestos, tanto los que gravan la titularidad de los bienes inmuebles o muebles como los que gravan su transmisión o su capacidad de producir rentas. Sin embargo su utilización tiene pleno sentido dada su naturaleza de valor hipotético, en supuestos en que no ha existido venta alguna<sup>58</sup>. También tiene sentido cuando se utiliza para contrastar precios declarados o para gravar ventas entre sujetos o empresas vinculadas, en las que los precios pagados pueden ser diferentes a los que se hubieran conseguido en el mercado abierto.<sup>59</sup>

A estos efectos, el art. 57.1.c) de la LGT establece como medio de comprobación de valores los “precios medios de mercado”. Este mismo “criterio” se encuentra recogido en diversas normas autonómicas relativas a la comprobación de valores.

El art. 11.2 de la Ley 21/2002, de 14 de noviembre, de las Cortes de Castilla-La Mancha dispone lo siguiente:

“Para la comprobación por la Administración Tributaria del valor real de los bienes inmuebles, en aplicación de los medios previstos en el art. 52 de la LGT, podrán utilizarse los siguientes procedimientos:

c) De acuerdo con lo dispuesto en el 52.1.b) de la LGT, por precios medios de mercado determinados por estudios realizados por la Administración.

---

<sup>58</sup> Por ejemplo, para gravar a efectos fiscales su titularidad o su donación.

<sup>59</sup> PEÑULAS I REIXACH, Ll.; *Valor de mercado y obras de arte...*, *op.cit.*, pág 22.

La Consejería de Economía y Hacienda dará publicidad a los referidos precios medios cuando su extensión lo permita o, alternativamente, a la metodología utilizada para la obtención de los mismos, así como a los datos y parámetros objetivos de los bienes inmuebles que se considerarán para la determinación de su valor”.

La Ley 10/2002, de 21 de diciembre, del Parlamento de Andalucía, establece:

“Art 23.3. La Consejería de Economía y Hacienda podrá desarrollar reglamentariamente los procedimientos para la obtención de los precios medios de mercado de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana a que se refiere el artículo 52.1.c) de la LGT, mediante el establecimiento de una metodología a seguir para la determinación del valor unitario por metro cuadrado. Asimismo, determinará los datos y parámetros objetivos que se tendrán en cuenta para la obtención del valor”.

Debemos señalar que el apartado 3 del art. 92 de la LGT, referente a la colaboración social, señala una serie de aspectos a los que podrá referirse ésta en aplicación de los tributos, así el apartado a) se expresa en los siguientes términos “Realización de estudios o informes relacionados con la elaboración y aplicación de disposiciones generales y con la aplicación de los medios a que se refieren los párrafos b) y c) del apartado 1 del artículo 57 de esta ley”. Ahora bien, como señala LUQUE MATEO,<sup>60</sup> ese carácter administrativo del procedimiento en cuestión “no permite que se realice una comprobación de valores por empresas privadas, en base a valores de mercado procedentes de estudios elaborados por ellas.” Coincidimos por tanto con él en que: “una comprobación de valores no puede basarse única y exclusivamente en los precios medios de mercado, aunque procedan de estudios realizados por la propia Administración actuante”.

### **c) Dictamen de peritos de la administración**

La letra e) del art. 57.1 de la LGT recoge el medio de comprobación que parece más idóneo en principio; “el dictamen de peritos de la Administración”.

---

<sup>60</sup> LUQUE MATEO, M.A.; *El procedimiento autónomo ...*, op.cit., pág. 128.

El art.37 del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, se refiere a este medio de comprobación, en los siguientes términos:

“4. El dictamen de peritos de la Administración previsto en el artículo 57.1.e) de la LGT, habrá de contener los datos objetivos utilizados para la identificación del bien o derecho cuyo valor se comprueba, obtenidos de documentación suficiente que permita su individualización”<sup>61</sup>.

Asimismo, el perito de la Administración para la emisión de su dictamen podrá utilizar:

“1.º Los precios medios de mercado establecidos reglamentariamente conforme a lo previsto en el apartado 3 del presente artículo.

2.º El precio de venta que aparezca en anteriores enajenaciones de los mismos bienes o de otros de análogas características situados en la misma manzana o polígono.

3.º El valor asignado en las escrituras de constitución de hipotecas para la subasta de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.

4.º El valor asignado en los certificados de tasación hipotecaria emitidos por las sociedades de tasación para la constitución de hipotecas, en cumplimiento de lo previsto en la

---

<sup>61</sup> “a) Se entenderá que la documentación empleada permite la individualización del bien:

Tratándose de bienes inmuebles de naturaleza urbana, cuando aquella documentación posibilite la descripción de las características físicas, económicas y jurídicas del bien que, según la normativa técnica vigente, haya que considerar para la obtención del valor catastral del bien.

b) Tratándose de bienes inmuebles de naturaleza rústica, cuando la documentación proceda de sistemas de información geográfica gestionados por entidades dependientes de las Administraciones Públicas, siempre que posibiliten la ubicación en el territorio del inmueble y se disponga de los datos catastrales de cultivos del mismo”.

legislación hipotecaria, de los mismos bienes o de otros de análogos características situados en la misma manzana o polígono.

5.º El valor catastral conforme a lo previsto en el apartado 2 del presente artículo.

La Consejería de Economía y Hacienda desarrollará reglamentariamente la metodología y supuestos de aplicación de estos métodos de comprobación para la emisión del dictamen del perito de la Administración”.

