

Valoración de Bienes Inmuebles en Derecho tributario. (*)

Jesús MARIN MARTINEZ

Adjunto al Director General de Tributos
de la Generalidad de Cataluña

1. CONSIDERACIONES PREVIAS.



Valor es la expresión cuantitativa de la estima de un bien, mientras que precio es la contraprestación para su transmisión. Valorar un bien es determinar el valor que tiene, mientras que comprobar un valor declarado es contrastar si se ajusta al que se considera tiene el bien y, de no ajustarse, fijar el debido.

La valoración de los bienes inmuebles a efectos fiscales, sin previa declaración del valor de los interesados, se da básicamente en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, mientras que la comprobación de valores se realiza principalmente en los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Como los valores así obtenidos suelen incidir en los demás impuestos, el tema que nos ocupa ha de centrarse especialmente en la valoración a efectos de estos tres.

(*) Ponencia desarrollada en las IV Jornadas de Estudio Catalano-Balear celebradas en Palma de Mallorca, en octubre de 1990.



estudios

2. DETERMINACION DEL VALOR A EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES.

2.1. Clases de Bienes Inmuebles.

Si bien el Impuesto sobre Bienes Inmuebles afecta tanto a los de naturaleza rústica como a los de naturaleza urbana, no lo hace de manera idéntica, por lo que la propia Ley 39/1988, que lo establece, determina que, a efectos del mismo, tendrán la consideración de bien inmueble de naturaleza urbana:

- a) El suelo urbano; el susceptible de urbanización; el urbanizable programado; el urbanizable no programado desde el momento en que se apruebe el Programa de Actuación Urbanística; los terrenos que dispongan de vías pavimentadas o de encintado de aceras y cuenten, además, con alcantarillado, suministro de agua, suministro de energía eléctrica y alumbrado público; los terrenos ocupados por construcciones de naturaleza urbana y los fraccionados en contra de lo dispuesto en la legislación agraria, siempre que tal fraccionamiento desvirtúe su uso agrícola.
- b) Las construcciones de naturaleza urbana, entendiendo como tales los edificios y las instalaciones comerciales e industriales asimiladas a los mismos; las obras de urbanización y mejora y las demás construcciones no calificadas expresamente de naturaleza rústica.

A su vez, otorga la consideración de bienes inmuebles de naturaleza rústica a los siguientes:

- a) Los terrenos que no tengan consideración de urbanos.
- b) Las construcciones de naturaleza rústica, entendiendo por tales los edificios e instalaciones de carácter agrario que, situados en los terrenos de naturaleza rústica, sean indispensables para el desarrollo de las explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales.

La definición de los bienes inmuebles de naturaleza urbana figurada en la Ley 39/1988, a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es más precisa y más afortunada que la del Texto Refundido de las disposiciones

estudios

legales vigentes en materia de Régimen Local, pues al considerar de forma explícita como bien de naturaleza urbana al suelo susceptible de urbanización, elimina toda duda sobre la consideración de bien inmueble de naturaleza urbana que tiene el suelo clasificado de urbanizable en los municipios que dispusieran de Normas Subsidiarias de Planeamiento, que no quedaba explicitado en el Texto Refundido, si bien a la luz de los artículos 31 y 32 del Reglamento de Gestión Urbanística y del 93 del Reglamento de Planeamiento, se deduce que sí lo tenía. Por otra parte, al exigir a los terrenos fraccionados, en contra de lo dispuesto en la legislación agraria para ser considerados urbanos a efectos del impuesto, el que el fraccionamiento desvirtúe su uso agrícola, circunscribe tal consideración a sus justos términos.

La sujeción al tributo de las construcciones de naturaleza rústica es coherente con la naturaleza del impuesto, pero representan una innovación, toda vez que la Contribución Territorial Rústica sólo consideraba los cultivos e intensidades productivas de las parcelas y subparcelas. Si bien los catastros de rústica debían recoger tales construcciones, el hecho de que las mismas no incidieran en la determinación de las bases imponibles ha hecho que no se detallaran sus características, por lo que el cumplimiento de las prescripciones del nuevo impuesto obligará a incorporarlas a tales catastros.

La división en suelos de naturaleza urbana y suelos de naturaleza rústica, que, como hemos visto se fundamenta en la legislación urbanística, no sólo tiene incidencia en la metodología de valoración, sino que determina su sujeción o no al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

2.2. Valoración de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.

2.2.1. *Normativa aplicable.*

La valoración catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana se regula, básicamente, por la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales; por la Orden de 28 de diciembre de 1989, por la que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana; por la Orden de 1 de septiembre de 1988, por la que se modifica la estructura de las Juntas Técnicas Territoriales y de las Comisiones Superiores de Coordinación Inmobiliaria; por el Real Decreto

estudios

1.477/1988, por el que se regula el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria; por la Ley General Tributaria; por la Ley de Procedimiento Administrativo y por la legislación de procedimiento tributario.

2.2.2. Principales determinaciones de la Ley 39/1988.

- El valor catastral de los bienes inmuebles, que constituye la base imponible del impuesto, se fijará tomando como referencias el valor de mercado de aquéllos, sin que, en ningún caso, pueda exceder de éste.
- El valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana estará integrado por el valor del suelo y el de las construcciones.

Para determinar el valor del suelo se tendrán en cuenta las circunstancias urbanísticas que le afecten, y para calcular el valor de las construcciones se tendrán en cuenta, además de las condiciones urbanístico-edificatorias, su carácter histórico-artístico, su uso o destino, la calidad y la antigüedad de las mismas y cualquier otro factor que pueda incidir en el mismo.

Para la fijación de valores catastrales se realizará previamente una delimitación del suelo de naturaleza urbana, salvo que no se hubiera producido variación de la misma. Los actos aprobatorios de las delimitaciones del suelo se publicarán por edictos y serán recurribles en vía económico-administrativa, sin que la interposición de la reclamación suspenda la ejecutoriedad del acto.

