

INCIDENCIA DEL VALOR CATASTRAL EN LOS IMPUESTOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

I. INTRODUCCIÓN.

El valor catastral es un valor inmobiliario de carácter fiscal que tiene eficacia no sólo en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sino también en otros muchos impuestos, como veremos a continuación. Aunque esta incidencia se produce en las tres categorías tributarias, vamos a centrar este análisis únicamente en los impuestos.¹ No cabe duda de que este protagonismo en el sistema fiscal español guarda estrecha relación con la idea de concebir el valor catastral como parte integrante del concepto de hacienda general ex art. 149,1,14 de la Constitución, tal y como señaló la STC de 16 de diciembre de 1999.

II. EL VALOR CATASTRAL COMO MEDIO DE COMPROBACIÓN DE VALOR EX ART. 57 DE LA LGT.

A. CONCEPTO DE VALOR COMPROBADO.

Como es sabido, la comprobación de valores consiste en la potestad de la Administración Tributaria de verificar si el valor declarado por el sujeto pasivo se adecua al genérico o indeterminado que recoge la Ley como base imponible del impuesto, pudiendo asignar uno distinto del declarado, de acuerdo con los criterios establecidos en el art. 57,1 de la LGT. Si la Ley del impuesto contiene unas reglas suficientemente definidas, de las que directamente dimana un valor concreto, sobre el que no cabe realizar apreciaciones subjetivas, no procede la comprobación de valores, porque la precisión de la norma jurídica cierra la posibilidad de entablar cualquier discusión sobre el que debe imperar. Cabe, eso sí, comprobar si el valor declarado es el que se deriva de una correcta interpretación y aplicación de la Ley; pero una vez verificado este extremo, ya no tiene lugar proponer uno alternativo. De acuerdo con ello, la comprobación de valores sólo se podrá efectuar cuando el legislador no haya concretado suficientemente el valor que debe prevalecer en el impuesto y, dada esta carencia de precisión, se susciten fundadas dudas sobre su exacta magnitud. Esta actividad forma parte tanto de la gestión como de la inspección tributarias (cfr. arts. 117,1,g, y 141,d, de la LGT).

Como se podrá observar, la comprobación de valores precisa de un pronunciamiento adicional que se distingue de la mera verificación de la correcta subsunción de los hechos; reclama un juicio de valor específico y más alejado de la letra de la Ley, que proporcione un contenido concreto al concepto jurídico indeterminado. Por tanto, la comprobación de valores sólo procede cuando la base imponible de un tributo toma como referencia un concepto jurídico indeterminado (normalmente *valor real* o *valor de mercado*), que permite una apreciación subjetiva en la valoración del bien. Y ello con independencia de que el impuesto grave el tráfico patrimonial u otra clase de riqueza. En cambio, cuando el tributo se refiere a un valor directamente identificable y calculable, ya no cabe propiamente la comprobación de valores, sino, a lo sumo, una mera comprobación formal por la que se verifique la correcta aplicación de

¹ Piénsese, a modo de ejemplo, en la Tasa madrileña por la prestación del servicio de gestión de residuos urbanos, cuya cuantificación toma como referencia directa el valor catastral.

la norma jurídica al caso concreto.

Tampoco procede la comprobación del valor, incluso si la base imponible del tributo toma como referencia un concepto jurídico indeterminado, cuando el contribuyente declara una magnitud que la Ley considera vinculante para la propia Administración, quedando ésta obligada a respetarla y a no modificarla.

Pues bien, el valor catastral puede tener eficacia en la determinación del valor comprobado por la Administración Tributaria fundamentalmente a través de dos vías: el dictamen pericial (art. 57,1,e, de la LGT) y el valor oficial de referencia (art. 57,1,b, de la LGT). En el primer caso, la incidencia no es tanto del valor catastral en sí mismo como de su normativa reguladora, que en varias ocasiones ha sido utilizada por el perito de la Administración para elaborar su dictamen. En el segundo caso, es el mismo valor catastral el que sirve de referencia para, mediante la aplicación de determinados coeficientes, obtener el valor comprobado. Como ambos supuestos encuentran su talón de Aquiles especialmente en la motivación del valor, los analizaré teniendo muy presente el cumplimiento de este requisito.

B. LOS CRITERIOS CATASTRALES Y EL DICTAMEN PERICIAL COMO MEDIO PARA COMPROBAR EL VALOR DE UN INMUEBLE.

Hasta la entrada en vigor de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal (en adelante, LPFF), la regulación dispensada por la LGT a los distintos medios de comprobación de valores permitía defender que el más idóneo para los bienes inmuebles era el dictamen pericial. Se llegaba a esta conclusión interpretando la normativa reguladora de esta materia a la luz de determinados principios jurídicos. Tras la aprobación de aquella Ley y de algunas normas autonómicas, se empezó a potenciar otro medio de comprobación de valores, como es el que toma como referencia el valor catastral. No es que a partir de este momento el dictamen pericial estuviera prohibido o deviniera inútil, sino que al obtener aquel otro medio plena carta de naturaleza y ser mucho más sencillo y cómodo para la Administración (especialmente las autonómicas), se ha extendido de modo notable, quedando lamentablemente arrumbado el dictamen pericial, tantas veces sólo utilizado en la tasación pericial contradictoria. Pero hasta hace unos pocos años cabía colegir que ése era el medio que debía utilizar la Administración para realizar la comprobación del valor de un inmueble.

Se suscita la interesante cuestión de si en una comprobación de valores se pueden utilizar las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones que rigen la determinación del valor catastral. Obsérvese que se trata de analizar si el dictamen pericial puede tomar como base de sus cálculos la normativa y los datos catastrales, materia distinta de si resulta procedente la determinación del valor comprobado mediante la aplicación automática al valor catastral de un coeficiente multiplicador, posibilidad que será examinada próximamente y que a lo largo de la primera década de nuestro siglo ha sido rechazada por multitud de sentencias, que consideraron, entre otros argumentos, que no se había motivado suficientemente el valor comprobado.² Pero ahora se plantea una cuestión diferente, que reside en examinar si es viable comprobar el valor del inmueble mediante la utilización de los datos, los criterios y las reglas catastrales.

² Destacan especialmente los pronunciamientos del TSJ de Valencia, dictados en su mayor parte considerando situaciones acaecidas antes de la reforma del art. 57,1 de la LGT, operada por la LPFF. Son muchos los argumentos que esgrimen estas sentencias, algunos de ellos bastante discutibles (p.e., invocar la falta de cobertura normativa del coeficiente RM -0,5-, regulado en la OM de 14 de octubre de 1998; o dispensar tanta relevancia al valor catastral, cuando de la propia normativa catastral se colige que se trata de un valor bastante desfasado –al menos en un 50%-;...); pero la razón más sólida es la que se refiere a la falta de motivación suficiente. Cfr., entre otras, las siguientes sentencias del referido Tribunal: 14 de marzo, 11 de abril y 31 de mayo de 2005 (JT/2005/735, JT/2005/943 y JT/2005/1122, respectivamente); 24 de febrero y 13 de julio de 2006 (JT/2006/1237 y JUR/2007/87354, respectivamente); 10 de mayo, 11 de octubre y 19 de octubre de 2007 (JT/2007/1093, JT/2008/64 y JT/2008/71, respectivamente); 10 de enero de 2008 (JT/2008/443); 22 de junio, 24 de septiembre y 6 de octubre de 2009 (JT/2009/1037, JT/2009/1450 y JT/2010/94, respectivamente).

Teniendo en cuenta que la normativa catastral persigue la obtención del valor de mercado y que contiene un exhaustivo número de criterios para lograr tal finalidad, concretados en múltiples factores y diversos índices, se debe estimar correcta su utilización en el expediente de comprobación de valores. Pero es necesario subrayar que es un instrumento para elaborar el dictamen pericial, que es el medio más idóneo para realizar la comprobación del valor de un inmueble.

La jurisprudencia no ha tenido ningún reparo en reconocerlo expresamente, aunque también ha aclarado que es una referencia válida pero no la única para la determinación del valor comprobado. Así la STSJ de Castilla La Mancha, de 21 de febrero de 2000 (RJ 495), señaló -en relación con la normativa estatal- que "hay que admitir que la metodología contenida en el precitado Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las normas técnicas de la valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones puede ayudar a determinar el valor real o de mercado del bien objeto de transmisión, pues aun cuando aparezca dictada para determinar el valor catastral de los bienes de naturaleza urbana a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, proporciona sin embargo una serie de métodos objetivos y parte de módulos e índices que gozan de una presunción de corrección adecuada a los efectos señalados, máxime en la medida en que parte del principio legalmente consagrado de la Ley de Haciendas Locales (art. 65,2) de que «para la determinación de la base imponible se tomará como valor de los bienes inmuebles el valor catastral de los mismos, que se fijará tomando como referencia el valor de mercado de aquéllos, sin que en ningún caso, pueda exceder de éste», principio que sanciona igualmente la norma 3 del Anexo del precitado Real Decreto con arreglo a la cual «para el cálculo del valor catastral se tomará como referencia el valor de mercado, sin que en ningún caso pueda exceder de éste.»

Ahora bien, la idoneidad de estas normas en el expediente de comprobación de valores no significa que su aplicación pueda efectuarse sin el debido rigor y grado de concreción por la Administración, que, a pesar de apelar a la referida normativa, podría incurrir en el defecto de una insuficiente motivación.³ En este sentido, la STSJ de Castilla-La Mancha de 11 de julio de

³ No es extraño que algunas sentencias hayan aceptado la normativa catastral para realizar la comprobación de valores, pero hayan considerado que no se ha utilizado con las suficientes garantías, invalidando el valor comprobado por falta de motivación. Así sucede con la STSJ de Castilla-La Mancha de 5 de mayo de 1999 (RJ 1063), cuando declaró que "la propia normativa empleada con remisión a la normativa de valoración catastral exige una explicación suficientemente detallada de los criterios utilizados con referencia concreta e individualizada a las particulares circunstancias del bien o finca objeto de comprobación. Así lo ha venido a establecer la sentencia de esta Sala de 9 de marzo de 1998. En este tipo de valoraciones al dorso del dictamen del perito de la Administración se explican genérica y formulariamente qué módulos y coeficientes se utilizan y el significado de los mismos pero falta una explicación de los criterios concretos para elegir un determinado MBR (módulo básico de repercusión) dentro de las distintas categorías posibles según la norma, sin que sean admisibles las referencias genéricas; también falta la explicación concreta de los criterios de actualización de los valores prefijados; no se señalan los distintos factores y valores que condicionan la aplicación de los valores o coeficiente porcentual de la norma 19 C (N-19) -valores medios de venta (Vv) y de construcción (Vc) de un producto inmobiliario ni los que inciden en el factor de localización. Tampoco se recogen, explicitan o justifican, con referencia a las particulares circunstancias de los inmuebles objeto de comprobación y al planeamiento vigente y aplicable, los criterios de aplicación de los diferentes coeficientes utilizados respecto al suelo, aprovechamiento urbanístico neto, localización, grado de urbanización, los relativos a la forma del inmueble (fachadas, longitud, irregularidad, fondo, superficie interior, inedificabilidad) ni el coeficiente del suelo resultante. Tampoco se aclaran las razones y criterios seguidos para la determinación y cuantificación de los coeficientes I,J,K,L,M. En definitiva, la motivación llevada a cabo no cumple con las exigencias legales ni ofrece todos los datos necesarios para conocer de forma comprensible con arreglo a las mínimas reglas de la sana crítica el proceso lógico-técnico que ha conducido a la valoración obtenida, imposibilitando con ello al contribuyente no sólo su conocimiento y comprensión, sino también cuestionar y discutir su procedencia, sin que sea admisible la remisión al contribuyente a la Oficina gestora para consultar la correspondencia de los valores con la normativa de referencia." En igual sentido, las sentencias de este mismo tribunal de 21 y 22 de febrero de 2000 (RJ 495).