Es el art. 23.1 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, el precepto que contiene los criterios que han de tenerse en cuenta para la determinación del valor catastral y que deberán incorporarse al dictamen pericial. Dispone lo siguiente:

“Para la determinación del valor catastral se tendrán en cuenta los siguientes criterios:

- a) La localización del inmueble, las circunstancias urbanísticas que afecten al suelo y su aptitud para la producción.
- b) El coste de ejecución material de las construcciones, los beneficios de la contrata, honorarios profesionales y tributos que gravan la construcción, el uso, la calidad y la antigüedad edificatoria, así como el carácter histórico-artístico u otras condiciones de las edificaciones.
- c) Los gastos de producción y beneficios de la actividad empresarial de promoción, o los factores que correspondan en los supuestos de inexistencia de la citada promoción.
- d) Las circunstancias y valores de mercado.
- e) Cualquier otro factor relevante que reglamentariamente se determine”.

Es evidente que algunos de los mencionados criterios –calidad de los materiales o grado de conservación del inmueble, p. ej.– sólo se podrán comprobar y determinar mediante la visita del perito de la Administración. Por tanto, entendemos que este artículo no legitima

la práctica administrativa consistente en realizar comprobaciones de valores sin visita del perito al inmueble en cuestión. En este sentido se expresa la STS de 29 de marzo de 2012<sup>62</sup>

El art. 11 de la Ley 21/2002, de 14 de noviembre, de las Cortes de Castilla-La Mancha, también contiene este medio de comprobación en la letra c) de su apartado segundo, estableciendo al respecto lo siguiente:

“Los dictámenes de los peritos deberán expresar de forma concreta los hechos y elementos que motivan el aumento de la base imponible, así como su cuantificación. Los hechos y elementos a considerar en los dictámenes serán los consignados por el contribuyente en su declaración o los que consten en los registros oficiales de carácter fiscal, no siendo necesarios para su emisión la visita al inmueble por los peritos de la Administración”.

El apartado tercero del art. 12 de la Ley 8/2002, de 14 de noviembre, de la Asamblea de Extremadura, refleja con claridad la diferencia entre “medio de comprobación de valores” y “fuentes” o “criterios” en los que se basa. Establece lo siguiente:

“3. Cuando el medio de comprobación utilizado sea el dictamen de peritos de la Administración, este último contendrá una o varias de las siguientes fuentes:

- a) La experiencia de los técnicos del servicio.
- b) Los estudios generales de mercado encargados por la Administración.
- c) Los registros oficiales.

d) Las normas jurídicas dictadas al efecto por la Junta de Extremadura. En este supuesto, si el expediente de comprobación de valores estuviese referido a tributos cedidos por el Estado a la Comunidad Autónoma, los criterios establecidos por tales normas jurídicas serán los mismos que los del Estado.

El dictamen de peritos expresará de forma sucinta e individualizada la fuente, los criterios, los elementos de juicio y los datos tenidos en cuenta de manera que el contribuyente pueda conocer los fundamentos técnicos y prácticos de la valoración.”

---

<sup>62</sup> A la cual nos referiremos más adelante.

Como se ve, el dictamen de peritos es el método más idóneo, a priori sin embargo el inconveniente que presenta este método es el coste elevado para el obligado tributario

Este puede partir del criterio base de los precios medios de mercado, pero siempre corroborados con la visita al bien. En este sentido se manifiesta una reciente sentencia del TS<sup>63</sup>.

El TSJ de Valencia en Sentencia nº 619/2013 de 13 de Mayo 2013, ha dictaminado que la falta de motivación de la comprobación de valores de la que dimana la liquidación practicada por la Conselleria de Economía y Hacienda de la Generalitat Valenciana, incurriendo ese acto administrativo en nulidad por dejar al contribuyente en situación de indefensión, al privarle de los elementos de juicio necesarios para poder pronunciarse acerca de tal liquidación.

Así mismo la comprobación de valores – como hemos apuntado anteriormente- no puede basarse única y exclusivamente en los precios medios de mercado, aunque procedan de estudios realizados por la propia Administración actuante. El Alto Tribunal, en la citada sentencia de 29 de marzo de 2012, ha venido sosteniendo que “para que puedan entenderse debidamente motivados los dictámenes periciales emitidos por la Administración Tributaria para la comprobación de valores respecto a bienes inmuebles, cuando para tal valoración sea necesaria o simplemente tenida en cuenta -circunstancia que solamente pueden ser consideradas a la vista del mismo-, resulta preciso que se haya realizado la visita correspondiente para la comprobación de la concurrencia y evaluación de tales circunstancias. De tal modo que no podría evacuarse el dictamen debidamente motivado sobre la base de circunstancias como el estado de conservación o la calidad de los materiales utilizados, si no es porque previamente han sido consideradas las mismas respecto al inmueble concernido en razón de la correspondiente visita y toma de datos”

---

<sup>63</sup> Sentencia del TS de 29 de marzo de 2012. Necesidad de motivación en la comprobación de valores. Es precisa la visita del inmueble a valorar si el informe pericial se basa en el estado de conservación o la calidad de los materiales utilizados.