Una vez realizados los trabajos de delimitación del suelo, se elaborarán las correspondientes ponencias de valores en las que se recogerán los criterios, tablas de valoración y demás elementos precisos para la fijación de los valores catastrales. Estas ponencias se ajustarán a las directrices para la coordinación nacional de valores.

Las ponencias serán publicadas por edictos dentro del primer semestre del año anterior a aquél en que deban surtir efecto los valores catastrales, y serán recurribles en vía económico-administrativa, sin que la interposición de la reclamación suspenda la ejecutoriedad del acto.

El anuncio de exposición de las mismas deberá efectuarse en el Boletín Oficial de la Provincia.

Los valores catastrales resultantes de las ponencias de valores deberán ser notificados individualmente a cada sujeto pasivo antes de finalizar el

estudios

año anterior a aquél en que deban surtir efecto, pudiendo ser recurridas en vía económico-administrativa, sin que la interposición de la reclamación suspenda la ejecutoriedad del acto.

Los valores catastrales así fijados deberán revisarse cada ocho años.

Los valores catastrales se modificarán de oficio o a instancia de la Entidad local correspondiente cuando el planeamiento urbanístico u otras circunstancias pongan de manifiesto diferencias sustanciales entre aquéllas y los valores de mercado, en todo el municipio o en alguna o varias zonas del mismo. Tal modificación exigirá la redacción de una nueva ponencia de valores, que se tramitará en forma análoga a la expuesta anteriormente.

Las Leyes de Presupuestos Generales del Estado podrán actualizar los valores catastrales por aplicación de coeficientes.

El impuesto se gestiona a partir del padrón del mismo, que se formará anualmente para cada término municipal y que estará constituido por censos comprensivos de los bienes inmuebles, sujetos pasivos y valores catastrales. Cualquier modificación del padrón que se refiera a datos obrantes en los catastros requerirá, inexcusablemente, la previa alteración de éste.

Los valores catastrales del nuevo impuesto, que comenzará a exigirse el 1-1-90, serán los vigentes en esa fecha en Contribución Territorial Urbana en tanto se proceda a la nueva fijación de los mismos.

2.2.3. Principales determinaciones de la Orden de 28-12-1988.

El Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, por conducto de su Presidencia, aprobará anualmente un módulo de valor "M", que servirá de base a los del suelo y a los de la construcción.

El módulo así fijado recogerá las variaciones experimentadas en el período de tiempo indicado en el valor de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, de acuerdo con los análisis de mercado que al efecto se realicen.

Para 1990, "M" se fija en 72.000 pesetas. A partir de esa cifra se obtienen siete módulos de valor del suelo (MBR) y otros siete de la construcción (MBC), que se aplicarán en las ponencias que se aprueben en 1990.

Cada ponencia de valores sólo contendrá un MBR y un MBC, salvo raras excepciones.

Como norma general, el suelo de naturaleza urbana, edificado o sin edificar, se valorará por repercusión, si bien en ciertas circunstancias se podrá valorar por unitario.



estudios

El suelo de naturaleza urbana se dividirá en polígonos de valoración.

El valor de repercusión básico en polígono se obtendrá mediante el método residual. Para ello se deducirá del valor del producto inmobiliario el importe de la construcción existente, los costes de la producción y los beneficios de la promoción. Representa las circunstancias medias del polígono o de la parcela-tipo.

El valor de repercusión pormenorizado en calle, tramo de calle, zona o paraje se determinará aplicando al valor de repercusión básico en polígono un coeficiente expresivo de las circunstancias de cada calle, tramo de calle, zona o paraje de características uniformes.

Tanto el valor de repercusión básico como el valor de repercusión pormenorizado se formularán como producto del MBR correspondiente por un coeficiente de valor del suelo según usos.

El valor de repercusión en parcela se obtendrá aplicando al valor de repercusión pormenorizado los coeficientes expresivos de las peculiaridades de la misma, figurados en la propia Orden y contemplados en la ponencia de valores.

No se valorará el suelo por repercusión (metro cuadrado de techo por metro cuadrado de suelo), sino por unitario (por metro cuadrado de suelo) cuando la escasa entidad de la población u otras circunstancias lo aconsejen y, en general, también en los usos industriales, deportivos, turísticos, sanitarios y religiosos, en urbanizaciones de carácter residencial en edificación abierta con tipología unifamiliar y en el suelo destinado a sistemas generales o a asentar construcciones especiales.

El valor unitario básico en polígono se fijará en función de las circunstancias urbanísticas y de los valores medios de mercado. Representa las circunstancias medias del polígono o de la parcela-tipo.

El valor unitario pormenorizado en calle, tramo de calle, zona o paraje se determinará aplicando al valor unitario básico en polígono un coeficiente expresivo de las circunstancias de cada calle, tramo de calle, zona o paraje de características uniformes.

El valor unitario en parcela se obtendrá aplicando al valor unitario pormenorizado los coeficientes expresivos de las peculiaridades de la misma, figurados en la propia Orden y contemplados en la ponencia de valores.

Si en el suelo de naturaleza urbana se efectúa una intensa poligonación, de forma que cada polígono de valoración comprenda un área de gran uniformidad, no habrá distinción entre valores básicos y valores pormenorizados.

La valoración de las construcciones se efectúa con criterios de reposición.

estudios

El valor del metro cuadrado de construcción nueva se obtiene multiplicando el MBC correspondiente por el coeficiente expresivo del uso, clase, modalidad y categoría de la construcción o coeficiente de valor de la construcción figurado en la propia Orden. El valor del metro cuadrado de construcción se determina aplicando al valor unitario anterior los coeficientes expresivos de la antigüedad y del estado de conservación de la misma.

Cuando las especiales características de la construcción no permitan su identificación o asimilación con alguna de las tipologías figuradas en la propia Orden, se valorarán singularizadamente utilizando el método que prevea la propia ponencia de valores.

Al suelo y a la construcción pueden aplicárseles coeficientes correctores conjuntos, en especial el de fincas arrendadas sometidas a régimen de prórroga forzosa, de valor 0'70 y el de apreciación o depreciación económica, o de adecuación a la realidad del mercado inmobiliario, que puede adoptar una de las siguientes cuantías:

- En situaciones de apreciación económica: 1'10; 1'20; 1'30; 1'40; 1'50; 1'60; 1'70; 1'80.
- En situaciones de depreciación económica: 0'90; 0'80; 0'70; 0'60; 0'50.