2005 (JT/2005/1049), tras considerar correcta la aplicación de los criterios catastrales para comprobar el valor declarado, señaló que “la utilización de este complejo método de valoración reclama que la Administración explique suficientemente el desarrollo del mismo y del origen de los valores empleados para la valoración.”

Interesante resulta a estos efectos la STSJ de Asturias, de 26 de marzo de 1999 (RJ 463), cuando, tras afirmar la idoneidad de la normativa catastral para ser utilizada en un expediente de comprobación de valores, consideró correcta la actuación administrativa que no tuvo en cuenta el coeficiente antigüedad para determinar el valor del inmueble porque, según afirmó el perito de la Administración, “no es un elemento que acreciente o disminuya su valor, de tal modo que las zonas comerciales más apreciadas suelen coincidir con las zonas de cierta antigüedad de las ciudades”, argumento que no logró contradecir el recurrente. Luego, a pesar de no aplicar un criterio (antigüedad) que reduciría el valor del inmueble según aquella normativa, el Tribunal estimó adecuada la justificación ofrecida por la Administración.

C. UTILIZACIÓN DEL COEFICIENTE MULTIPLICADOR DEL VALOR CATASTRAL.

C.1. STATUS QUESTIONIS.

Como ya se ha señalado, la LPFF realizó una importante reforma del art. 57,1 de la LGT, mediante la cual se añadieron tres medios más de comprobación del valor, al tiempo que se precisó el alcance del medio relativo a la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal (letra b). Ahora sólo procede analizar este último medio, que consiste en realizar la comprobación mediante la aplicación al valor catastral de determinados coeficientes multiplicadores, lo que permite a la Administración obrar de forma bastante automática y prescindiendo de los rigores del dictamen pericial. Hasta bien entrada la primera década del presente siglo, la jurisprudencia había mayoritariamente declarado inválidas este tipo de actuaciones, pero hace algunos años comenzaron a aparecer sentencias que cambiaron de criterio y se inclinaron por estimar correctas tanto la utilización de este medio de comprobación del valor como su parca motivación.

Las causas de este giro obedecen fundamentalmente a dos razones. Por una parte, las CC.AA. empezaron a regular aspectos relativos a esta materia en algunos impuestos cedidos (especialmente en el ITPAJD y en el ISD), apoyándose en la competencia que se les reconocía para reglar los aspectos referentes a la gestión y liquidación de aquellos tributos (cfr. arts. 40,2 y 41,2 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre).⁴ Al abordar esta tarea no fueron pocos los entes autonómicos que regularon y avalaron expresamente aquel medio de comprobación de valor, por lo que, en aplicación de esta normativa, afloraron varias sentencias que admitieron la utilización de coeficientes multiplicadores del valor catastral. Este es el caso del art. 18 de la derogada Ley extremeña 9/2005, de 27 de diciembre, en aplicación del cual se dictaron algunos pronunciamientos jurisprudenciales que cambiaron el criterio seguido hasta entonces y consideraron suficiente la motivación cuando se identificaba el inmueble, su valor catastral, el coeficiente multiplicador aplicable y la normativa autonómica donde éste aparecía publicado (cfr. SSTSJ de Extremadura de 30 de abril –JUR/2009/256449- y 14 de mayo de 2009 –JUR/2009/923).⁵ Algo similar sucede con las SSTSJ de Castilla La Mancha de 7 de abril de 2008 (JUR/2008/339863) y 2 de noviembre de 2009 (JUR/2009/488113), que, aplicando la

⁴ Como es sabido, esta norma ha sido derogada por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. La derogación se aplica a las CC.AA. que hubieran aceptado en Comisión Mixta el sistema regulado en la Ley (cfr. Disposición Derogatoria).

⁵ Otras sentencias coetáneas, también del mismo Tribunal, invalidaron el valor comprobado por considerar que no se cumplían las exigencias en materia de motivación impuestas por la propia normativa autonómica. Cfr., entre otras, las SSTSJ de Extremadura de 30 de julio de 2008 (JT/2009/157) y de 22 de septiembre de 2009 (JT/2009/445222).

derogada Ley autonómica 21/2002, de 14 de noviembre, han estimado como suficiente una escueta motivación en estos casos.

Es cierto que cabía dudar si los entes autonómicos tenían competencia en esta materia, lo cual debía resolverse atendiendo a la naturaleza procedimental o no de los medios de comprobación de valores. Si se trata de una materia subsumible en la gestión del tributo, no habrá inconveniente en reconocer competencia normativa a las CC.AA., porque así viene atribuida por la Ley de cesión para el ITPAJD e ISD;⁶ si, por el contrario, forma parte esencial de la base imponible, los entes autonómicos carecerán de competencia para su regulación.⁷ Sin pretender ahora alargarme en ello, pienso que los medios de comprobación de valor no son elementos cuantitativos del tributo sino instrumentos para su aplicación, por lo que poseen una naturaleza procedimental antes que sustantiva. Mediante ellos se pretende concretar una base imponible difícilmente cuantificable con precisión, por tomar como referencia un concepto jurídico indeterminado; pero la base imponible ya está identificada en la Ley, quedando pendiente la tarea de su aplicación al caso concreto. Si los medios de comprobación formaran parte de la base imponible, se deberían considerar como elementos cuantitativos y esenciales del tributo, lo cual no es así, ya que son instrumentos prescindibles (la comprobación –aunque pueda ser frecuente– no es necesaria sino eventual), que sirven para hacer factible la aplicación de una magnitud no directamente precisable. Desde esta perspectiva, las CC.AA. ostentarían competencia suficiente para regular esta materia en el ITPAJD y en el ISD.⁸ Ahora bien, como la vigente LGT (y también la anterior -1963-) regula estos medios en el capítulo relativo a los elementos cuantitativos de la obligación tributaria, parece querer considerarlos como una materia propia de la base imponible. De ser así, las CC.AA. carecerían de la referida competencia, con lo que aquella duda, resuelta desde la perspectiva conceptual, persistiría debido a la específica ordenación de la norma positiva.

Decíamos que aquel cambio de rumbo jurisprudencial deriva de una segunda razón, más importante que la anterior y que despeja la duda en torno a la cuestión competencial planteada. Resulta que el art. 57,1 de la LGT fue modificado en 2006 por la LPFF, que, entre otros cambios, añadió un párrafo al apartado 1,b) de este precepto, por el cual se viene a reconocer expresamente la posibilidad de aplicar coeficientes multiplicadores sobre el valor que figurase en el registro fiscal de carácter oficial, registro que para los bienes inmuebles necesariamente debe ser el Catastro. Desarrollan estos extremos los arts. 158 y 160 del RGIT. Lo que en su momento se reguló de forma fragmentada y poco uniforme, ahora se ordenaba con carácter general y de manera homogénea, por lo que era lógico que la jurisprudencia se percatase de ello y aplicase la nueva regulación legal. Aunque todavía son muchas las sentencias que declaran ilegal este medio de comprobación, manteniendo la línea rigorista en materia de motivación, responden en su mayoría a impuestos devengados con anterioridad a la entrada en vigor del referido cambio normativo.

C.2. DISTINCIÓN ENTRE DIVERSOS VALORES FISCALES INMOBILIARIOS.

Subyace en el fondo de esta reforma legal, y también de una determinada línea jurisprudencial, una cierta confusión en torno a la naturaleza de los diversos valores fiscales inmobiliarios aprobados por la Administración Tributaria, los cuales, por cumplir funciones distintas, exigen también diferente rigor en la motivación. En efecto, la motivación no puede ser

⁶ Cfr. los arts. 40,2 y 41,2 de la derogada Ley 21/2001, de 27 de diciembre, y los arts. 48,2 y 49,2 de la vigente Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

⁷ Cfr. el art. 19,1 de la derogada Ley 21/2001, de 27 de diciembre, y el art. 27,1 de la vigente Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

⁸ Así lo han reconocido algunas sentencias. Entre otras, cfr. las SSTSJ de Castilla La Mancha de 7 de abril de 2008 (JUR/2008/339863) y 2 de noviembre de 2009 (JUR/2009/488113). En contra, considera que se trata de una normativa de naturaleza no procedimental que se refiere a la cuantificación del tributo MOCHON LOPEZ, L.: “El valor real de los inmuebles como valor de referencia tributario y su comprobación mediante la referencia al valor catastral como medio de lucha contra el fraude”. *QF*, n.º 22 (2008), p. 50.

igual en todos los casos, porque la menor o mayor completud en la explicitación de los criterios observados para fijar un valor dependerá de la mayor o menor trascendencia que tenga dicho valor en la esfera patrimonial del sujeto pasivo.

Es rica la tipología de valores inmobiliarios aprobados por la Administración Tributaria.

En primer lugar, aparece el valor comprobado, que es el determinado por la Hacienda tras proyectar su actividad comprobadora sobre el valor previamente declarado por el particular. Se trata de una operación individualizada, no masiva, que afecta a un bien o un grupo de bienes concretos y que sólo procede cuando el legislador ha tomado como referencia cuantitativa un concepto jurídico indeterminado (*valor real*, *valor de mercado*). El impacto del valor comprobado en el ámbito patrimonial del sujeto pasivo es contundente y tangible, ya que normalmente se traducirá en un aumento de la deuda tributaria que aquél tiene que pagar. Esto explica que la motivación del acto aprobatorio de ese valor deba ser muy rigurosa.