## **5. Tasación pericial contradictoria**

### **5.1. A modo de introducción**

La tasación pericial contradictoria prevista en el art 57.2 de la LGT es una institución jurídica propia del Ordenamiento tributario que encuentra su ámbito de operatividad en los procedimientos de aplicación de los tributos, específicamente, en el procedimiento administrativo de comprobación de valores. Se trata de un procedimiento en el que la Administración y el contribuyente parten inicialmente de una postura contrapuesta en relación al valor que había que asignar a un determinado elemento patrimonial<sup>64</sup>. Por tanto, podemos decir que la nota que caracteriza a este procedimiento es su carácter contradictorio, entendiéndose como una facultad o derecho que el ordenamiento jurídico atribuye al obligado tributario con la finalidad de confirmar o corregir el resultado de las comprobaciones de valores realizadas por la Administración Tributaria. De su regulación se ocupa el art. 135 de la LGT. Supone la existencia de una doble valoración pericial –la propuesta por la Administración tributaria y la del particular- pudiendo incluso existir el dictamen de un tercer perito siempre que entre aquellas dos valoraciones periciales exista una diferencia superior a 120.000 euros y al 10% en la valoración efectuada por el perito del obligado tributario frente a la señalada por el perito de la Administración<sup>65</sup>. Por tanto, se trata de llegar a determinar el justiprecio de un bien ante las discrepancias advertidas entre el valor comprobado por la Administración y el alcanzado por el perito designado por el obligado tributario.

### **5.2. Naturaleza jurídica y marco normativo**

El marco normativo de la TPC es amplio, teniendo su origen histórico en el art. 79 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991<sup>66</sup>. Esta norma introdujo la TPC en nuestro ordenamiento jurídico

---

<sup>64</sup>GARCÍA MARTÍNEZ,A.; *El valor tributario, su determinación objetiva y convencional*, Bosch, Barcelona, 2006, pág.163.

<sup>65</sup> LGT art.135.2

<sup>66</sup> “El sujeto pasivo podrá, en todo caso, promover la TPC, en corrección de los demás procedimientos de comprobación fiscal de valores señalados en el número anterior, dentro del plazo de la primera reclamación que

Actualmente el punto de partida de la TPC lo encontramos en el art.135 de la LGT, el cual se expresa en los siguientes términos:

“1. Los interesados podrán promover la TPC, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de esta ley, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así lo prevea, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado.

En los casos en que la normativa propia del tributo así lo prevea, el interesado podrá reservarse el derecho a promover la TPC cuando estime que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denuncie dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa. En este caso, el plazo a que se refiere el párrafo anterior se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta.

La presentación de la solicitud de TPC, o la reserva del derecho a promoverla a que se refiere el párrafo anterior, determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma.

2. Será necesaria la valoración realizada por un perito de la Administración cuando la cuantificación del valor comprobado no se haya realizado mediante dictamen de peritos de aquélla. Si la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10 por ciento de dicha tasación, esta última servirá de base para la liquidación. Si la diferencia es superior, deberá designarse un perito tercero de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente.

3. Cada Administración tributaria competente solicitará en el mes de enero de cada año a los distintos colegios, asociaciones o corporaciones profesionales legalmente reconocidos el envío de una lista de colegiados o asociados dispuestos a actuar como peritos terceros. Elegido por sorteo público uno de cada lista, las designaciones se efectuarán por orden correlativo, teniendo en cuenta la naturaleza de los bienes o derechos a valorar”.

---

proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de valores comprobados administrativamente o, cuando así estuviera previsto contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado....”

La aprobación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, supuso una importante reforma en la revisión de actos en vía administrativa, por lo que resultó necesario la renovación de las normas que constituían el desarrollo reglamentario de esta materia. A tal efecto, el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ha supuesto la renovación de las normas que constituyen el desarrollo reglamentario de esta materia.

Algunas CCAA han aprobado normas que regulan este procedimiento de corrección del valor comprobado, en términos muy similares a los preceptos anteriormente citados<sup>67</sup>. Sin embargo estas no pueden modificar la regulación básica de la LGT en lo que a TPC se refiere.

### **5.3. El carácter general y unitario**

La evolución de la TPC en nuestro ordenamiento jurídico, parte de la de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre y cuenta con una amplia tradición histórica en la normativa reguladora de los impuestos que gravan el tráfico patrimonial civil. Ha sido más bien en el ITPAJD e ISD donde la TPC ha encontrado su más amplio campo de aplicación. Pese a que la TPC se encuentra prevista en los art. 57.2 y 135 de la LGT, la regulación más detallada y completa se halla en los textos normativos del ITPAJD y del ISD. Como señala GARCÍA MARTÍNEZ<sup>68</sup> esta situación puede crear dificultades interpretativas, porque es complejo vincular si la TPC debe circunscribirse a estos impuestos ITPAJD, ISD y a otros en los que se prevea expresamente en su normativa de aplicación o si en cambio es aplicable a todos los demás tributos en los cuales su normativa no especifique nada. En este sentido, solamente en la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio, aparte de la normativa del ITPAJD y del ISD, hace referencia a la aplicación de la TPC, disponiendo con carácter general su no aplicación en el ámbito del Impuesto, excepto para determinados supuestos especificados en su normativa reguladora.

---

<sup>67</sup> El art. 26 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, del Parlamento de Andalucía, por la que se aprueban normas en materia de Tributos Cedidos y otras medidas Tributarias y Administrativas; los arts. 17 y 19 de la Ley 13/2003, de 23 de diciembre, de Medidas Económicas, Fiscales y Administrativas, de las Cortes de Castilla y León; y el art. 72 de la Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo de las Juntas Generales de Álava, del ITPAJD.

<sup>68</sup> GARCÍA MARTÍNEZ, A.; *El valor tributario, su determinación objetiva ...*, op.cit., pág 162.