En aras de la coordinación de valores, los Servicios Centrales y Territoriales del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria deberán realizar los pertinentes estudios técnico-económicos del sector inmobiliario, incluidos los estudios de mercado.

Con la misma finalidad, las Gerencias Territoriales deberán elaborar un catálogo de edificios de su ámbito territorial en coordinación con las tipologías establecidas en la propia Orden, al que se acomodarán las ponencias. En todo caso, la tipología 1.1.2.4. (viviendas colectivas de carácter urbano en manzana cerrada de cuarta categoría) se identificarán con la construcción de categoría media de la citada modalidad.

2.2.4. Formas de fijación de los valores catastrales de los bienes de naturaleza urbana.

La fijación de los valores catastrales puede realizarse de cuatro formas:



estudios

- Revisión.
- Modificación.
- Actualización.
- Rectificación incidental.

La revisión de valores deberá hacerse cada ocho años y comprende las siguientes actuaciones:

A) DELIMITACION DEL SUELO DE NATURALEZA URBANA.

Viene definido, como se ha expuesto en el artículo 62 de la Ley 39/1988 y en la norma 4 de la Orden de 28-12-1989, y no supone incremento alguno sobre lo determinado a efectos de la Contribución Territorial Urbana en el Texto Refundido de las disposiciones legales vigente en materia de Régimen Local, si bien el nuevo ordenamiento es más explícito al tratar del suelo urbanizable y más lógico al circunscribir la delimitación, en el caso de terrenos fraccionados en contra de lo dispuesto en la legislación agraria, a los supuestos en que tal fraccionamiento desvirtúe su uso agrario.

B) REDACCION DE LA PONENCIA DE VALORES.

La ponencia de valores se regula en el artículo 70 de la Ley 39/1988 y a lo largo de la Orden de 28-12-1989, asentándose sobre los cuatro pilares siguientes:

- El planeamiento urbanístico.
- El desarrollo del proceso de urbanización.
- El catálogo de edificios.
- Los estudios de mercado.

Tanto el planeamiento urbanístico como el desarrollo del proceso de urbanización influyen notablemente en el contenido económico del derecho de propiedad de los bienes inmuebles, o de los derechos reales de uso o de disfrute de los mismos, por lo que su contemplación no sólo es una exigencia legal, sino también un imperativo en la realidad económica.

El catálogo de edificios es una exigencia elemental del proceso de coordinación de valores de la construcción que sin él se hace imposible. Las categorías de los edificios sólo deben corresponder a la calidad de los materiales y a los estándares de confort, pero no a los mayores índices de

estudios

salarios, precios de materiales, licencias e impuestos, pues ello se recoge en el módulo de valor de la construcción adoptado (MBC) de entre los posibles. De ahí la necesidad de un catálogo básico único para toda una región, sin perjuicio de que se fijen, en la propia ponencia, criterios de valoración específicos para los bienes de características especiales.

Los estudios de mercado resultan obligados para poder asignar el valor de repercusión básico en polígono o, en su caso, el valor de repercusión pormenorizado en calle, tramo de calle, zona o paraje, así como el valor unitario básico o, en su caso, el valor unitario pormenorizado y los coeficientes de apreciación o de depreciación económica. Los valores de repercusión se determinan por el método residual, lo que obliga a conocer los valores de mercado del producto inmobiliario final y, por ende, al estudio y al análisis del mismo. Estudios de mercado también se hacen obligados para fijar los referidos valores unitarios del suelo y los coeficientes de apreciación o de depreciación económica.

En todo caso, la ponencia deberá adaptarse a las directrices de coordinación de valores, emanadas de la Comisión Superior y de la Junta Técnica Territorial de Coordinación Inmobiliaria Urbana.

C) ASIGNACION INDIVIDUALIZADA DE VALORES CATASTRALES.

Los valores catastrales surgen de la aplicación de la ponencia de valores a las características físicas, económicas y jurídicas de los inmuebles, o características catastrales. Por ello se asientan en la ponencia de valores y en la ficha de características catastrales del inmueble o ficha catastral.

La modificación de valores catastrales es la vía de su fijación cuando, sin haber transcurrido ocho años desde la anterior revisión, se pongan de manifiesto diferencias sustanciales con los valores de mercado. El procedimiento para su práctica es similar al de la revisión, si bien no exige nueva delimitación del suelo de naturaleza urbana ni extenderse la modificación a todo el municipio.

La actualización de valores catastrales es su rectificación por mera aplicación de coeficientes figurados en las leyes de Presupuestos Generales del Estado.

La rectificación incidental de valores es la que se produce por el sólo hecho de haber cambiado las características catastrales del inmueble, alteración que constituye acto administrativo y que conlleva modificación del padrón.

estudios

2.2.5. Especificidad de la valoración catastral.

El valor de mercado sirve como referencia del valor catastral y siempre como límite superior del mismo, aspecto éste que diferencia el valor catastral en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) del valor catastral en la Contribución Territorial Urbana (CTU). Sin embargo, en ambos casos, las disposiciones con rango de ley establecen que el valor catastral se obtiene como suma del valor del suelo y del valor de las construcciones.

Sumar, sin más, el valor del suelo y el valor de las construcciones, significa hallar un valor que gira en torno al coste. Ello ocurría en CTU y lo mismo sucedería en el IBI si se siguieran estrictamente las prescripciones del artículo 67 de la Ley 39/1988. Pero la exigencia de referenciación al mercado, figurada en el artículo 66 y desarrollada en la Orden de 28 de diciembre de 1989, corrige aquél, procurando acercarle al mercado. De esta forma el valor catastral en el IBI pasa, de facto, de calcularse mediante la fórmula $V_c = V_s + V_{ct}$ a hacerlo mediante esta otra: $V_c = (V_s + V_{ct}) \cdot K$. En ambas, V_c = valor catastral del inmueble; V_s = valor del suelo; V_{ct} = valor de las construcciones; K = coeficiente, o producto de coeficientes, relacionados con situaciones de mercado.