El valor catastral es otro relevante valor aprobado por la Administración Tributaria. Con carácter general se obtiene tras un procedimiento masivo de valoración,⁹ encaminado a la determinación del valor de un elevado número de inmuebles, circunstancia que lo hace distinto del valor comprobado. Se diferencia, además, de este último en que el valor catastral no presupone normalmente que haya uno previo declarado por el particular: la Administración inicia unilateralmente el procedimiento sin exigir que aquél haya propuesto otro valor con anterioridad. Y a pesar de que ambas magnitudes toman como referencia el valor de mercado,¹⁰ el catastral se suele fijar por debajo de este último valor (a la cuantía que arrojan las ponencias se aplica a los inmuebles urbanos un coeficiente reductor RM del 0,5),¹¹ por lo que habitualmente será también inferior al comprobado. Todo este conjunto de circunstancias justifica que los rigores en la motivación del valor catastral puedan no ser tan elevados como los que se exigen para el comprobado.¹²

En tercer lugar aparece un tipo de valor “acordado” entre el obligado tributario y la Administración, que es vinculante para ésta y que se corresponde con el regulado en el art 91 de la LGT bajo el marbete de “acuerdos previos de valoración”. No corresponde ahora extendernos más en esta clase de valor, pero baste señalar que, pese a su denominación, estamos más cerca de un valor comprobado “sui generis” que propiamente ante uno pactado entre la Hacienda y el particular, lo que implica que este valor –a menos que coincida con el propuesto por el obligado tributario- deberá motivarse cumplidamente (art. 103,3 de la LGT). A los efectos que ahora interesan, y aun tratándose de figuras diferentes, habría que incluir dentro de este tipo de valores el derivado de un acta con acuerdo ex art. 155 LGT, que también exige una rigurosa motivación (cfr. art. 155,2 LGT).¹³

En cuarto lugar aparece un valor inmobiliario que determina la Administración a solicitud del interesado, quien, al realizar una transacción inmobiliaria, puede tener interés en saber la magnitud que la Hacienda actuante va a otorgar al inmueble para, de este modo, conocer la cuota tributaria resultante del impuesto aplicable. Este tipo de valor, también vinculante para la Administración, viene regulado en el art. 90 de la LGT (y desarrollado en el art. 69 del RGIT). Aunque se podría discutir si debería motivarse con los mismos rigores que el valor comprobado, extremo del que ahora no voy a hacer cuestión, no cabe duda de que la Administración deberá dar razón suficiente de cómo ha calculado esta magnitud. Este precepto encuentra su antecedente en el art. 25 de la derogada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (en adelante, LDGC), que otorgaba al particular el derecho a

⁹ Excepción hecha del procedimiento individualizado de valoración.

¹⁰ Aunque muchas veces el valor comprobado trata de concretar el valor real del inmueble, la jurisprudencia suele reconducir este valor al de mercado, por lo que en la práctica, el valor comprobado intenta ajustarse al valor de mercado.

¹¹ Cfr. OM de 14 de octubre de 1998 (para los inmuebles urbanos) y la Orden de 12 de diciembre de 2003 (para los BICES).

¹² Sobre este extremo, cfr. VARONA ALABERN, J. E.: “La motivación del valor catastral”. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 243 (1997), pp. 13 y ss.

¹³ Un interesante estudio del valor ex art. 91 LGT y de las actas con acuerdo puede verse en MARTINEZ MUÑOZ, Y.: *Las actas de acuerdo en la nueva LGT*. Marcial Pons. Madrid-Barcelona. 2004.

solicitar y obtener información sobre el valor del inmueble que fuera a adquirir o a transmitir;¹⁴ aunque entonces se trataba de un valor que no vinculaba a la Administración, que podía posteriormente apartarse de él mediante el oportuno expediente de comprobación de valores. No obstante, el contribuyente que hubiera declarado ese valor quedaba eximido de toda responsabilidad.

Pues bien, como la vigente LGT derogó la LDGC, y su art. 90 atribuye a este tipo de valor informativo la cualidad de vinculante (durante tres meses), hay que entender que, a partir de la entrada en vigor de la LGT, los valores inmobiliarios informativos aprobados por las CC.AA. también deben ser vinculantes. Atendiendo a los rigores y formalidades exigidos en este último precepto y en la norma reglamentaria de desarrollo, se trata de un valor que, si no se identifica con el valor comprobado, posee una naturaleza muy semejante a él.

Obsérvese que este valor es fruto de un procedimiento específico, incoado por el particular y que afecta sólo al inmueble al que éste se hubiera referido. Distinto de dicho valor es el contemplado en el art. 134,1 de la LGT, que obedece a un procedimiento de publicación masiva de valores inmobiliarios o de los coeficientes aplicables para que, de forma sencilla e inmediata, aquéllos puedan ser calculados por los interesados. El precepto citado los menciona cuando impide a la Administración proceder a la comprobación de valores si “el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante”. Dentro de esta clase de valores se ubican todos aquellos aprobados por las CC.AA., a efectos fundamentalmente del ITPAJD y del ISD, cuya aceptación por los contribuyentes les exime de ser objeto de una ulterior comprobación.¹⁵ En muchos casos estos valores se obtienen aplicando un coeficiente multiplicador al valor catastral, atendiendo al grado de desfase de este último respecto del valor de mercado. Así, por ejemplo, si se considera que en un determinado Municipio el valor catastral está en la cuarta parte del de mercado, se fijará un coeficiente de 4, que se deberá multiplicar por el valor catastral. Se trata de una fórmula sencilla y cómoda tanto para la Administración como para el particular que, si los estudios de mercado son suficientemente certeros, contribuye a reforzar el principio de seguridad jurídica y a reducir en muchos casos el número de litigios. Por lo demás, si el obligado tributario considera que ese valor es muy alto y no se ajusta al de mercado, siempre podrá declarar otro diferente y –con elevada probabilidad– someterse a un procedimiento de comprobación de valores, en el que ya de forma singularizada la Administración procederá a verificar el valor del inmueble. Lógicamente este sistema sólo resultará útil si aquellos coeficientes están razonablemente bien calculados. Mediante este mecanismo, las CC.AA. atienden al derecho a conocer el valor del inmueble que el art. 34,1,n) de la LGT otorga al obligado tributario que va a realizar una transacción.

Como se podrá observar, estos valores de “referencia” no responden tanto al descrito en el art. 90 de la LGT, que obedece a un procedimiento individualizado (y así lo ratifica el art. 69 del RGIT), como a los valores publicados ex art. 134,1 de la LGT, ya que se ofrecen al público con carácter general, de tal forma que cualquiera puede calcular ese valor sin necesidad de iniciar aquel específico procedimiento. En la práctica, el valor “publicado” o de “referencia” previsto en el art. 134,1 de la LGT ha desplazado y sustituido al valor regulado en el art. 90 de la LGT.¹⁶ Téngase en cuenta, además, que cuando el art. 34,n) de la LGT reconoce el derecho del obligado tributario a ser informado del valor del inmueble que vaya a ser objeto de una transacción económica, no está imponiendo como único modo de hacerlo el procedimiento

¹⁴ Sobre la motivación del valor regulado en este derogado precepto, véase MARCOS CARDONA, M.: *La comprobación de valores de inmuebles. Soluciones adoptadas por las CC.AA.* Dijusa. Madrid, 2002, pp. 87 y ss.

¹⁵ Para una clara exposición sobre la regulación autonómica de esta clase de valores, véase RODRIGUEZ MONTAÑES, M. P.: “Valoración y comprobación de valores inmobiliarios por las Comunidades Autónomas: los nuevos medios de comprobación.” *NF*, nº 10 (noviembre, 2007), pp. 24 y 25.

¹⁶ No faltan CC.AA. que expresamente regulan el valor publicado como un modo de dar cumplimiento a los mandatos de los arts. 34,n), 90 y 134,1 de la LGT. Véase, a modo de ejemplo, el art. 2,3,c) de la Orden de 4 de abril de 2010, de la Vicepresidencia de la Consejería de Economía y Hacienda de Castilla La Mancha.

individualizado del art. 90 LGT, ya que este deber también se puede cumplir mediante la publicación masiva y generalizada de valores inmobiliarios o de coeficientes multiplicadores aplicables al valor catastral.

La motivación que exigen los valores publicados es mucho menor que la que reclama el comprobado. Aquéllos no son consecuencia de un procedimiento individualizado que pretenda verificar y obtener el valor de un concreto inmueble -valor que constituirá la base de una posterior liquidación tributaria-, sino que responden a un método sencillo y generalizado que sólo arroja un valor aproximado del bien. Si se quisiera que estos valores fueran más ajustados a los de mercado, sería necesario descender a una valoración individualizada, propia de un procedimiento de comprobación, y se perdería la simplicidad y proyección general que los caracterizan, deviniendo inútiles para cumplir la función de filtro que fundamenta su existencia. Unos valores así, que no pretenden tanto la precisión como reducir el litigio, descongestionar la actividad administrativa comprobadora –que no se pondría en marcha en los muchos casos en los que los obligados tributarios aceptarían estos valores u otros superiores- y reforzar el principio de seguridad jurídica, no necesitan de una pormenorizada y exhaustiva motivación. Bastará que la norma que los regula dé razón suficiente de cómo se han obtenido los coeficientes multiplicadores y por qué tales coeficientes son los que se consideran adecuados, sin que sea preciso –no sería posible- ofrecer información concreta de cada uno de los inmuebles afectados.

Pues bien, retomando el hilo argumental de este discurso, es necesario destacar que el legislador ha confundido la diversa función que cumplen los valores comprobados y los publicados o de referencia general, y ha trasladado los criterios que rigen la motivación de estos últimos a los primeros, elaborando una deficiente regulación que priva de las suficientes garantías a los obligados tributarios. El legislador no ha querido aceptar que la parca información que es suficiente para motivar estos valores generales no lo es para motivar adecuadamente el valor comprobado, que, como ha quedado ya expuesto, requiere de mayores rigores. Téngase en cuenta que si el sistema de valores publicados (normalmente mediante la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral) se regulara razonablemente bien, dejándolos ligeramente por debajo del valor de mercado, muchos contribuyentes los aceptarían y se reducirían sustancialmente los expedientes de comprobación de valores; de ahí que el dictamen pericial no resultaría tan difícil de utilizar por la Administración. Veamos esto con más detalle.

C.3. ANÁLISIS DE LA REGULACIÓN ACTUAL.

Como es sabido, la redacción originaria del art. 57,1,b) de la LGT admitía como medio de comprobación del valor “la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal”. La parquedad de este precepto, que reproducía casi literalmente el art. 52,1,a), *in fine*, de la anterior LGT (1963),¹⁷ no dispensaba a la Hacienda del deber de justificar adecuadamente cómo había alcanzado el valor comprobado. Así lo mantuvo la jurisprudencia, que en líneas generales había exigido importantes requisitos a la Administración, en los términos que ya he expuesto anteriormente. Es más, no faltaron sentencias que reconocieron como medio más idóneo para la comprobación del valor de un inmueble el dictamen pericial, que debería contener información detallada y específica del inmueble objeto de la comprobación.

¹⁷ En cierto modo, este medio tal y como estaba regulado en la redacción originaria del art. 57,1,b) de la vigente LGT exigiría mayor esfuerzo motivador que en los términos en que se encontraba descrito en el art. 52,1,a) *in fine*, de la anterior LGT (1963). Esta última Ley hablaba de “estimación por los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal”, mientras que el referido art. 57,1, b) LGT hablaba de “estimación *por referencia* a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal”, queriendo subrayar que el valor comprobado no tiene por qué coincidir con esta clase de valores, aunque pueda basarse en ellos, lo cual exige mayor esfuerzo probatorio que si lisa y llanamente se identificara con ellos. Luego si existía menos automatismo en la redacción originaria del art. 57,1,b) de la LGT que en el art. 52,1,a), *in fine*, de la anterior LGT (1963), que había alumbrado el grueso de aquella exigente jurisprudencia, es lógico que ésta mantuviera los mismos rigores con la nueva LGT.