#### 5.4. El carácter general de la TPC

Como era de esperar, la incompleta regulación contenida en la LGT sobre la TPC, ha generado conflictos en la determinación del ámbito de aplicación de la TPC, que se pretendía por un lado aplicable sólo al ITPAJD e ISD y por otro aplicable a todo el sistema tributario<sup>69</sup>. Al respecto el TS, haciendo una interpretación literal de la LGT, dictó varias sentencias en las cuales admitió la aplicación general de la TPC<sup>70</sup>, incluidas las Haciendas territoriales<sup>71</sup>.

La conclusión que podemos extraer de lo anterior es que la TPC -como consecuencia de la comprobación de un valor- tiene una larga tradición en los impuestos que gravan el tráfico patrimonial, pero que es aplicable igualmente a otros tributos del sistema, siempre que concurren las circunstancias adecuadas para su aplicación. Por otro lado la regulación de la TPC en distintas normas, “tanto en la LGT, de ámbito general, como en la normativa propia de los tributos que gravan el tráfico patrimonial”, ha planteado problemas de integración entre esas distintas normativas que, en última instancia, han puesto de manifiesto determinadas carencias en la técnica legislativa empleada en la elaboración y articulación de las normas y

---

<sup>69</sup> Según GARCÍA MARTÍNEZ, El valor tributario: su determinación objetiva..., op.cit., pág. 164. Esta cuestión se ha aplicado generalmente respecto a la aplicación de la tpc a los tributos locales en especial al Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, en su versión anterior a la LRHL. Frente a la admisibilidad decretada por los Tribunales Económicos Administrativos estatales de la tpc en vía de gestión de este impuesto municipal, en las resoluciones estimatorias recaídas en reclamaciones instadas por los contribuyentes, los respectivos Ayuntamientos, disconformes con este criterio, acuden a la jurisdicción contencioso-administrativa buscando la anulación de estas resoluciones. Entre los argumentos que utilizan para fundamentar su pretensión está el que la tpc no es aplicable a tributos locales, lo que, a su vez, entraña dos cuestiones, la primera, la del carácter general o no del ámbito de aplicación de la tpc y, la segunda, la de la posibilidad de aplicación de la LGT a las Haciendas Locales. Como ejemplo García Martínez cita la STS de 17 de junio de 1994 y la STS 17 marzo de 1995.

<sup>70</sup> La STS de 17 de junio de 1994 señala que ha de aceptar el criterio sostenido por el Tribunal Económico-Administrativo y por sentencia confirmatoria de instancia en cuanto a la posibilidad de generalizar a todos los tributos el procedimiento de comprobación de valores mediante la TPC tiene su apoyo legal en la frase “en todo caso” contenida en el art. 52.2 de la LGT 1963.

<sup>71</sup> En esta línea la, la STS de 5 de diciembre de 1994 señalaba que la LGT establece los principios básicos y las normas esenciales que constituye, el régimen tributario español, siendo sus preceptos de aplicación supletoria al Régimen Local y señala además “...resulta evidente la posibilidad de dictar una serie de reglas comunes a todos los tributos” ...”debe ser uniforme en toda clase de tributos, cualquiera que sea la esfera administrativa en que se hayan establecido mediante la Ley correspondiente. En este sentido también se pronuncia la STS de 17 de marzo de 1995.

que, por ello mismo, han constituido una fuente de conflictos entre la Administración tributaria y los contribuyentes.<sup>72</sup>

### **5.5. El riesgo de descoordinación entre las diferentes normativas reguladoras de la TPC.**

Como hemos apuntado en el epígrafe anterior, la existencia de diferencias entre la regulación del procedimiento TPC contenido en la LGT y la regulación establecida en los reglamentos del ISD y del ITPAJD plantean dudas interpretativas, como ocurre por ejemplo, en la regulación del procedimiento para el nombramiento del tercer perito, pues mientras el art. 135.3 LGT no plantea duda alguna respecto a la necesidad de un único sorteo anual para cada lista de peritos remitida por los colegios y asociaciones y corporaciones profesionales a efectos de determinar el orden a partir del cual serán designados correlativamente, de forma autónoma, el resto de peritos de la correspondiente lista; el tenor literal de los art 98.6 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, RISD) y 121.5 del Reglamento del Impuesto de transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, RITPAJD), por el contrario, parecen dar a entender que la designación del perito tercero se hará en cada caso por sorteo público, que obliga a interpretar e integrar los textos reglamentarios en este punto con lo dispuesto, al respecto, en el art. 135.3 de la LGT<sup>73</sup>.

---

<sup>72</sup> En este sentido, García Martínez señala que “es negativo para la estructura lógica de la ordenación de los tributos que en sus leyes propias se incluyan normas de comportamiento de la administración para alcanzar la consecuencia jurídica, normas que coincidirán con las normas de comportamiento establecidas en el código, cuya reiteración la hace inútiles, o que serán contrarias alas del código, con lo cual el inútil será el código, o no están contenidas en el mismo, ante lo cual el código va viendo mermado su campo de acción e inútil su función”. GARCÍA MARTÍNEZ, *El valor tributario: su determinación objetiva...*, op.cit.