La nueva fórmula es claramente más adecuada para referenciar el valor catastral al de mercado y guarda bastante analogía con la fórmula básica de valoración de bienes urbanos en el mercado hipotecario. Por otra parte, justo es hacer notar que ya la Orden de 3 de julio de 1986 sobre normas técnicas para la determinación del valor catastral, había introducido un coeficiente de apreciación o de depreciación económica para núcleos, zonas o áreas determinadas y concretas, si bien cautelosamente y sin cobertura legal en el Texto Refundido de 18 de abril de 1986.

El sistema de valoración catastral es un procedimiento administrativo que se desarrolla de oficio y está encomendado a un organismo autónomo de la Administración del Estado, denominado Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, que integra alguna representación de las administraciones autonómicas y locales. Se trata de un sistema objetivo de valoración que se divide en dos fases: la primera, de valoración colectiva, y la segunda, de determinación del valor individualizado apoyándose en la anterior, siendo impugnables en la vía económico-administrativa los actos que ponen fin a cada una de ambas fases. En consecuencia, los valores pueden impugnarse tanto en la fase de valoración colectiva como al producirse su aplicación individualizada.

La Orden de 28 de diciembre de 1989, por la que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y

estudios

de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes de naturaleza urbana, viene a precisar y a desarrollar la determinación de la base imponible que la ley diseña, sin perjuicio de que también establece normas formales o de procedimiento. Sin embargo está concebida como una instrucción dirigida a los órganos que tienen encomendada la elaboración de las ponencias de valores, con la pretensión de normalizar su confección y asegurar así la coordinación de las valoraciones catastrales, conforme se lee en el preámbulo de la propia Orden.

Las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores mantienen una estructura parecida a las que regían a efectos de la determinación del valor catastral en CTU y que fueron derogadas al entrar en vigor la nueva Orden, si bien introducen innovaciones y modificaciones de cierta importancia, amén de elevar significativamente los valores marco.

Las innovaciones y modificaciones más destacables se detallan seguidamente:

- a) Fijación anual de un módulo "M" que recogerá las variaciones experimentadas en el período de tiempo indicado en el valor de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, al que quedan ligados los módulos de valor del suelo y de la construcción (MBR y MBC). De esta manera, los valores marco de la Orden de 28-12-1989 se actualizarán cada año.
Los MBR y MBC se aplicarán en las ponencias que se confeccionen en el correspondiente año natural, pero no significarán variación de los valores catastrales que ya estuvieran asignados, pues la actualización de éstos corresponde a las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.
- b) Admitir la posibilidad de que las ponencias de valores contemplen repercusión del suelo para construcciones bajo rasante.
- c) Afectar a los bienes arrendados, sometidos a régimen de prórroga forzosa, de un coeficiente específico de valor 0'70, compatible con los demás, e ídem a los bienes en usufructo.
- d) Establecer un coeficiente de apreciación o depreciación económica con la finalidad de adecuar los resultados obtenidos por aplicación de las demás normas, a la realidad del mercado inmobiliario y que podrá extenderse tanto a zonas o áreas geográficas, a tipologías o usos de edificación o a locales y viviendas integradas en un inmueble mayor.

estudios

- e) Autorizar a la ponencia de valores a fijar el ámbito de aplicación de los coeficientes correctores del valor del suelo, del valor de la construcción y conjuntos para ambos.
- f) Determinar que el valor catastral de los inmuebles con fijación administrativa del precio máximo de venta sea este último.

2.2.6. Corrección de las valoraciones catastrales.

Tanto la ponencia como las asignaciones individualizadas de valores son actos declarativos de derechos y no pueden ser corregidas por la Administración, salvo con ocasión de recurso o en los supuestos del artículo 156 de la Ley General Tributaria (errores materiales o de hecho y los aritméticos, siempre que no hubieren transcurrido cinco años desde que se dictó el acto objeto de rectificación).

La ponencia de valores puede impugnarse por motivos de índole formal, como pudiera ser el incumplimiento o cumplimiento insuficiente de las normas de coordinación, de análisis de mercado, de falta o insuficiencia de exposición pública, etc., o de índole material como puede ser no ajustarse a los criterios y tablas de valoración de la Orden de 28 de diciembre de 1988, no ser correctas las conclusiones de los análisis del mercado, no reflejar adecuadamente la ponencia de valores la realidad urbanística o las tipologías edificatorias, etc.

La asignación individualizada de valores, que ha de ser notificada individualmente antes del inicio de su vigencia, también puede ser impugnada por motivos de índole formal, tales como la falta de puesta de manifiesto del expediente, no fundarse en la ponencia de valores y en las características catastrales, etc., o de índole material, como puede ser la inexactitud de los datos o características catastrales, la incorrecta aplicación de las determinaciones de la ponencia o el superar los valores de mercado, etc.

Mediante la impugnación del acto de asignación del valor catastral individualizado puede impugnarse el contenido de la ponencia de valores que afecte a dicho valor catastral, según tesis del TEAC en Resolución de 31 de diciembre de 1988. Ello es lógico, pues aunque la ponencia de valores no es una disposición de carácter general sino, como dice Arias Velasco, un acto administrativo de contenido particular "erga omnes" y no de contenido individualizado, le es de aplicación, por analogía, lo dispuesto en el artículo 39, apartados 2 y 4, de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, según los cuales será admisible la impugnación de los actos

estudios

que se produjesen en aplicación de las disposiciones de carácter general fundadas en que tales disposiciones no son conformes a derecho y la falta de impugnación directa de una disposición o la desestimación del recurso que frente a ella se hubiese interpuesto nos impedirán la impugnación de los actos de aplicación individual.

2.2.7. Sinopsis operativa de la valoración catastral en un municipio.

Asunción de los MBR según usos y, en su caso, de los coeficientes multiplicadores de los mismos o coeficientes del valor del suelo, Cvs, así como del MBC, fijados por los órganos de coordinación de valores.