Como ya se ha señalado, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, modificó el art. 57,1 de la LGT. Concretamente añadió al apartado b) el siguiente párrafo: “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”.

Conviene destacar que el art. 57,1 de la LGT no se decanta expresamente por ningún medio de comprobación en particular, de ahí que su apartado b) no esté imponiendo a la Administración la utilización de coeficientes multiplicadores; sólo exige que si aquella opta por seguir este medio, el valor oficial del inmueble sobre el cual se apliquen los coeficientes será el que figure en el Catastro. En este contexto, no es extraño que algunas CC.AA. hayan previsto la aplicación de distintos modos de comprobación del valor según la diferente situación de los inmuebles, sin que falten aquellas que hayan preferido aprobar sus propios criterios para valorarlos.¹⁸ Con todo, son muchos los entes autonómicos que han seguido el sistema de coeficientes multiplicadores aplicables al valor catastral, restringiendo su operatividad en algunos casos (p.e., se suelen excluir aquellas viviendas muy amplias, de gran valor, y las ruinosas, así como los solares y los complejos industriales). La normativa autonómica que regula estos aspectos contiene, en cumplimiento del mandato del art. 158,1 del RGIT, los coeficientes multiplicadores, la metodología técnica utilizada para su cálculo y el tiempo de su vigencia.¹⁹

Se advertirá fácilmente que el art. 57,1,b) de la LGT, de un lado, ha otorgado especial protagonismo al Catastro y, de otro, ha querido simplificar tanto la determinación como la motivación del valor comprobado en estos casos. En efecto, si aquella estimación puede consistir en la aplicación al valor catastral de coeficientes multiplicadores, parece que se pretende agilizar el cálculo del valor comprobado y reducir los rigores de su justificación. Obsérvese que el art. 57,1,b) de la LGT nada dice respecto de la motivación, lo que sí regula el RGIT. Concretamente, y como ya he indicado, su art. 158,1 exige que la Administración actuante haya previamente aprobado y publicado los coeficientes multiplicadores, su periodo de duración y la metodología utilizada para su cálculo, operaciones éstas que —en el ámbito estatal— se llevarán a cabo mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda. El art. 160,3,a) del mismo Reglamento se refiere específicamente a la motivación exigida en estos casos, que debe incluir “el valor tomado como referencia y los parámetros, coeficientes y demás elementos de cuantificación utilizados para determinar el valor”. Interpretando conjuntamente estos dos preceptos reglamentarios, para que la motivación se entendiera suficiente no bastaría con identificar el inmueble, especificar su valor catastral, el coeficiente multiplicador correspondiente, y operar una remisión a la normativa que regula y justifica el cálculo de estos coeficientes, sino que también sería necesario incluir otros “parámetros” y “demás elementos de cuantificación utilizados para determinar el valor”.

Esta mayor completud informativa no sólo se extrae del tenor literal del último precepto reglamentario citado, sino también de una interpretación principialista que conecta la motivación con los principios constitucionales de seguridad jurídica, tutela judicial efectiva y de no indefensión, y que exigiría que la motivación recogiera la información necesaria para que el administrado pudiera conocer las principales razones que han llevado a la Hacienda a calcular el concreto valor comprobado. Es lógico que dentro de esta información se incluyeran muchos de

¹⁸ Resulta criticable en muchas ocasiones la falta de rango normativo del medio utilizado para su aprobación. Cfr., entre otras, Galicia (Resolución de 1 de diciembre de 2008, de la Dirección General de Tributos); Illes Balears (Instrucción 2/2010, de 18 de junio de la Directora de la Agencia Tributaria).

¹⁹ Cfr., entre otras, las siguientes (con vigencia en 2010): Andalucía (Orden de 18 de diciembre de 2009 de la Consejería de Economía y Hacienda); Asturias (Decreto 63/2008, de 9 de julio, modificado por Decreto 148/2009, de 23 de diciembre); Cantabria (Orden HAC/27/09, de 30 de diciembre); Extremadura (Orden de 14 de diciembre de 2009, de la Consejería de Administración Pública y Hacienda).

los elementos que la jurisprudencia había exigido como obligatorios cuando aplicaba la anterior normativa, tales como la superficie, antigüedad del inmueble, etc. Ahora bien, estos datos, de especial importancia cuando el medio de comprobación se concretaba en el dictamen pericial, aparecen desconectados y difícilmente encajables en un sistema de valoración que toma como elementos esenciales el valor catastral y un coeficiente multiplicador, y que dificulta que otros aspectos del inmueble puedan ser ahora relevantes. ¿Qué añade la superficie del inmueble al valor comprobado del modo expuesto, si este dato no se tiene en cuenta para su cálculo? ¿Qué trascendencia tiene mostrar la antigüedad del inmueble, cuando este medio de comprobación prescinde de tal información? Lógicamente son circunstancias que se tuvieron en cuenta para calcular el valor catastral, y por eso el valor comprobado por este medio también los incorpora; pero parte de ellos como de un hecho dado y ya evaluado, que no se toma en consideración para obtener el valor comprobado, por lo que su información no servirá para conocer las claves del *iter* lógico seguido por la Administración, *iter* que en este caso ha ido por otros derroteros. Esta singular anomalía se podrá predicar de otros elementos del inmueble, exigidos con toda razón cuando el medio de comprobación era el dictamen pericial; y es que la propia simplicidad del sistema empobrece la consecuente motivación o, dicho de otro modo, es inherente al medio de comprobación de valor del art. 57,1,b) LGT una escueta y parca motivación.

C.4. CRÍTICA DE LA REGULACIÓN ACTUAL.

La solución legal vigente es muy criticable por varias razones. En primer lugar, simplifica excesivamente tanto el medio de comprobación de los inmuebles como su motivación, máxime cuando estos bienes son muy difíciles de valorar y por ello reclaman la articulación de un procedimiento individualizado que atienda a sus concretas características. La agilidad de este medio de comprobación, indudablemente muy cómodo para la Administración actuante, va en claro detrimento de la precisión que exige el cálculo del valor comprobado, al tiempo que priva al particular de las debidas garantías para su defensa, ya que reduce sustancialmente una información sobre el inmueble que es necesaria para poder entender el valor determinado por la Hacienda.

En segundo lugar aparece una injustificada asimetría respecto de la motivación del valor catastral, a la cual la Ley exige mayores rigores que a la del valor comprobado. En efecto, el art. 12,3 del R. D-Leg. 1/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, ordena que el nuevo valor catastral se motivará “mediante la expresión de la ponencia de la que traiga causa y, en su caso, de los módulos básicos de suelo y construcción, el valor en polígono, calle, tramo, zona o paraje, el valor tipo de las construcciones y de las clases de cultivo, la identificación de los coeficientes correctores aplicados y la superficie de los inmuebles”. Esta situación es altamente paradójica, ya que este último valor normalmente se inserta en un procedimiento masivo de valoración y se sitúa bastante por debajo del de mercado, mientras que el valor comprobado es consecuencia de un procedimiento individualizado de valoración que pretende coincidir con el de mercado, lo que reclama una mayor completud en su motivación.

En tercer lugar, la opinión vertida por una abundante jurisprudencia, que exigía explicitar los criterios de valoración utilizados, los datos concretos del inmueble (antigüedad conservación, superficie,...) y el adecuado juicio de subsunción de estos en los primeros, quedaría ahora arrumbada por la solución legal adoptada. Debe tenerse en cuenta que estos requisitos no respondían tanto a una normativa específica (la LGT era muy escueta en esta materia) como a la concreción lógica de determinadas garantías que, en última instancia, hunden sus raíces en los principios constitucionales de seguridad jurídica y de no indefensión. Es decir, muchas de aquellas exigencias jurisprudenciales no proceden tanto de la interpretación literal de una concreta norma escrita como de una interpretación principialista urdida bajo la luz de las garantías constitucionales; de ahí que deberían haberse tenido mucho más cuenta por el legislador a la hora de realizar la criticada reforma del art. 57,1,b) de la LGT.

Con todo, hay que aceptar que la solución legal es muy clara y –mientras esté vigente– hay que respetarla, por lo que ya no podrá sostenerse que el medio idóneo para comprobar el valor de los bienes inmuebles sea el dictamen pericial, que, a su vez, podría servirse de distintos medios de comprobación, sino que habrá que admitir que la Administración pueda utilizar este otro medio.

Ahora bien, aun acatando la Ley, desde la lógica interna de aquel precepto es necesario imponer más exigencias a la Administración actuante, porque la experiencia demuestra que los valores catastrales quedan desigualmente desfasados respecto del valor de mercado. Es cierto que la actual crisis económica ha impregnado de incertidumbre el valor de mercado de los inmuebles, pero aun teniendo en cuenta esta circunstancia, se puede afirmar que en general los valores catastrales están bastante desfasados respecto de aquel valor, situándose con frecuencia por debajo de la mitad del valor de mercado; incluso en el momento de procederse a su revisión, no todos los valores catastrales guardan la misma proporción respecto de aquel valor, porque en un procedimiento masivo de valoración inmobiliaria es muy difícil lograr este objetivo. Además, con el paso de los años estas diferencias inevitablemente se agudizan, de tal modo que el grado de desfase de los valores catastrales respecto de los de mercado es muy distinto en unos inmuebles y en otros, dentro del mismo Municipio. Esta heterogeneidad obligaría a la Administración actuante a diferenciar con suficiente detalle diversas zonas en un mismo Ayuntamiento, y a aprobar distintos coeficientes para cada una de ellas, según el grado de evolución de los precios de mercado, debiendo fundamentar estas actuaciones con rigurosos estudios de mercado que recogieran una muestra suficientemente alta.²⁰ Para evitar que estos coeficientes pronto quedaran desfasados, se deberían revisar estos estudios con cierta periodicidad. La motivación en estos casos tendría que identificar el inmueble, especificar su valor catastral y el coeficiente multiplicador aplicable, así como explicar por qué tal coeficiente es adecuado para el concreto inmueble cuyo valor se comprueba, explicitando los criterios de la norma donde se hallen los estudios de mercado y las reglas de valoración aplicables al caso concreto; es decir, no bastaría con operar una mera remisión a esta normativa, sino que sería necesario ofrecer una breve explicación de cómo se ha aplicado al específico inmueble. Estas exigencias encuentran suficiente cobertura en el art. 160,3,a) del RGIT, que, al referirse a la motivación en estos casos, reclama la inclusión –además de los coeficientes– de otros “parámetros” y “demás elementos de cuantificación utilizados para determinar el valor”. Conviene insistir en que cuanto mayor diversificación de zonas haya en un mismo Municipio, más fiable será el valor comprobado y más adecuada su motivación. Por el contrario, poca confianza inspirará el sistema que sólo apruebe un coeficiente multiplicador por cada Ayuntamiento (salvo cuando fueran de pequeña dimensión), en cuyo caso cabría dudar de si se respetan las mínimas garantías para el particular.