<sup>73</sup> La Sentencia del TSJ de Castilla y León (burgos) de 10 de febrero de 2000 ofrece un ejemplo de cómo el Tribunal, al enfrentarse a la resolución de un caso, tiene que efectuar una integración de la normativa reguladora de la tpc para aprehender su régimen jurídico, que no siempre resulta sencilla, pues exige de una importante labor interpretativa. En este caso el Tribunal interpreta las novedades o especificidades que respecto a lo establecido en el art 52.2LGT-1963 contemplan los respectivos Reglamentos del ITPAJD y del ISD tienen aplicación en el ámbito exclusivo de los impuestos al amparo de lo dispuesto en el art 52.3 de la LGT-1963. En palabras del Tribunal, el art98 del RISD añade dos consecuencias no previstas en el art 52.2 de la LGT-1963, “la de suspensión del plazo para recurrir en reposición bien mediante reclamación económico-administrativa y lo que es más importante la suspensión automática del plazo de ingreso de la deuda tributaria liquidada, ello en función de las previsiones de desarrollo en cada impuesto del procedimiento según el aptdo 3.º del citado art.52 de la LGT. Previsiones que son reiteradas en el RD 828/1995 que aprueba el RITPAJD, que introduce una peculiaridad, cual es la reserva de la tpc cuando se recurra en reposición o en vía económico-administrativa cuando se considere que la notificación no contiene expresión suficiente de datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores”. El Tribunal recalca que el derecho de reserva a promover la tpc contemplado en el RITPAJD constituye una especialidad de este impuesto que no se contempla en la normativa del ISD, y ello

El contraste de la regulación de la TPC contemplada en el art.98 del RISD y en los art. 120 y 121 del RITPAJD da como resultado una identidad sustancial de ambas regulaciones, salvo en una cuestión de importancia que marca una diferencia en el procedimiento de TPC y sus efectos en la normativa de uno y otro impuesto. Nos referimos al art. 120 del RITPAJD el cual otorga al contribuyente un derecho de reserva a promover la TPC, cuando éste plantee un recurso de reposición o una reclamación económico-administrativa alegando la falta de motivación de los valores comprobados; en tal caso se otorga al contribuyente la posibilidad de que se reserve el derecho a promover la TPC, produciendo tal reserva los mismos efectos sobre la suspensión del ingreso de las liquidaciones y los plazos para recurrirlas que la solicitud misma de la TPC. Esto responde a la previsión de la LGT que establece que habrá derecho a reserva sólo cuando lo plantee el tributo correspondiente.

Como comentaba anteriormente, la LGT en su art.135.1 contempla este derecho de reserva a promover la TPC con los mismos efectos que se le otorga al RITPAJD, sin embargo, condiciona el reconocimiento y operatividad de este derecho de reserva a promover la TPC a los casos en que la normativa propia de cada tributo así lo prevea.

GARCÍA MARTÍNEZ<sup>74</sup> señala que el fundamento de este derecho de reserva es general para todos aquellos casos y tributos en que es posible instar la TPC, ya que estriba en posibilitar que el obligado tributario conozca, con carácter previo a la decisión sobre la solicitud de la TPC, la motivación del valor comprobado por la Administración y a que discuta, con tal carácter previo, dicha motivación cuando esté insuficientemente fundada. Coincidimos con GARCÍA MARTINEZ, en que el derecho de reserva de la TPC debería estar en todos los casos y no en cada tributo según diga cada norma.

---

porque esta cuestión era importante en la posible solución del litigio, habida cuenta de que el mismo versaba sobre una comprobación de valores en el ISD y que el Tribunal Económico Administrativo Regional había declarado inadmisibile la reclamación económico-administrativa en tanto no se practicase la tpc solicitada. El tribunal mantiene en esta Sentencia la tesis de la “estanqueidad procedimental” de la tpc en cada uno de los Impuestos. Tesis esta que, no obstante, este mismo TSJ rechazará en una posterior Sentencia de 20 de octubre de 2000, al admitir la aplicación del derecho de reserva a promover la tpc previsto en el RITPAJD también en el ámbito del ISD por apreciar una identidad de razón para ello.

<sup>74</sup>GARCÍA MARTÍNEZ, A.; *El valor tributario, su determinación objetiva...*, op.cit., págs.. 169 y ss.

La suspensión del ingreso de la liquidación practicada y de los plazos de reclamación contra la misma sólo está expresamente prevista para el supuesto de solicitud efectiva de la TPC. Era de esperar que se planteara la cuestión de si este derecho de reserva de la solicitud de la TPC formaba parte de la TPC de modo general o si por el contrario se trataba de una especificidad propia del ITPAJD. Para resolver esta cuestión debemos centrarnos en la función que este derecho de reserva de promover la TPC cumplía en este procedimiento y así determinar si solo tiene sentido en el ámbito del ITPAJD o, por el contrario, si tal función tiene también pleno sentido con carácter general en el ámbito de otros impuestos. Para que el contribuyente pueda instar el procedimiento de TPC es necesario que este conozca previamente los elementos tenidos en cuenta por la administración, sólo así el contribuyente estará en disposición de valorar la motivación de la Administración y mostrar así su disconformidad o conformidad.

Es requisito imprescindible que el contribuyente conozca la motivación efectuada por la Administración para así poder instar la TPC en corrección del valor asignado por la Administración.<sup>75</sup> Esto es lo que justifica ese derecho de reserva a promover la TPC. Como es evidente, este derecho de reserva supone una garantía del contribuyente que debe operar con carácter general en el procedimiento de comprobación de valores cuando sea adecuada la utilización de la TPC.

## **6. Impugnación de la comprobación de valor**

En este epígrafe se analiza si los Tribunales enfrentados a una comprobación de valores que se considera no ajustada a derecho, lo único que pueden hacer es anular la misma y ordenar a la Administración que realice una nueva valoración o si, por el contrario, pueden ellos mismos llevar a cabo tal tarea directamente. La cuestión planteada entronca con el tema del carácter discrecional o no de la valoración administrativa realizada. Adviértase que el art.