Delimitación del suelo de naturaleza urbana.

División del suelo en polígonos de valoración fiscal.

División de los polígonos en áreas muy homogéneas (calle, tramo de calle, zona o paraje).

Determinación de los valores de repercusión básicos del suelo en polígono según usos (MBR x Cvs) o de los valores unitarios básicos del suelo, bien refiriéndoles a la parcela tipo bien fijando los máximos y los mínimos.

Determinación de los valores de repercusión del suelo en áreas muy homogéneas según usos (MBR x Cvs) o de los valores unitarios del suelo en ellas.

Determinación de los valores de repercusión del suelo y del valor del suelo de la parcela (atendiendo a las edificabilidades y superficies de las subparcelas y a las peculiaridades de la parcela) o bien determinación del valor unitario en parcela y del valor del suelo de la parcela (atendiendo a las peculiaridades de la parcela y a su superficie).

Asunción del catálogo de edificios existente, según usos, clases, modalidades y categorías figuradas en la Orden de 28 de diciembre de 1988 o redacción de uno específico, acomodado a aquél.

Determinación de los valores iniciales unitarios de las distintas unidades constructivas (MBC x Cvc, siendo Cvc el coeficiente de valor de la respectiva construcción figurado en la propia Orden de 28 de diciembre de 1988).

Determinación de los valores de la construcción, atendiendo a las superficies, antigüedades y estados de conservación de las unidades constructivas.

Determinación del valor del inmueble aplicando a la suma del valor del suelo y de las construcciones los coeficientes expresivos de peculiaridades del inmueble que influyen en el mercado.



estudios

Los coeficientes correctores figurados en la Orden de 28 de diciembre de 1988 son los siguientes:

- a) Específicos del suelo:
- de varias fachadas a vía pública.
 - de longitud de fachadas inferior a la mínima.
 - de forma irregular.
 - de fondo excesivo.
 - de superficie distinta a la mínima.
 - de ineficacia temporal.

Los siete coeficientes anteriores pueden ser de aplicación cuando se opera con valores unitarios, mientras sólo lo son los dos primeros cuando se opera con repercusiones.

- b) Específicos de la construcción:
- de antigüedad.
 - de estado de conservación.
- c) Comunes al suelo y a la construcción:
- de depreciación funcional o inadecuación.
 - de viviendas y locales interiores.
 - de fincas afectadas por cargas singulares.
 - de fincas afectadas por situaciones especiales de carácter extrínseco.
 - de fincas afectadas por situaciones especiales de carácter intrínseco (arrendamientos, usufructos, concesiones administrativas o similares).
 - de apreciación o depreciación económica.
 - de inmuebles con fijación administrativa del precio de venta (al objeto de equiparar el valor catastral con el precio máximo).

2.3. Proceso de valoración de los bienes inmuebles de naturaleza rústica.

Según la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza rústica se fijarán tomando como referencia su valor de mercado sin que, en ningún caso, pueda superarlo, y estará integrado por el valor del terreno y el de las construcciones, determinados a partir de los datos obrantes en los Catastros Inmobiliarios.



estudios

El valor catastral de los terrenos se calculará capitalizando al tipo de interés que reglamentariamente se determine, las rentas reales o potenciales de los mismos. Para calcular dichas rentas se podrá atender a los datos obtenidos por investigación de aparcería o de arrendamiento existentes en cada zona o comarca de características homogéneas. No obstante lo anterior, cuando la naturaleza de las explotaciones o las características del municipio dificulten el conocimiento de las rentas, podrá calcularse el valor catastral atendiendo al conjunto de factores técnico-agrarios y económicos y a otras circunstancias que les afecten.

El valor catastral de las construcciones de naturaleza rústica se determinará atendiendo a su destino, calidad y antigüedad y a cualquier otro factor que pueda incidir en él.

Los valores catastrales de los bienes inmuebles de naturaleza rústica deberán ser revisados cada ocho años. Sin perjuicio de lo anterior, se modificarán cuando se pongan de manifiesto diferencias sustanciales entre ellos y los valores de mercado de los bienes inmuebles sitos en el término municipal o en alguna o varias zonas del mismo. A su vez, las leyes de Presupuestos Generales del Estado podrán actualizar los valores catastrales por aplicación de coeficientes.

La fijación de valores catastrales será practicada de oficio por el Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria y comprenderá dos fases; la primera, de valoración colectiva, que se efectuará mediante la elaboración de las ponencias de valores, y la segunda, de valoración individualizada o de aplicación de la ponencia a los datos catastrales del inmueble, pudiendo interponerse reclamación económico-administrativa tanto contra la aprobación de la ponencia de valores como contra la asignación de los valores individualizados.

En tanto no se proceda a fijar los valores catastrales de los bienes inmuebles de naturaleza rústica de acuerdo con las prescripciones anteriores, el valor catastral de los mismos resultará de capitalizar al 3 por ciento las bases liquidables vigentes a 31 de diciembre de 1989 a efectos de la Contribución Territorial Rústica.

Las fincas rústicas tienen valor porque:

- a) Son factores de producción de bienes agrarios.
- b) Son elementos de uso (espacio natural) por lo que satisfacen necesidades.
- c) Pueden llegar a ser factores de producción de bienes de naturaleza



estudios

urbana ante la posibilidad de que el suelo rústico se transforme en suelo urbano.

Si se capitalizan a tipos adecuados las rentas reales o potenciales de las fincas, se podrá llegar a determinar el primero de los tres componentes citados, componentes no siempre compatibles entre sí en el tiempo, pero no los dos restantes, que adquieren gran importancia en ciertas áreas, en especial si están próximas a zonas residenciales, comerciales, turísticas e industriales.

Previsoriamente se contempla en el Impuesto sobre los Bienes Inmuebles la posibilidad de determinar el valor catastral de los terrenos rústicos atendiendo al conjunto de factores técnico-agrarios y económicos y a otras circunstancias que les afecten. Este procedimiento, sustitutorio del de capitalización de rentas, posibilita tanto la determinación de los valores catastrales cuando no se conocen las rentas, como que se tengan en cuenta los demás componentes del valor, cuando existieren.