Como no escapará al lector, motivar el valor comprobado observando estos requisitos no es tarea fácil, y si los tribunales aceptan el planteamiento expuesto, la Administración deberá esmerarse notablemente en poder cumplir tales exigencias. Precisamente por tratarse de una operación que reviste cierta complejidad, es el perito mediante dictamen la persona idónea para realizarla, aunque lamentablemente el legislador no lo haya ordenado así. Es este el medio que permite singularizar con la adecuada flexibilidad los datos, criterios y reglas de valoración en el mercado, adaptándolos con la debida precisión a cada concreto inmueble. Cuando se aplica de forma autónoma otro medio de comprobación (especialmente el de los coeficientes multiplicadores), se incurre en un automatismo que inyecta imprecisión y rigidez en el sistema de valoración inmobiliaria, hasta el punto de poder dudar con fundamento si se trata de un medio de comprobación o de un método de determinación objetiva de la base imponible, lo cual resultaría muy criticable porque ni las CC.AA. tienen competencia para regular la base

²⁰ Por esta línea discurre la Orden de 14 de diciembre de 2009, de la Consejería de Administración Pública y Hacienda de Extremadura, que contiene para Cáceres y Badajoz diversos coeficientes según las distintas calles.

imponible de los impuestos cedidos,²¹ ni es esto lo que ha previsto el legislador, cuyo mandato quedaría vulnerado de forma espuria.²²

En el fondo de todo este criticable planteamiento subyace, como ya se indicó, el error de erigir en medio de comprobación del valor a unos valores inmobiliarios de referencia general, plenamente idóneos para reforzar el principio de seguridad jurídica, reducir el litigio y agilizar la actuación administrativa, pero no para ajustarse con cierta precisión a los valores de mercado, tal y como exige el procedimiento de comprobación de valores.

III. INCIDENCIA DEL VALOR CATASTRAL EN LOS IMPUESTOS ESTATALES.

A. EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.

El Impuesto sobre el Patrimonio (regulado en la Ley 19/1991, de 6 de junio –LIP-) se desactivó por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, que introdujo una bonificación del 100% en la cuota íntegra y derogó los preceptos relativos al deber de presentar la autoliquidación del tributo. Como es sabido, el R.D-Ley 13/2011, de 16 de septiembre, acaba de restablecer temporalmente este tributo, aunque elevando sustancialmente el mínimo exento.

Su desactivación merecía algunas críticas, ya que el este impuesto está llamado a desempeñar algunas funciones relevantes en nuestro sistema impositivo. Más lógico hubiese sido elevar su mínimo exento hasta dejarlo en un nivel por el que sólo quedarían gravadas las clases altas, manteniendo con carácter general el deber de declarar, a fin de suministrar interesante información a la Hacienda. Y es que el Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP) cumple una función censal muy importante, que permite ejercer un mejor control sobre los contribuyentes. Un patrimonio que haya crecido rápidamente en poco tiempo y que no se corresponda con los rendimientos obtenidos cada año, puede levantar sospechas sobre rentas no declaradas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre adquisiciones gratuitas que no han tributado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El patrimonio de los contribuyentes es un dato muy útil para la Hacienda, y su conocimiento actualizado permite al ente público desarrollar una eficaz lucha contra el fraude fiscal.

Por otra parte, no puede ignorarse que este tributo ha servido como criterio de referencia para otros impuestos, especialmente en lo relativo a la valoración de bienes, de tal modo que son varios los tributos que expresamente exoneran de la imposición de sanciones al particular que hubiera declarado un valor igual o superior al que se derive de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio. Y es que este impuesto nació en 1978 con una vocación integradora; en efecto, el entonces denominado

²¹ Cfr. los arts. 27,1; 48,2 y 49,2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre.

²² Hace ya algunos años que la doctrina criticó la semejanza de este medio de comprobación con los métodos de determinación objetiva de la base imponible. Cfr. NAVARRO FAURE, A.: “Facultades de la Administración Autonómica en la comprobación de valores”. *RVHP, Palau 14*, nº 28 (1997), pp. 218 y ss. Más recientemente, MOCHON LOPEZ, L.: “El valor real de los inmuebles como valor de referencia tributario y su comprobación mediante la referencia al valor catastral como medio de lucha contra el fraude.” *QF*, nº 22 (2008), pp. 62 y 63.

Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio (IEP) pretendía erigirse en referencia de valoración de todo el sistema fiscal español, especialmente en materia de bienes inmuebles, pero esta originaria pretensión tropezó con algunos escollos y pronto se consideró demasiado ambiciosa, un tanto utópica o, sencillamente, inviable. De aquella idea inicial sólo quedaron algunas secuelas, como la que acabo de citar respecto de la exoneración de sanciones, pero que cumplen una función nada despreciable porque contribuyen a reforzar el principio de buena fe y a inyectar seguridad jurídica en nuestro ordenamiento tributario. Afortunadamente su desactivación no privó al tributo de los referidos efectos.

El art. 10 de la LIP fijó el valor de los inmuebles (ya fueran rústicos o urbanos) en el mayor valor de los tres siguientes: a) el valor catastral; b) el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos; c) el precio, contraprestación o valor de la adquisición. Este precepto deja traslucir que esa especial relevancia que se pretendió otorgar al valor catastral, situándolo en el punto de referencia sobre el que básicamente pivotase la valoración inmobiliaria fiscal, fue abandonada y sustituida por unos criterios más pragmáticos y eficaces para la Administración tributaria. Cuando el valor comprobado por la Administración en relación con otros tributos o el valor de adquisición del inmueble fueran superiores al valor catastral, éste cedería a aquéllos, lo que demuestra que tal valor fue perdiendo importancia al tiempo que la iba ganando el comprobado por la Administración. Con todo, se puede seguir sosteniendo la incidencia, aunque más debilitada, del valor catastral en el IP y, por relación con éste, en el ITPAJD y en el ISD, como luego veremos.

B. EN LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y SOBRE SOCIEDADES.

El valor catastral despliega eficacia en Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) fundamentalmente en dos ámbitos: en la determinación del rendimiento neto derivado de rendimientos del capital inmobiliario y en el cálculo de la renta imputada sobre bienes inmuebles.

Respecto del primer supuesto, el propietario del inmueble puede deducir de sus rendimientos (p.e., alquileres) una serie de gastos necesarios para la obtención del rendimiento, así como una cuantía en concepto de amortización que se cifra en un 3% del mayor valor de los siguientes: a) la parte del valor catastral que se refiere al valor de la construcción del inmueble; b) la parte del valor de la construcción respecto del total del valor de adquisición (cfr. art. 23,1,b, de la Ley 35/2006, de 28 noviembre, que regula el actual Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas – en adelante LIRPF-). Por tanto, cuando el primer valor sea superior al segundo, el valor catastral (sólo el de la construcción –el suelo no es amortizable-) desplegará plena eficacia en el IRPF. Pero incluso cuando esto no suceda tendrá relevancia el valor catastral, ya que para hallar la parte del valor de adquisición referente a la construcción es necesario acudir a la composición del valor catastral, a fin de trasladar la misma proporción del suelo y de la construcción al valor de adquisición. Como este dato no se suele plasmar en la escritura de compra del inmueble, se impone el observar la misma proporción que el valor catastral de la construcción guarda respecto del total valor catastral.

Más trascendencia tiene el segundo supuesto, que viene regulado en el art. 85 de la LIRPF bajo el marbete de “Imputación de rentas inmobiliarias”. El legislador atribuye una renta a los inmuebles urbanos que no generen un rendimiento de capital ni estén afectos a una actividad económica. Excluye de este gravamen a la vivienda habitual, al suelo no edificado, a los inmuebles en construcción y a aquéllos que por razones urbanísticas no sean susceptibles de uso. Pues bien, la renta imputada se calcula aplicando el 2% al valor catastral del inmueble, salvo cuando el valor catastral hubiera entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994 como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva general, en cuyo caso aquel porcentaje será del 1,1 %.

Conviene recordar que la renta imputada ha sido gravada, con distinto alcance y tomando diversas referencias, en las leyes anteriores del IRPF. Concretamente, el art. 16,1,b) de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, cuantificaba esta renta aplicando el 2% sobre el valor derivado de la aplicación de las reglas del entonces Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, que, a su vez, tomaba como referencia el valor catastral.

Esta Ley fue derogada por la Ley 18/1991, de 6 de junio, cuyo art. 34, b) mantenía con carácter general como rendimiento de los bienes inmuebles urbanos no arrendados o subarrendados el 2 por 100 del valor al que se hallasen computados o debieran, en su caso, computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. La referencia no era directamente al valor catastral sino al criterio de valoración de este último impuesto, que, como sabemos, se basaba en la regla del mayor valor de los siguientes: valor catastral, valor comprobado y precio, contraprestación o valor de adquisición.

Este precepto fue declarado inconstitucional por la STC 295/2006, de 11 de octubre, por considerar que infringía el principio de igualdad. En muchas ocasiones el Tribunal Constitucional ha aplicado dicho principio tomando como criterio de contraste el de capacidad económica, es decir, arrancando de situaciones que siendo igualmente reveladoras de riqueza recibían un tratamiento distinto. A este respecto, este Tribunal ha seguido la siguiente lógica. En primer lugar, se comparan dos situaciones a efectos de verificar si desde la perspectiva del principio de capacidad económica son homogéneas, básicamente iguales. Posteriormente, se comprueba si el tratamiento dispensado por el legislador a una y otra situación es distinto. De existir tal diferencia de trato, se averigua, en tercer lugar, si esta circunstancia obedece a una causa razonable y objetiva que permita fundamentar la diversa regulación normativa. Por último, aun existiendo dicho motivo, para que esta desigualdad no degenera en discriminación y pueda superar el juicio de constitucionalidad, es necesario que la referida diferencia sea adecuada y proporcional a la finalidad perseguida, de tal modo que el grado de diversidad de trato no resulte desmesurado de acuerdo con el fin al que propende la razón que justifica la diferencia de tratamiento. Lógicamente, para que la Ley incurra en inconstitucionalidad no basta que la discriminación sólo pueda generarse en casos aislados o en supuestos puntuales no previstos en la norma, sino que es preciso que pueda producirse en la generalidad de los casos.²³

Aplicando este planteamiento a la referida regulación, el Tribunal Constitucional observó que la norma no superaba el tercer requisito. Existía una situación homogénea cuando dos personas poseían un inmueble muy similar (primer nivel); además, recibían un tratamiento distinto si una de ellas tenía que declarar una renta superior a la que se debía imputar la otra (segundo nivel); y esta diferencia no encontraba suficientemente fundamento en otros principios constitucionales (tercer nivel). En efecto, el que un inmueble hubiera sido objeto de una comprobación de valores (por adquirirse más tarde o por la razón que fuera) y no, en cambio, otro análogo, no justificaba que el titular del primer bien debiera atribuirse una renta superior a la del titular del segundo, como normalmente sucedería teniendo en cuenta que el valor comprobado suele ser más alto que el valor catastral. No es extraño, por tanto, que la STC 295/2006, de 11 de octubre, declarara inconstitucional el art. 34,b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF.