---

<sup>75</sup> Así lo ha señalado la jurisprudencia, la STS de 3 de diciembre de 1999; señala que “la comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente, al que se notifica el que la Administración considera valor real, puede conocer sus fundamentos técnicos y prácticos y así aceptarlo, si llega a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir, o rechazados porque los reputa equivocados o discutibles y en tal caso, solo entonces proponer la TPC a la que también tiene derecho”.

72.2 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante, LJCA) dispone que los órganos jurisdiccionales no puedan determinar el contenido discrecional de los actos anulados.

A lo largo de este trabajo se ha expuesto, en reiteradas ocasiones, que el término “valor real” constituye un concepto jurídico indeterminado y que la delimitación interpretativa sólo puede tener como solución una única respuesta, que debe estar conforme a la capacidad económica gravada por el tributo. Ni existe discrecionalidad administrativa para determinar cuál es el “valor real”, ni consiguientemente, puede estar presente a la hora de elegir el medio de valoración

En opinión de LUQUE MATEO, los órganos jurisdiccionales y, los propios Tribunales Económico-Administrativos pueden revisar, sin limitación alguna el valor comprobado por la Administración, estableciendo uno distinto, a tenor de las pruebas presentadas por las partes<sup>76</sup>.

Según este autor, la tesis tradicional entendía que los Tribunales únicamente podían enjuiciar la regularidad formal de las valoraciones, esto es, si en tal tarea se habían o no respetado los requisitos formales exigibles a esta actividad; pero no, en ningún caso, su contenido y su alcance, para lo cual se estimaba que el único cauce que tenía a su disposición el interesado era la TPC. Se defendía, por tanto, que el fallo del Tribunal, en el supuesto de que hubiese detectado un vicio procedimental, sólo podía ser meramente anulatorio, y que en él se debería ordenar la retroacción del expediente al momento procedimental adecuado para que por parte de la Administración se procediese a realizar una nueva valoración<sup>77</sup>.

Frente a tal postura, parte de la doctrina entendió que ello no era así, en modo alguno, afirmando, por el contrario, que los Tribunales estaban en su pleno y perfecto derecho a llevar a cabo las correspondientes valoraciones, sirviéndose para ello de las pruebas periciales que

---

<sup>76</sup>LUQUE MATEO,MA.; *El procedimiento autónomo...*, *op.cit.*, pág. 265.

<sup>77</sup> *Vid.*, entre otras, las Resoluciones del TEAC, de 10 de febrero, 5 de mayo y 21 de julio de 1994, y la STSJ de Murcia de 28 de junio de 1995. Todavía, encontramos algunas resoluciones en las que se contiene esta tesis. Así, por ejemplo, el fallo del TEARA, Sala de Granada, de 25 de septiembre de 2003, contiene la siguiente expresión: «máxime si tenemos en cuenta el hecho de negarse a los órganos jurisdiccionales competencia para revisar los fundamentos técnicos de la valoración».

estimasen más idóneas<sup>78</sup>. Por la claridad de exposición, transcribimos los argumentos esgrimidos por GÓMEZ CABRERA<sup>79</sup>:

“1.º El proceso contencioso-administrativo no es una segunda instancia jurisdiccional, sino un auténtico proceso entre partes, cuyo objeto viene determinado por las pretensiones de las mismas –léase anulación del valor indebidamente fijado por la Administración y determinación del verdadero valor–, sobre las que habrá de pronunciarse el fallo de la sentencia, so pena de incurrir en incongruencia y en su caso, en una eventual vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, que no es otra cosa sino el derecho a obtener una resolución de fondo (sea favorable o adversa), siempre que concurren los presupuestos procesales necesarios para ello.

2.º Precisamente por tal razón, y al objeto de suministrar al juez los elementos necesarios que acrediten la certeza de las alegaciones –léase, el valor que se pretende–, es pertinente la prueba, que “se rige en el proceso administrativo por los mismos principios que en los demás procesos y, concretamente, en el proceso civil”; de ahí que: a) cuando exista controversia entre las partes sobre los hechos en que se fundan sus pretensiones deba recibirse el pleito a prueba; b) cada parte debe probar los hechos que fundan su pretensión –véase: el valor que sostiene–; c) a través de cualquiera de los medios admitidos en el Código Civil o en la Ley de Enjuiciamiento Civil y, en especial, a través de la prueba pericial, que a falta de acuerdo entre las partes sobre el perito se designará por insaculación; d) respecto de la valoración de las pruebas, el “Juez está dotado de una facultad de apreciación o libertad de juicio solamente limitada por las reglas de la sana crítica”, por lo que no está vinculado por el resultado de la TPC –que será un elemento probatorio más, si se quiere dotado de una elevada presunción de certeza– ni mucho menos por el dictamen pericial de la Administración,

---

<sup>78</sup> Vid. SIMÓN ACOSTA, E.; “*La comprobación de valores. Tasación pericial contradictoria*”, en *La gestión tributaria en la Hacienda Local*, CEMCI, Granada, 1991, pág. 114; MARTINEZ GARCIA-MONCO, A.; *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, 2.ª ed., Lex Nova, Valladolid, 1995, págs. 227 a 228; GARCÍA TORRES, J.: “*TPC, comprobación de valores y “verdadero valor”: notas para una aproximación crítica*”, en *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, vol. I, IEF, Madrid, 1977, págs. 456 y 463 y ss, y “*Sobre un tema de arbitrio de tercero en Derecho público: notas para una reconstrucción dogmática de la TPC*”, *Estudios de Derecho Tributario*, VV.AA., vol. I, IEF, Madrid, 1979, págs. 812 y ss.