La documentación de los catastros de rústica puede coadyuvar, en buena medida, a la cuantificación del componente del valor que, en su caso, se atribuya al terreno como elemento del uso. Normalmente, será la situación de la finca el factor preponderante para tal cuantificación.

Importancia notoria alcanza, en muchas ocasiones, el tercer componente del valor. No obstante, se ha de significar que la vigente legislación urbanística ha sustituido, para las fincas, la tradicional e individualista concepción del derecho de propiedad recogida en el artículo 348 del Código Civil: "gozar y disponer de una cosa sin más limitaciones que las establecidas en las leyes", por la de gozar y disponer de ella en la forma y con los condicionamientos establecidos por la Ley del Suelo y desarrollados, en su caso, a través del planeamiento, pues todo el suelo es objeto de clasificación urbanística, bien sea por disposición legal en ausencia del planeamiento, bien por el planeamiento.

La clasificación urbanística así operada provoca categorización del suelo (urbano, urbanizable programado y no programado y no urbanizable), en función de la cual está el contenido del derecho de propiedad sobre él.

La ordenación urbanística no se encuentra condicionada por expectativas de derechos privados, sino que es conformadora de los mismos y, por ello, no confiere a los propietarios derecho a exigir indemnizaciones. Sin embargo, el mercado sí cotiza expectativas, por lo que si los valores catastrales se han de fijar tomando como referencia los de mercado, tendrían que contemplar el componente especulativo cuando lo haga el mercado,

estudios

salvo que se opte por la redefinición del valor catastral de los terrenos rústicos.

En línea con lo anterior, siempre habría de contemplarse el tercer componente del valor de los terrenos clasificados de urbanizables no programados, pues si bien son considerados como rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sus expectativas de futura transformación en suelo urbano gozan de apoyatura legal. El referido componente se obtendría atendiendo a las determinaciones figuradas en el planeamiento para tales terrenos.

Hasta el momento no se han dictado normas técnicas de valoración de bienes inmuebles de naturaleza rústica. Sin embargo, las precisiones que exige la determinación del valor catastral de los terrenos rústicos (base imponible del IBI) cuando haya de atenderse al conjunto de factores técnico-agrarios y económicos y a otras circunstancias que les afecten, lo que previsiblemente ocurrirá en muchas fincas valiosas, habrán de efectuarse reglamentariamente.

Como el artículo 97 de la Constitución Española reserva la facultad reglamentaria al Gobierno y no al ministro, tales precisiones habrán de hacerse por Decreto, siendo presumible que en el mismo se reglamente el proceso de valoración tanto de los bienes rústicos como urbanos, y se fije el tipo, o tipos, de capitalización de las rentas.

3. VALORACION DE LOS BIENES INMUEBLES A EFECTOS DE LOS IMPUESTOS SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS Y SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

3.1. Prescripciones legales.

Tanto en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como en el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la Administración Gestora puede comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado.

No obstante lo anterior, no se efectúa comprobación de valores a efectos de actos jurídicos documentados en los documentos mercantiles, pues el valor que prevalece es el nominal de los efectos. Tampoco se efectúa comprobación en las operaciones societarias de constitución y aumento de capital de sociedades que limiten la responsabilidad de sus socios, pues prevalece el valor nominal de las acciones emitidas.



estudios

La comprobación ha de hacerse por los medios figurados en el artículo 52 de la Ley General Tributaria, que son los siguientes:

- a) Capitalización de rendimientos al porcentaje que la Ley de cada tributo señale, o estimación por los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.
- b) Precios medios en el mercado.
- c) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.
- d) Dictamen de peritos de la Administración.
- e) Tasación pericial contradictoria.
- f) Cualesquiera otros medios que específicamente se determinen en la Ley de cada tributo.

El sujeto pasivo podrá, en todo caso, promover la tasación pericial contradictoria en corrección de los demás procedimientos, conforme al propio artículo 52 de la LGT.

El valor comprobado ha de ser notificado al interesado con expresión de los recursos que proceden:

- de reposición, potestativo, previo a la reclamación económico-administrativa.
- reclamación económico-administrativa.

También ha de indicarse la posibilidad de promover la práctica de la tasación pericial contradictoria.

En transmisiones patrimoniales onerosas prevalecerá el precio declarado sobre el valor comprobado si fuese mayor, mientras que en los demás casos prevalecerá el valor declarado sobre el valor comprobado si fuese mayor.

Cuando se justifique haber interpuesto reclamación económico-administrativa contra la comprobación, las liquidaciones complementarias quedarán a reserva de los valores que resulten una vez resuelto el expediente.

estudios

3.2. Medios efectivos de comprobación de valores de los bienes inmuebles.

Para los bienes inmuebles no es de aplicación, por razones obvias, el medio de comprobación del apartado c) del artículo 52 de la LGT. Por otra parte, la Administración del Estado, que no publica precios medios de mercado, ha advertido, cuando alguna Comunidad Autónoma ha pretendido hacerlo, que la requerirá de incompetencia, so pretexto de que la Ley 30/1983, reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, exige que en la comprobación de valores se utilicen los mismos criterios que el Estado, con lo que aquéllas tampoco les han publicado. Por eso quedan hoy como únicos medios de comprobación los de los apartados a), d) y e).

En puridad, la valoración de estos impuestos es *dinámica* y ha de referirse al momento en que se efectúa la transmisión y ello sólo se logra con el dictamen pericial o con la tasación pericial contradictoria. De esta forma la valoración se presentaría como paradigma de la valoración singularizada. Sin embargo, y salvo situaciones especiales del mercado, el dictamen pericial parece que haya de reservarse, aunque sólo sea por mera economía procedimental, a aquellos bienes en que concurren circunstancias especiales y como la tasación pericial contradictoria es un medio extraordinario de comprobación parece lógico que, en principio, haya de pensarse en los valores de los registros fiscales como medio generalizado preferente de comprobación, siempre que reúnan las condiciones debidas, y aún sabiendo que son valores estáticos, referidos al inicio del período de vigencia de los mismos.