El R-D-Ley 12/1995, de 28 de diciembre, restableció el valor catastral como criterio para cuantificar la renta inmobiliaria imputada, y esta regulación se mantuvo en las leyes posteriores del IRPF (Ley 40/1998, de 9 de diciembre y el R. D-Leg. 3/2004, de 5 de marzo.). Como ya se indicó, actualmente este planteamiento permanece vigente, en los términos que figuran en el ya analizado art. 85 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

También este valor proyecta sus efectos en el Impuesto sobre Sociedades, aunque en esta ocasión muy débilmente. El art. 1,2 del Reglamento de este impuesto (R.D. 1777/2004, de 30 de julio) toma como base los valores catastrales cuando no se conozca el valor atribuible al suelo a efectos de calcular la amortización de las edificaciones, en los mismos términos que he

²³ Cfr., entre otras, las SSTC 96/2002, de 25 de abril (FJ 8); 193/2004, de 4 de noviembre (FJ 3); 255/2004, de 22 de diciembre, (FJ 4); 10/2005, de 20 de enero, (FFJJ 5 y 6) y 295/2006, de 11 de octubre (FJ 5).

señalado respecto a la amortización del 3% respecto del cálculo del rendimiento neto de capital inmobiliario en el IRPF.

C. EN EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE BIENES INMUEBLES DE ENTIDADES NO RESIDENTES.

El valor catastral tiene plena incidencia en el Impuesto Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes, que actualmente se regula en los arts. 40 y ss. del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (R.D-Leg 5/2004, de 5 de marzo).

A pesar de regularse en una ley con tal denominación, este tributo no recae sobre la renta sino sobre el patrimonio, y grava en calidad de contribuyentes a las entidades no residentes en nuestro país que sean propietarias o posean por cualquier título bienes inmuebles en España, o derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos. Este impuesto nació con una clara finalidad antielusoria, que pretendía afrontar el problema generado por sociedades residentes en paraísos fiscales que realizaban importantes inversiones inmobiliarias en España. Una prueba de ello lo constituyen sus exenciones, que se extienden, entre otras, a las entidades que desarrollen en España actividades económicas de forma continuada y habitual, y no fueran de mera tenencia de bienes o de arrendamiento, siempre que cumplan determinados requisitos; y a aquellas otras entidades que tengan derecho a la aplicación de un convenio de doble imposición que exija el intercambio de información, siempre que las personas físicas que posean el capital de la entidad residan en España o en un Estado al que le resulte aplicable un convenio de este tipo.

El Impuesto se devenga el 31 de diciembre de cada año. La base imponible coincide con el valor catastral asignado a los inmuebles. Cuando éstos no tuvieran fijado un valor catastral, se aplicarán las reglas de valoración inmobiliaria del Impuesto sobre el Patrimonio. El tipo de gravamen es del 3%.

Como puede comprobarse, la relevancia del valor catastral en este tributo es total.

D. EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

Como es sabido, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD) grava los incrementos de patrimonio obtenidos a título gratuito por personas físicas. Se regula en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, y su hecho imponible consiste en las adquisiciones de bienes o derechos a título sucesorio o a título gratuito *inter vivos*, así como la percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario (con alguna excepción). Por razones obvias, interesa ahora centrar la atención sólo en los dos primeros casos y prescindir del tercero.

De acuerdo con el art. 9 de la Ley, constituye la base imponible en las adquisiciones *mortis causa*, el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorados por las cargas y deudas que fueren deducibles. En las adquisiciones gratuitas *inter vivos*, la base imponible coincide con el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, en los mismos términos que en el supuesto anterior. De todo ello se desprende que el concepto de valor real es esencial para el cálculo de la base imponible de este tributo, y ahí es donde cabe examinar la posible incidencia del valor catastral.

La Administración puede comprobar en todo caso el valor real de los bienes y derechos, y el valor dimanante de esta comprobación será el aplicable en el ISD, salvo que el declarado por el particular sea superior, en cuyo caso prosperará éste último. Además, según dispone el art. 18,3 de la LISD, este valor surtía efecto en el Impuesto sobre el Patrimonio en la anualidad corriente y en las siguientes cuando fuese superior al que resultase de la aplicación de las propias reglas de aquel impuesto. Esta previsión legal puede parecer aparentemente irrelevante, porque el art. 10,1 de la LIP establece como base imponible el mayor de una terna de valores que ya hemos mencionado, de entre los que se encuentra el valor comprobado a efectos de otros tributos, por lo que si el valor comprobado en el ISD es el mayor de aquéllos -lo que puede

ocurrir con frecuencia, su aplicación en el IP es directa e inmediata, y si no lo es, dicho valor no prevalecerá en el IP; y todo ello operará por aplicación de las propias reglas de valoración inmobiliaria del IP, con independencia de aquel mandato legal. No obstante, la referida previsión normativa no es del todo superflua porque, al precisar que el valor que prospere en el ISD surtirá efecto en el IP "por la anualidad corriente y las siguientes", impide que se otorgue a aquel valor eficacia retroactiva en el IP, de tal modo que no pueda desplegar virtualidad en este último impuesto en los años anteriores a su asignación; conclusión ésta que, por otra parte, se deduce también de la teoría general del acto administrativo.

Pues bien, el valor catastral sólo desplegará eficacia en el ISD cuando sea el declarado por el contribuyente y la Administración no haya procedido a su comprobación, lo cual resultará muy infrecuente; de ahí que la incidencia del valor catastral en la base imponible de este Impuesto sea muy lábil.

Sin embargo, dicho valor puede desplegar virtualidad en el ámbito sancionador, enervando la responsabilidad derivada de un ilícito. El art. 18,4 de la Ley del ISD exige de sanción respecto de la parte de cuota que corresponda al mayor valor obtenido de la comprobación sobre el declarado, cuando el sujeto pasivo se hubiese ajustado en su declaración a los criterios establecidos en el IP.²⁴ Estando en vigor el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio (IEP), existía una lógica tendencia del contribuyente a declarar un valor no inferior al catastral, correctamente actualizado de acuerdo con los coeficientes señalados en aquel impuesto. De ahí que el IEP tuviera cierta relevancia en el ISD. Pero esto no debía significar que siempre y en todo caso el sujeto pasivo debiera declarar como mínimo el valor dimanante de las reglas establecidas en el IEP, ya que podía resultar que por determinadas circunstancias el valor real fuese inferior a aquél, siendo posible que la tasación pericial contradictoria solicitada por el particular arrojase un valor inferior. Con todo, es necesario reconocer que pocas veces aparecerían supuestos de este tipo, dado el desfase que entonces existía entre el valor catastral y el de mercado.

Con la entrada en vigor de la vigente LIP, el art. 18,4 (y art. 40,7 del Rgto. del ISD) ha perdido parte del talante protector que tenía. No obstante, despliega mayor operatividad de la que aparentemente pueda parecer, si tenemos en cuenta la relevancia del factor temporal en la aplicación de los criterios de valoración inmobiliaria del IP, que conduce a escoger el mayor valor de los previstos en el art. 10,1, existentes en el momento de presentar la declaración del ISD. De acuerdo con este planteamiento, habrá que descartar el valor comprobado a efectos de este impuesto -que se determina con posterioridad a aquel momento- y el valor comprobado al anterior titular del bien (causante o donante), que el sujeto pasivo del ISD no tiene por qué conocer. Se debe prescindir también del precio y contraprestación, puesto que estamos ante operaciones gratuitas. Por tanto, sólo quedan como referencia el valor catastral y el valor de adquisición; pero si tenemos en cuenta que este último acaba coincidiendo con el declarado por el contribuyente,²⁵ es fácil concluir que basta que el particular declare el valor catastral para quedar inmune de sanciones, ya que éste será el valor derivado de la correcta aplicación de las reglas del art. 10,1 de la LIP. De este modo, el valor catastral opera en muchos casos como un mecanismo protector frente a las sanciones tributarias.

Sin ánimo de agotar la materia, los criterios de valoración del IP son aplicables en el ISD a los efectos de valorar el patrimonio preexistente (art. 22,4,a LISD) o en relación con los excesos de adjudicación (art. 27,3, *in fine*, LISD). Por tanto, cuando el valor catastral sea superior a la terna de valores del art. 10,1 de la LIP, también será de aplicación en estos casos.

²⁴ Aunque la Ley se refiere al Impuesto sobre el Patrimonio Neto, tributo que nunca llegó a existir como tal, hay que entender que la referencia es al IP (cfr. DA Segunda de la Ley del IP).

²⁵ Se llega a esta conclusión tras un profundo análisis del art. 10 de la LIP. A mayor abundamiento, véase VARONA ALABERN, J. E.: *Impuesto sobre el Patrimonio: valoración de bienes inmuebles*. Ed Lex Nova. Valladolid, 1999, pp. 89 y ss.

E. EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.

La incidencia del valor catastral en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD) es muy lábil, a diferencia de la situación existente hasta la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la que aquel valor ocupaba un protagonismo muy singular. En la actualidad, la relevancia de esta magnitud se reduce fundamentalmente a impedir la aplicación de sanciones en algunos casos.

Este tributo se halla regulado en R. D-Leg. 16/1993, de 24 de septiembre, y por el RD 828/1995, de 29 de mayo. Concretamente, el art. 96,2 de este Reglamento exonera de sanción al contribuyente que hubiera declarado un valor de acuerdo con la reglas del Impuesto sobre el Patrimonio. Ya hemos visto que respecto de los bienes inmuebles éste se rige por la regla del mayor valor de entre los fijados en el art. 10 de la LIP. De acuerdo con ello, resultaría de aplicación el valor catastral cuando fuera superior al resto de aquellos valores (precio, contraprestación, valor de adquisición o valor comprobado), por tanto, quien lo hubiera declarado en el ITPAJD quedaría exonerado de sanciones. Aunque a primera vista puede parecer muy difícil que esto suceda, no es exactamente así, ya que examinando aquella terna de valores se deduce que el valor comprobado no es operativo, dado que al ser posterior a la operación todavía no puede conocerse, y el que pudo aplicarse al transmitente cuando lo adquirió no tiene por qué saberlo el actual adquirente; el valor de adquisición se refiere a las adquisiciones gratuitas, por lo que quedan el precio y la contraprestación, que son magnitudes con un contenido propio que hay que respetar. Cuando el valor catastral fuera superior a aquéllas cantidades y el particular hubiera declarado dicho valor, quedaría exonerado de sanciones. Es cierto que no sucederá en muchas ocasiones, pero hay que tener en cuenta dos factores. En primer lugar, la crisis del mercado inmobiliario está acortando en algunos casos la distancia entre el precio y el valor catastral; en segundo lugar, aunque el precio pueda ser inferior al valor de mercado, habrá que respetarlo a estos efectos y sólo podrá prescindirse de él si se prueba que la cantidad declarada no es el precio fijado por las partes, por tanto, cuando el particular hubiere declarado como precio el valor catastral y la Administración no pueda probar que el precio era otro, quedaría liberado de sanción.