<sup>79</sup> GÓMEZ CABRERA, C.: “*Alcance de la revisión judicial del valor comprobado por la Administración ¿sustitución o simple anulación?*”, *Impuestos*, n.º 13, 1996, págs. 15 y ss.

quedándole siempre que no haya alcanzado una convicción plena sobre los hechos controvertidos el recurso a las diligencias para mejor proveer.”

De todo lo anterior, creemos, que a la vista de la LJCA la única conclusión que puede sostenerse es que los Jueces tienen plena competencia para enjuiciar el fondo de la valoración, pudiendo, siempre que dispongan de elementos de juicio para ello, llegar a corregirlo. A tal efecto, es necesario tener en cuenta dos principios básicos:

1.º Que la proposición de prueba pericial planteada en tiempo hábil, con expresión de los puntos sobre los que verse y ajustada a las demás prescripciones de la Ley, debe ser admitida para su práctica, pues lo contrario puede suponer un quebrantamiento del derecho a la tutela judicial efectiva.

2.º Que un dictamen pericial, emitido por técnico cualificado, realizado con sujeción a las normas procesales aplicables y ajustado, en cuanto a la valoración misma que contiene, a la aplicación de criterios de tasación idóneos para el fin que se pretende, puede ser aceptado como elemento probatorio bastante para desvirtuar la presunción de acierto de la valoración administrativa.

La polémica se zanjó definitivamente, en opinión de CHECA GONZÁLEZ<sup>80</sup>, a raíz de la STS de 4 de febrero de 1995, en la que se subrayaba que la comprobación de valores podía ser también atacada, aparte de por la vía de la TPC, mediante la correspondiente prueba pericial practicada en vía contenciosa.

Esta doctrina ha sido plenamente corroborada en las posteriores sentencias del TS<sup>81</sup> y asumida por los Tribunales Superiores de Justicia<sup>82</sup>. No sólo ha sido aceptada por los órganos jurisdiccionales, sino que, a diferencia de lo expuesto al analizar la impugnación de la TPC, se puede afirmar que la tesis aquí defendida es aplicable al ámbito de los Tribunales Económico-

---

<sup>80</sup> CHECA GONZÁLEZ, C.; *La Comprobación de Valores...*, *op. cit.*, pág. 92.

<sup>81</sup> SSTs de 19 de enero y 29 de noviembre de 1996 y de 20 de enero de 2003.

<sup>82</sup> Sentencias del TSJ de Asturias, de 6 de julio de 1995, 7 de junio de 1996 y 3 de diciembre de 2002; del TSJ de Murcia, de 11 de febrero y 13 de mayo de 1998, y del TSJ de Castilla y León, Valladolid, de 1 de junio de 1999.

Administrativos y a las actuaciones que se lleven a cabo en esta vía, ya que, como se ha escrito, la misma “no revela ninguna ineptitud de principio para encauzar, a través de ella, la discusión de si el valor señalado en una resolución comprobatoria es, o no excesivo, pudiendo en el primer caso sustituir el valor comprobado”<sup>83</sup>.

Esta última tesis ha sido defendida por diversos Tribunales Superiores de Justicia<sup>84</sup>, subrayando que “la discusión de la corrección del valor comprobado no tiene por qué atacarse obligatoriamente mediante la TPC, siendo suficiente la prueba pericial practicada ante el Tribunal Económico-Administrativo”<sup>85</sup>, añadiéndose que los informes de los peritos aportados por la parte recurrente, si se realizan con las debidas garantías procesales, pueden «romper la presunción de veracidad y acierto que se atribuye a las valoraciones oficiales»<sup>86</sup>, teniendo la prueba pericial practicada “mayores garantías de imparcialidad”<sup>87</sup>.

Para finalizar esta reflexión cabría plantearse si, a la hora de fijar el “valor real” del bien en cuestión, los Tribunales están constreñidos por los mismos límites que rigen para la TPC. En otras palabras, ¿puede resultar un valor superior al comprobado por la Administración o inferior al declarado por el obligado tributario? Por una parte, está claro que la decisión del órgano correspondiente nunca podrá establecer un valor superior al comprobado por la Administración, debido al principio de interdicción de la *reformatio in peius*<sup>88</sup>. Sin embargo, el tema de la existencia del límite inferior puede generar más problemas.

---

<sup>83</sup> GÓMEZ CABRERA, C.; “Alcance de la revisión judicial del valor comprobado por la Administración ¿sustitución o simple anulación?”, *op. cit.*, pág. 17. En este mismo sentido, *vid.*, CHECA GONZÁLEZ, C.; *La Comprobación de Valores...*, *op. cit.*, págs. 96 a 100.

<sup>84</sup> Sentencias del TSJ del País Vasco, de 2 de junio de 1995, del TSJ de Asturias, de 9 de febrero, 3 y 6 de abril, y 10 de septiembre de 1998; del TSJ de Andalucía, Sevilla, de 28 de enero de 1999 y del TSJ de Extremadura, de 20 de mayo de 1999.

<sup>85</sup> STSJ de Asturias, de 20 de junio de 1997.

<sup>86</sup> STSJ de Asturias, de 29 de enero de 1998.

<sup>87</sup> STSJ de Asturias, de 20 de enero de 1998.