Para los bienes de naturaleza urbana los catastros son los registros fiscales que gozan de mayor tradición y generalización, ciñéndose la cuestión a si tales valores son o no los valores reales que se han de comprobar.

Como ninguna disposición legal concreta qué se entiende por valor real, se afirma, con frecuencia, que es el precio más probable que el bien o derecho adquiere en el mercado, o que es el de realización a corto plazo con razonable seguridad. Ello, unido al hecho de que los precios medios de mercado figuran entre los medios de comprobación pretendidos en la Ley General Tributaria, parece significar que en la comprobación de valores ha de contemplarse el mercado.

Como hemos visto, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, dispone que los valores catastrales de los bienes inmuebles se fijarán tomando como referencia los valores de mercado y que, además de revisarse periódicamente y de actualizarse, en su caso, por

estudios

las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, se modificarán cuando el planeamiento urbanístico u otras circunstancias pongan de manifiesto diferencias sustanciales con los valores de mercado.

Si bien el Impuesto sobre Bienes Inmuebles ha empezado a exigirse el primero de enero de 1990, hasta el 1 de enero de 1991 no habrá valores catastrales determinados conforme a las previsiones de la citada Ley y, por tanto, dimanantes de los valores marco y de las normas técnicas de la Orden de 28 de diciembre de 1989. Por otra parte, en esa fecha existirán valores catastrales determinados de esta manera en unos municipios y valores catastrales determinados conforme a la normativa instrumentada para la CTU en otros. Aquéllos estarán referenciados al mercado y dimanarán de los valores marco de la orden de 28 de diciembre de 1989, y éstos a los costes del producto inmobiliario y dimanarán de los valores marco de la Orden de 13 de junio de 1983 en unos municipios y de la de 6 de abril de 1988 en otros. Los municipios con valores catastrales no revisados serán pocos en número, y con muy escasa riqueza urbana.

En principio hemos de suponer que los valores catastrales sólo son valores reales cuando han sido determinados conforme a la normativa vigente. Además, como se ha dicho, ha de tenerse en cuenta que los valores catastrales son valores estáticos e inicialmente referenciados en gran medida a inicio de vigencia de los valores marco.

De acuerdo con lo anterior, sólo los valores catastrales revisados en 1990 y que inicien su vigencia el 1 de enero de 1991 tendrán para ese año la consideración de valores reales a efectos de la comprobación de valores en los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, y podrán ser medio generalizado de comprobación.

Si los valores catastrales dimanen de la Orden de 6 de abril de 1988 sólo pueden servir de mera referencia al facultativo a la hora de formular su dictamen y lo mismo sucede si dimanen de la Orden de 13 de junio de 1983, si bien es presumible que, en este caso, le sea más difícil al encontrar correlaciones entre valores reales y valores catastrales.

Por lo expuesto, los valores catastrales de los bienes inmuebles de naturaleza urbana aparecen más como una opción de futuro que de presente.

Entretanto han de aplicarse, en aras de la operatividad, y siempre con el respaldo del personal facultativo, valores catastrales "homogeneizados", módulos de valoración, el método de comparación según el mercado u otros similares, quedando reservada la tradicional valoración singularizada a los casos en que concurran circunstancias especiales.

Para los bienes de naturaleza rústica, también son los catastros los

estudios

bienes que gozan de mayor tradición y generalización, pero los valores catastrales en ellos figurados, obtenidos transitoriamente por capitalización al 3 por ciento de las bases liquidables que regían a 31 de diciembre de 1989 en Contribución Territorial Rústica, no dan a conocer el valor real de los terrenos. Ello se debe a que no integran dos de los tres componentes del valor que se expusieron y a que las bases liquidables no reflejan en absoluto el producto líquido de las fincas. Así, mientras la suma de bases imponibles el 31 de diciembre de 1989, en la citada Contribución, rondaba los ochenta mil millones de pesetas, las disponibilidades empresariales del sector agrario en 1984 habían superado el billón de pesetas.

Aun admitiendo que las disponibilidades empresariales del sector agrario abarcan algún extremo más que las bases imponibles, la fuerte discordancia entre los montantes de ambas pone de manifiesto la impotencia de las bases imponibles para reflejar el producto líquido de las fincas y, por ende, la inconsistencia de su capitalización para determinar valores reales de las mismas. Si ello es así para las bases imponibles, más lo es para las liquidables, obtenidas por lo general reduciendo aquéllas al 50 por ciento.

En el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991, figura un incremento de los valores catastrales de los terrenos rústicos del 100 por cien. Con ello sólo se consigue enmendar el grave error de capitalizar las bases liquidables en lugar de las imponibles, pero los valores catastrales de los terrenos seguirán sin ser valores reales en la línea expuesta (los valores catastrales de las construcciones de naturaleza rústica siguen sin determinarse, ni aun de forma transitoria).

Por ello, en tanto no se determinen los valores catastrales de los bienes inmuebles de naturaleza rústica conforme a las disposiciones de la Ley 39/1988, lo que no ocurrirá para 1991 en ningún caso, pues aún no se ha regulado el procedimiento, han de aplicarse, en aras de la operatividad y siempre con el respaldo del facultativo, módulos de valoración, el método de comparación según el mercado u otros similares, quedando reservada la tradicional valoración singularizada a los casos en que concurran circunstancias especiales.

La comprobación de valores en la línea expuesta procede también en las transmisiones patrimoniales onerosas de títulos o de derechos de suscripción preferente representativos del capital social de las entidades cuyo activo esté constituido, al menos en un 50 por ciento, por inmuebles, si dicha transmisión supone la posibilidad de control de dicha entidad, así como en la transmisión de las acciones recibidas por la aportación de bienes inmuebles a la constitución de sociedades o a la ampliación de

estudios

capital social, siempre que no hubiese transcurrido un año desde la aportación.

Ello se debe a que si bien la transmisión de tales títulos y derechos están exentos, con carácter general, de tributación por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, la Ley 24/1988 de Mercado de Valores y el Real Decreto Ley 1/1989, incorporaron la sujeción efectiva al impuesto en los dos supuestos anteriores.