Por lo demás, el art. 10,2,i) del TR del ITPAJD toma como referencia directa el valor catastral para fijar la base imponible de los contratos de aparcería de fincas rústicas (3% del valor catastral por cada año de duración del contrato).

Decía que durante un tiempo, que ya va quedando atrás, el valor catastral ejerció una gran influencia en el ITPAJD, lo que generó importantes debates científicos y prolongados litigios jurídicos; de ahí que resulte interesante referirse a esta etapa en la que se compendian los antecedentes inmediatos de la situación actual. Aunque dentro de este tributo se cobijan varios impuestos, centraremos la atención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITPO), por ser el más importante de los tres y el que más se vio afectado por la incidencia de este valor.

Como es sabido, el originario art. 10,1 del anterior Texto Refundido del ITPAJD (de 1980) establecía que el valor real (base imponible del impuesto) del bien o derecho transmitido o constituido se fijaría de acuerdo con las reglas del derogado Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio, que para los inmuebles tomaba básicamente como referencia los valores catastrales. En coherencia con ello, el originario art. 49,1 del mismo Texto Refundido admitía la comprobación de valores por la Administración siempre que el valor real del bien o derecho no se obtuviera de la correcta aplicación de los criterios contenidos en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio. Luego, si un contribuyente había declarado el valor catastral en los términos expresados en el IEP, la Administración debía aceptar ese valor sin que pudiera promover el expediente de comprobación de valores. Así lo manifestó el Tribunal Supremo en la conocida sentencia de 10 de marzo de 1986 (Ar. 1064), a la que le siguieron un buen número en la misma dirección. La incidencia del valor catastral en el ITPAJD era directa y contundente.

Como normalmente este valor estaba muy por debajo del de mercado, la situación creada por el citado art. 10,1 perjudicaba notablemente a la Hacienda, que debía admitir como

válidos valores que distaban mucho de los reales. De ahí que el legislador, sensibilizado con este problema, aprovechara la promulgación de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para resolver esta cuestión. La Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora de dicho impuesto, modificaba los arts. 10,1 y 49 del TR del ITPAJD (de 1980), identificando la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas con el valor real del bien o derecho, sin referir ese valor al IEP, de tal modo que la Administración podía comprobar el valor real del bien en todo caso, con independencia de que el contribuyente hubiese aplicado correctamente los criterios de valoración de aquel impuesto. Además, el valor comprobado surtiría efecto en el IEP para los adquirentes. Esta Disposición Adicional entraba en vigor al día siguiente de la Publicación de la Ley en el BOE, es decir, el 20 de diciembre de 1987, por lo que a partir de este momento la incidencia del valor catastral en el ITPAJD se debilitaba notablemente, ya que el sujeto pasivo que hubiese declarado el valor catastral podía ser objeto de una comprobación que fijara el valor del inmueble en una cantidad muy superior a la declarada. Con todo, el valor catastral aún poseía cierta relevancia, toda vez que el derecho de retracto a favor de la Administración previsto en el art. 49,5 del TR no se podía ejercitar cuando el contribuyente hubiese declarado el valor catastral en los términos del IEP.

Esta situación cambió con la aprobación en 1991 del Impuesto sobre el Patrimonio. Ya hemos visto que este tributo modificó el criterio de valoración de los inmuebles, otorgando mayor importancia al valor comprobado y menor al catastral, puesto que normalmente este último es inferior al primero. En una posterior redacción del art. 46,5 del TR del ITPAJD (de 1980), operada por la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, se suprimió la alusión al Impuesto sobre el Patrimonio, a efectos de limitar el ejercicio del derecho al retracto de la Administración. Este derecho desapareció en la Disposición Adicional 7ª de la Ley 25/1998, de 13 de junio, quizás por considerarlo en desuso. Lo mismo sucedió en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Como se puede comprobar, en poco tiempo el valor catastral perdió el elevado protagonismo que años antes había desempeñado en el ITPAJD.

F. SOMERA REFERENCIA A LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LA DISPOSICIÓN ADICIONAL CUARTA DE LA LEY DE TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS.

En las anteriores ediciones de este libro analizamos la relevancia que pudo tener el valor catastral en atemperar los contundentes efectos de la famosa disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (LTPP), cuyo contenido se recogió más tarde en el artículo 14.7 del TR del ITPyAJD, que derogaba aquella disposición. La STC 194/2000, de 19 de julio (RTC 2000, 194), declaró inconstitucionales ambos preceptos, y, aunque sólo fue impugnado el primero, el Tribunal entendió que la inconstitucionalidad de éste arrastraba al segundo, por tratarse de una norma casi idéntica e integrada en un Texto Refundido, que «carece de capacidad innovadora propia, ya que se limita a sustituirla ocupando su lugar en el ordenamiento jurídico (art. 82.5 de la CE)». Esta sentencia sólo generaba eficacia prospectiva, por lo que únicamente resultaba operativa en aquellos pronunciamientos que no hubieran ganado firmeza.

Transcurridos más de diez años desde la referida sentencia, actualmente carece de interés estudiar las posibles consecuencias favorables para aquellos que plasmaron en la escritura de venta el valor catastral del inmueble, a fin de enervar o, al menos, reducir los virulentos efectos de aquella disposición. Tampoco merece la pena analizar un pronunciamiento que ya ha quedado muy atrás en el tiempo (examinado con rigor en la tercera edición de este libro), de ahí que en este apartado sólo proceda exponer con sentido de síntesis los contenidos tanto del precepto inconstitucional como de la sentencia que así lo declara.

En relación con las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de bienes y derechos, aquella norma ordenaba que cuando el valor comprobado a efectos del Impuesto de

Transmisiones Patrimoniales excediera del consignado por las partes en el correspondiente documento en más del 20 por 100 de éste y este exceso fuera superior a —entonces— 2.000.000 de ptas., dicho exceso tendría para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos de patrimonio derivados de transmisiones a título lucrativo, sin perjuicio de la tributación que correspondiera por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

La Circular de 29 de diciembre de 1989, se apresuró a aclarar que el precepto sólo resultaba aplicable a las transmisiones de bienes o derechos sujetas al concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» del ITPyAJD y, en concreto, a las operaciones sujetas según lo previsto en el artículo 7.1 a) del TR del ITPyAJD, es decir, a las «transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas», y a las asimiladas a éstas en virtud de lo dispuesto en el apartado 2 del mismo artículo. Por tanto, quedaban al margen tanto las transmisiones patrimoniales subsumibles en epígrafe distinto del apartado 1, letra a), del artículo 7, como las operaciones que tributasen por «Operaciones Societarias» o «Actos Jurídicos Documentados», ya fuera exclusivamente por estos conceptos, ya fuera también por el IVA. A las operaciones exentas del IVA y gravadas por el artículo 7.1,a) del TR del ITPyAJD, también se les podría aplicar la disposición adicional cuarta de la LTPP. Esta circunstancia constituía, sin duda, un elemento de peso en favor de ejercitar el derecho de renuncia de la exención del IVA, en los supuestos en que ésta se admitiera, puesto que al optar por el gravamen de este impuesto, ya no podía resultar operativo el ITPO y, por tanto, se cerraban las puertas a la aplicación del referido artículo 14,7.

La Circular añadía, entre otros extremos, que si el valor consignado en el correspondiente documento era consecuencia necesaria de normas legales o de resolución firme judicial o administrativa, no procedían los efectos tributarios que contenía el precepto comentado.

La STC 194/2000, de 19 de julio, basó la inconstitucionalidad de aquel precepto en un doble planteamiento: uno directo y por sí solo concluyente, que hundía sus raíces en el principio de capacidad económica; y otro, subsidiario e hipotético, aplicable para el supuesto en que se considerase que aquellos preceptos regulasen una sanción.

El primer motivo de inconstitucionalidad arrancaba de una concepción tributaria de esta figura, a la que se atribuía naturaleza fiscal. Desde esta perspectiva se vulneraba el principio de capacidad económica, ya que la regulación legal preveía que el exceso del valor comprobado respecto del consignado en la escritura no sólo tributara como transmisión-adquisición a título gratuito sino también como adquisición onerosa, incurriendo mediante esta injustificada ficción en una clara doble imposición. Como afirmaba el Tribunal Constitucional «al establecer la ficción de que ha tenido lugar al mismo tiempo la transmisión onerosa y lucrativa de una fracción del valor del bien o derecho, lejos de someter a gravamen la verdadera riqueza de los sujetos intervinientes en el negocio jurídico hace tributar a éstos por una riqueza inexistente, consecuencia esta que, a la par que desconoce las exigencias de justicia tributaria que dimanarían del artículo 31.1 de la CE, resulta también claramente contradictoria con el principio de capacidad económica reconocido en el mismo precepto».

En relación con el segundo motivo de inconstitucionalidad, la sentencia no llegaba a afirmar que fuera una norma sancionadora, lo cual ni siquiera indagaba; simplemente se limitaba a señalar que si de una sanción se tratara, también sería inconstitucional por vulnerar los artículos 25.1 y 24.2 de la CE. El primer artículo constitucional quedaría conculcado porque «si la norma impugnada estableciera una sanción por la realización de una conducta contraria al ordenamiento, su formulación no permitiría al ciudadano predecir con suficiente grado de certeza la conducta que constituye la referida infracción, y esta indeterminación de la conducta infractora vulneraría las exigencias de “lex certa” que derivan del artículo 25.1 de la CE». Y más adelante argumentaba que «la imposibilidad de cifrar «a priori» el valor real, no resultando un obstáculo para que dicho concepto pudiera servir de parámetro a fin de cuantificar el tributo, constituye, sin embargo, un escollo insalvable para definir el tipo infractor...». El artículo 24.2 de la CE también se vería vulnerado puesto que no se arbitraban las garantías propias del ámbito administrativo sancionador. Pero, insistimos, ni se afirmaba que se tratase de una sanción ni el Tribunal descendía a analizar la posible naturaleza sancionadora de esta figura. En cualquier caso, toda esta polémica hoy ya es historia.

IV. TRIBUTOS AUTONÓMICOS PROPIOS: EL IMPUESTO EXTREMEÑO SOBRE EL SUELO SIN EDIFICAR Y EDIFICACIONES RUINOSAS.

También el valor catastral resulta operativo en algunos tributos propios de las CC.AA. No corresponde ahora descender a un análisis pormenorizado de esta clase de gravámenes, aunque conviene subrayar la existencia de muchas limitaciones para su creación, hasta el punto de exigir a estas Administraciones un importante esfuerzo de imaginación para lograr encontrar una nueva riqueza que ya no esté gravada.