<sup>88</sup> TOLEDO JAUDENES ha escrito que es evidente que el órgano que decide el recurso puede decretar la nulidad o anulación solicitada por motivos distintos de los invocados como fundamento del recurso, como asimismo puede confirmar el acto y desestimar la petición del recurrente invocando motivos diferentes de los que hayan podido alegar los terceros interesados que hubieren comparecido, estándole únicamente vedado el sustituir el acto administrativo por otro acto distinto que resulte perjudicial al recurrente, ya que el límite que el acto supone a las potestades de revisión no puede ser alterado». *Cfr.* TOLEDO JAUDENES, J.: *Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo*, VV.AA., Cívitas, Madrid, 1983, pp. 508 y 509. En este mismo sentido, *vid.* LOZANO SERRANO, C.: *Cuestiones tributarias prácticas*, VV.AA., 2.ª ed., La Ley, Madrid, 1990, p. 804.

Reiteramos la pregunta: ¿podría el Tribunal, ante una prueba pericial que propone un valor inferior al declarado por el propio interesado, declarar tal valor como base imponible del tributo?. En nuestra opinión la respuesta debe ser afirmativa: no existe límite mínimo, y ello por las mismas razones que se han esgrimido para fundamentar la posibilidad de que los Tribunales lleven a cabo la valoración. A ello habría que añadir que el art. 134.3 de la nueva LGT permite a la Administración tributaria establecer y notificar un valor inferior –“distinto”– al declarado. Si la Administración tiene tal opción, sería incoherente negársela a los órganos jurisdiccionales. Por último, habría que advertir que los límites máximo y mínimo contenidos en el art. 135.4 de la nueva LGT operan sólo en el procedimiento de TPC, una vez que se ha realizado la tasación del perito independiente.

### **III. CONCLUSIONES**

La LGT se refiere al valor real, pero no lo define, tampoco lo define la jurisprudencia, y este es el problema que surge de la comprobación de valores. El legislador debería aclarar este concepto y en su defecto eliminarlo de la normativa tributaria.

La determinación del valor debe estar conectada con la finalidad que se persigue, por lo general, la medición de la capacidad económica gravada a través de la estimación de la base imponible.

La producción normativa y jurisprudencial en torno a la comprobación de valores, es muy abundante, y lejos de aclarar dificulta el entendimiento entre el obligado tributario y la Administración.

Los dictámenes de la administración referentes a la comprobación de valores, por lo general no están suficientemente motivados.

Quizás el método de comprobación más idóneo sería el dictamen de peritos de la Administración, con visita al inmueble objeto de valoración, si bien se debería utilizar simultáneamente con otros procedimientos como precios medios de mercado o registros oficiales, de esta manera nos aproximaríamos más al tan buscado valor real.

La TPC es el medio con que cuenta el obligado tributario para oponerse al valor comprobado por la Administración Tributaria, pero, quizás por su elevado coste el obligado tributario rechace su utilización.

## IV. BIBLIOGRAFIA

- AGULLÓ AGÜERO, A. y CASTELLS OLIVERES, A. “*La determinación del valor catastral en las Viviendas de Protección Oficial*”, *Impuestos*, 1994, tomo I.
- ANGULO CASCAN, A; *Valoración fiscal de acciones, bienes y derechos*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- CALVO ORTEGA, R.; *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*, 7.<sup>a</sup> ed, Thomson-Cívitas, 2003, Madrid.
- CHECA GONZÁLEZ, C.; *La comprobación de valores*, Editorial Aranzadi, 1996.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “El valor real y el Impuesto sobre Transmisiones”, *Palau* 14, n.º 22, 1994.
- G. NAVARRO, M.; *Eunomía. Revista en cultura de la Legalidad* N° 3, septiembre 2012-febrero 2013.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A.; *El valor tributario, su determinación objetiva y convencional*, Bosch, Barcelona, 2006.
- GARCÍA TORRES, J.: “*TPC, comprobación de valores y “verdadero valor”: notas para una aproximación crítica*”, en *Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, vol. I, IEF, Madrid, 1977.
- GÓMEZ CABRERA, C.: “*Alcance de la revisión judicial del valor comprobado por la Administración ¿sustitución o simple anulación?*”, *Impuestos*, n.º 13, 1996.
- LOZANO SERRANO, C.: *Cuestiones tributarias prácticas*, 2.<sup>a</sup> ed., La Ley, Madrid, 1990
- LUQUE MATEO, MA.: El procedimiento autónomo de comprobación de valores de bienes inmuebles en el ITPyAJD y en el ISD. Inédito.
- MARCOS CARDONA, M.; *La comprobación de valores de inmuebles*, Dijusa, Madrid, 2002.
- MARÍN MARTÍNEZ, J.: “*Valoraciones de inmuebles en Derecho Tributario*”, *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, n.º 62, 1991.
- PERIS GARCÍA, P.; *La comprobación de valores y las garantías del contribuyente*, Civitas, Madrid, 1996.
- PEÑULAS I REIXACH, Ll.; *Valor de mercado y obras de arte –Análisis fiscal e interdisciplinario*, Marcial Pons, Madrid, 2005.

PÉREZ ROYO. F.; *Derecho financiero y tributario parte general*, Thomson Reuters, Navarra, 2011.

SÁNCHEZ SERRANO, L.: *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1983.*

SIMÓN ACOSTA, E.; “*La comprobación de valores. Tasación pericial contradictoria*”, en *La gestión tributaria en la Hacienda Local*, CEMCI, Granada.

TOLEDO JAUDENES, J.: *Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo*, VV.AA., Cívitas, Madrid, 1983.

VARONA ALABERT, J.E.: “*Artículo 10. Bienes inmuebles*”, en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.*

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.; *La fiscalidad en España*, Marcial Pons, Madrid, 1994.