El valor catastral tiene plena incidencia en el Impuesto extremeño sobre Suelo sin Edificar y Edificaciones Ruinosas, declarado conforme a la Constitución por el Auto del Tribunal Constitucional 417/2005, de 22 de noviembre, que rechazó la cuestión de inconstitucionalidad interpuesta por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en relación con la Ley de la Asamblea de Extremadura 9/1998, de 26 de junio, reguladora del referido impuesto. Esta Ley fue modificada por la Ley 8/2002, de 14 de noviembre, de Reforma Fiscal de la Comunidad Autónoma de Extremadura, norma que no fue objeto de litigio porque las liquidaciones impugnadas en el proceso que motivó el planteamiento de esta cuestión de inconstitucionalidad eran anteriores a la referida modificación; de ahí que el órgano judicial sólo cuestionara la Ley 9/1998, en su redacción originaria. Actualmente este impuesto se regula en los arts. 25 y ss. del Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios.

Esta Ley regula un tributo genuinamente extrafiscal. Pues bien, este tributo grava la titularidad de los terrenos situados en Extremadura que, teniendo como destino natural la edificación y ser legalmente edificables, no estén construidos en un determinado plazo. Su hecho imponible se concreta en determinados supuestos que muestran una actitud pasiva ante la edificación por parte del titular del terreno. Constituye el hecho imponible del tributo el no haber procedido a la completa edificación en el plazo de cinco años, si se trata de suelo edificable, y de cuatro, si se refiere al suelo urbanizable. También es hecho imponible el no haber solicitado la correspondiente licencia para proceder a la sustitución o a la rehabilitación de una edificación que haya sido declarada en ruina, en el plazo de cinco años.

Son contribuyentes las personas físicas, jurídicas o entidades carentes de personalidad jurídica *ex art. 35.4 de la LGT* que sean propietarias, usufructuarias con facultad de disponer o titulares de un derecho de superficie de los referidos inmuebles, cuando no realizaran aquellas actuaciones en los referidos plazos. El impuesto se devenga el 31 de diciembre de cada año, y afecta a aquellas conductas calificadas como hechos imponibles que se hubiesen producido a lo largo del periodo impositivo, el cual coincide con el año natural. La base imponible se identifica con el valor catastral del inmueble y el tipo de gravamen aumenta de año en año, conforme el contribuyente retrasa el final de la edificación. Como se puede constatar, la relevancia del aquel valor es total.

El Tribunal Constitucional resaltó la naturaleza extrafiscal de este impuesto, que no persigue tanto recaudar como estimular a los titulares de determinados bienes inmuebles a que los utilicen de modo más provechoso para la colectividad y eviten conductas o actitudes contrarias al bien común. Es cierto que algunos de sus elementos esenciales son análogos a los del IBI (p.e., el contribuyente y la base imponible), pero el hecho imponible integra con tanta claridad la finalidad extrafiscal que existe una diferencia radical entre ambos impuestos: si el IBI tiene una genuina finalidad fiscal, el impuesto extremeño persigue una utilización más solidaria de la propiedad inmobiliaria. Concretamente, aquel Auto señalaba que "...aun cuando el impuesto articule su gravamen sobre el valor catastral de los solares o edificaciones ruinosas, no por ello hace coincidir su verdadero objeto y materia imponible con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, dado que su única y exclusiva finalidad es la de conseguir determinadas

conductas de los ciudadanos, estimulando la construcción en los solares o la rehabilitación de edificaciones declaradas en ruina. Se trata, a fin de cuentas, de un gravamen sobre la infrutilización de los solares urbanos o edificaciones ruinosas y no de su mera titularidad como fuente de riqueza susceptible de tributación, lo que permite ya apreciar en este momento su conformidad con el art. 6,3 de la LOFCA”.²⁶

V. IMPUESTOS LOCALES: ESPECIAL REFERENCIA AL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.

Además del IBI –al que me referiré *in extenso* en varias partes de este libro-, el valor catastral despliega eficacia en varios impuestos locales. Así, el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) toma como referencia dicho valor en la actividad de alquiler o venta de inmuebles (regla 5,2,B,f, del R. D-Leg. de 28 de septiembre de 1990).²⁷ Pero esta incidencia es especialmente intensa en el IIVTNU.

Como es sabido, la base imponible se determina de la siguiente forma. Se toma como referencia sólo la parte del valor catastral referente al terreno o suelo, y se prescinde del valor de la construcción.²⁸ El TRLRHL señala unos coeficientes multiplicables en función de los periodos de posesión del inmueble. Concretamente, aparece una escala con 4 tramos (hasta 5 años, hasta 10 años, hasta 15 años y hasta 20 años), correspondiéndole a cada tramo un coeficiente, que el Ayuntamiento puede aprobar libremente pero sin rebasar el límite máximo previsto en el TRLRHL (3,7 para el primer tramo; 3,5 para el segundo; 3,2 para el tercero y 3 para el último). Se debe aplicar al valor catastral del terreno el porcentaje que se obtiene de multiplicar el coeficiente correspondiente por el número de años completos de posesión del inmueble (sin superar los 20 años). Si tuvo lugar una revisión de los valores catastrales mediante un procedimiento de valoración colectiva general, los Ayuntamientos aprobarán una reducción de entre el 40 y 60 % en los 5 años siguientes a la referida revisión. Si el Ayuntamiento no se pronuncia, se aplicará la reducción del 60%. Cabe que los Ayuntamientos apliquen un porcentaje distinto de reducción cada año, siempre oscilando entre el 40 y el 60 %. No procederá esta reducción cuando el anterior valor catastral del terreno fuera superior al nuevo reducido. Cuando la plusvalía se ponga de manifiesto con ocasión de la constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, al valor catastral del terreno se le aplicarán los porcentajes reductores resultantes de las reglas de valoración de estos derechos reales en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en adelante ITPAJD).

Como se podrá observar, el IIVTNU arrojará en todo caso una cuota positiva, porque presume, sin posibilidad de corrección alguna, que con el transcurso del tiempo la finca urbana siempre generará una plusvalía. No es difícil demostrar que este planteamiento se aleja de la realidad en muchas ocasiones, y que si puede ser adecuado para realizar determinadas previsiones económicas, no lo es para erigirlo en filosofía inspiradora de un impuesto que grava

²⁶ Téngase en cuenta que tras la reforma de la LOFCA operada por la LO 3/2009, de 18 de diciembre, las CC.AA. han visto ampliadas las posibilidades de aprobar tributos propios, ya que desde la entrada en vigor de aquella reforma la incompatibilidad con los impuestos locales prevista en el art. 6,3 de la LOFCA no se refiere a la materia imponible sino al hecho imponible.

²⁷ Esta referencia aparece igualmente en algunas tarifas (p.e. Grupos 861 y 862, sobre alquiler de inmuebles).

²⁸ Hay una excepción respecto de los incrementos patrimoniales puestos de manifiesto mediante una expropiación. En ese caso, se elige el menor valor de entre los dos siguientes: el derivado de la regla general y el valor del terreno dimanante del justiprecio (cfr. art. 107,2,d, del TRLRHL).

una realidad muy diversa y cambiante. El problema radica en que este erróneo planteamiento no incide de modo superficial en el impuesto sino que está profundamente arraigado en él, hasta el punto de informar toda su estructura, lo cual obliga a cuestionar el fundamento mismo de este tributo. Esta circunstancia se torna especialmente amenazante en los momentos actuales, caracterizados por una profunda crisis del sector inmobiliario que en no pocas ocasiones puede padecer auténticas minusvalías.

No deja de ser sorprendente que la base imponible se determine de forma estimativa basándose en la frágil e incierta convicción de que siempre existirá una plusvalía inmobiliaria, y que ésta aumentará conforme sea mayor el tiempo de pertenencia de su propietario. Y piénsese también en la burla que supone al principio de capacidad económica el que las bases imponibles puedan ser distintas en los diversos Ayuntamientos sólo porque unos Municipios hayan aplicado unos coeficientes diferentes que no responden a indicios de riqueza. La base imponible, que debe medir y cuantificar adecuadamente el hecho imponible, será distinta en unos Ayuntamientos y en otros por motivos ajenos al principio de capacidad económica, y sin que medie una razón extrafiscal que lo justifique.

La regulación de la base imponible ha sido objeto de duras crítica que, a mi juicio, permitirían tachar de inconstitucional este tributo. No son pocas las voces que se han alzado para denunciar el modo de cuantificar su hecho imponible, hasta considerarlo incluso contrario a la Constitución,²⁹ pero estas acertadas invectivas no han encontrado el eco suficiente ni la adecuada repercusión para causar la alarma entre los distintos agentes jurídicos. De hecho, los jueces apenas han mostrado interés en formular cuestión de inconstitucionalidad por este motivo, y cuando la han planteado no ha sido del modo más apropiado. Botón de muestra de ello lo constituye la STC 115/2009, de 18 de mayo, que desestimó la cuestión de inconstitucionalidad suscitada por el TSJ de Valencia por no superar el pertinente “juicio de relevancia”: el Tribunal Constitucional entendió que era notoria la falta de nexo causal entre la validez de la norma legal cuestionada – art. 108,6 de la LRHL (1988)- y la decisión a adoptar en el proceso a *quo*.

En cualquier caso y mientras no se declare inconstitucional, hay que respetar la normativa de este impuesto local, que, en los términos ya expuestos, concede especial protagonismo al valor catastral.

²⁹ Cfr. FALCON Y TELLA, R.: “La posible inconstitucionalidad del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.” *Revista Técnica Tributaria*, nº 21 (1993), pp. 16 y 17. Muy contundente se mostró este autor respecto de la inconstitucionalidad del IIVTNU, señalando que establece un “sistema arbitrario de determinación de la base imponible, incompatible con las exigencias de un sistema tributario justo que proclama el art. 31,3 de la Constitución” (p. 17). También, tras un profundo análisis, llegaba a una conclusión análoga MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*. McGraw Hill. Madrid, 1996, p. 261 y ss. No son pocos los autores que han criticado su falta de adecuación constitucional. Entre otros, cfr. SIMON ACOSTA, E; VAZQUEZ DEL REY, A.: *Curso de Hacienda Local: recursos, presupuesto y gasto*. Aranzadi. Pamplona, 2006; ALVAREZ ARROYO, F.: *Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos (plusvalías)*. Dykinson. Madrid, 2004, pp. 31 y ss. CALVO VERGEZ, J.: “Incongruencias derivadas de la compleja determinación de los elementos de cuantificación en el IIVTNU: algunas notas.” *Tributos Locales*, nº 60 (2006), pp. 17 y ss.. MOCHON LOPEZ, L.: *El valor catastral y los Impuestos sobre Bienes Inmuebles y sobre el Incremento de valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Una aproximación al concepto de valor catastral*. Ed. Comares. Granada, 1999, pp. 259 y ss. Más recientemente, VARONA ALABERN, J.E.: “A vueltas con la inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”. *Quincena Fiscal*, Aranzadi, nº 18 (octubre-2010), pp. 65-89.