3.3. Corrección de los valores comprobados.

Los actos de comprobación de valores son actos declarativos de derechos y no pueden ser corregidos por la Administración, salvo con ocasión de recurso o en los supuestos del artículo 156 de la Ley General Tributaria.

Tales actos pueden impugnarse tanto por motivos de índole formal como de índole material, sin que la Administración pueda modificar el valor en alza en el curso del mismo procedimiento, pues no procede la "reformatio in peius".

Como la mayoría de las controversias en estos impuestos no se refieren a los hechos, sino a las dimensiones económicas de los mismos, las impugnaciones más frecuentes hacen referencia al excesivo valor asignado en la comprobación. Si bien la corrección de éste puede solicitarse de los tribunales económico-administrativos, la experiencia demuestra que pocas veces es efectiva esta vía para alcanzar tal pretensión.

Fracasado el recurso de reposición, suele ser más operativo, si realmente se cree tener razón, acudir a la tasación pericial contradictoria. El Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991 introduce disposiciones que pueden agilizar este medio de comprobación.

4. DETERMINACION DEL VALOR DE LOS BIENES INMUEBLES EN LOS DEMAS TRIBUTOS.

En el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, éste se determina según normas que toman como base el valor catastral.

En el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, el valor de las mismas se determina de acuerdo con el presupuesto presentado, si

estudios

bien la Administración, a la vista de las construcciones, instalaciones u obras efectivamente realizadas, puede modificar el valor anterior.

En el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas (IEP), el valor de los bienes inmuebles se computa, como regla general, por el valor catastral. No obstante lo anterior, prevalecerán los siguientes valores cuando fuesen mayores que los catastrales:

- El figurado en la declaración del Impuesto correspondiente a 31 de diciembre de 1978.
- El valor comprobado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para bienes adquiridos a partir del 20 de diciembre de 1987.
- El valor comprobado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para bienes adquiridos a partir del 1 de enero de 1988.

Cuando en la fecha del devengo existan bienes pendientes de valoración catastral, se tomará como valor el coste de adquisición. Si los bienes se encontraran en fase de construcción, se valorarán por la suma de las cantidades invertidas y del valor del suelo.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la renta neta de los inmuebles arrendados se determina deduciendo de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención y el importe del deterioro sufrido por los inmuebles. Si se trata de construcciones utilizadas por sus propietarios o usufructuarios, la renta neta se estima en el 2 por ciento de su valor a efectos del IEP, minorizada, en su caso, en los intereses de los capitales ajenos y demás gastos financieros invertidos en su adquisición o mejora, con un límite de 800.000 pesetas, y las cuotas y recargos, salvo el de apremio, devengados en el IBI.

El incremento o disminución de patrimonio con ocasión de la transmisión de un bien inmueble se determina por la diferencia entre el valor de adquisición, corregido en aplicación de los coeficientes actualizadores de las Leyes de Presupuestos, y el de enajenación.

Si se trata de transmisiones a título oneroso, el valor de adquisición vendrá dado por el importe por el que el inmueble se adquirió, incrementado en el coste por las inversiones y mejoras realizadas y con los tributos y gastos vinculados a la transmisión y minorado con el importe de las amortizaciones que correspondan al inmueble durante el período transcurrido. El valor de enajenación será el importe por el que el inmueble se enajenó,



estudios

disminuido en los gastos y tributos satisfechos por el transmitente.

Si se trata de transmisiones a título lucrativo, los valores de adquisición y la enajenación serán los determinados a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Para los bienes adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1978, se podrá tomar como valor de adquisición el del mercado en esa fecha.

En el Impuesto sobre Sociedades se entiende, en principio, que la contabilidad llevada de acuerdo con el Código de Comercio refleja la verdadera situación patrimonial en la entidad. En consecuencia, los valores de adquisición y de enajenación son el importe satisfecho y el importe percibido. Por excepción, cuando se trate de operaciones entre sociedades vinculadas la valoración se efectuará de acuerdo con los precios que serían acordados, en condiciones normales de mercado, entre sociedades independientes.

A efectos de determinación de incrementos y disminuciones patrimoniales, las reglas son semejantes a las del IRPF, pero con dos diferencias fundamentales:

- Se considera como valor de adquisición el valor neto contable, es decir, previa deducción de las amortizaciones y provisiones específicamente afectadas al elemento patrimonial.
- No se aplican coeficientes correctores, pero, en contrapartida, se admiten las revalorizaciones o regularizaciones autorizadas por ley, sin que, en ningún caso, pueda resultar una valoración que sobrepase el valor de realización o de mercado.

En el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), los bienes se computan por la contraprestación efectiva. No obstante lo anterior, en las operaciones entre personas o empresas vinculadas, si el precio convenido fuese notoriamente inferior al de mercado, se aplicarán las siguientes reglas:

- Si el bien no ha sido objeto de transformación, se computará por el valor de adquisición.
- Si el bien ha sido transformado, se computará por el valor de coste, IVA incluido.
- Si el valor de adquisición o de coste ha experimentado alteraciones, se tomará el de mercado en el momento de su entrega.

estudios

En las operaciones con contraprestación no pecuniaria, los bienes se computarán por el valor que se habría acordado en condiciones normales de mercado.

5. INTERRELACIONES EN LA VALORACION DE LOS BIENES INMUEBLES EN LOS DIFERENTES TRIBUTOS.

Como se ha visto, en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles el valor se obtiene, de hecho, aplicando al coste de reposición un coeficiente de aproximación al mercado.

En el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, el valor que rige es el catastral, si bien el incremento se basa, como dice Arias Velasco, en la ficción legal de que los valores de los inmuebles de naturaleza urbana evolucionan uniformemente a lo largo y ancho de toda España, con lo que el Impuesto se convierte, de hecho, en un recargo sobre el IBI con devengo diferido.

En el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, el valor que se asigna a la construcción es su presupuesto de ejecución o bien el coste de reposición.

En los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el valor que se determina es el "real". Aunque no se define, es lógico suponer, como se expuso, que contemple el mercado.

En el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, el valor se computa o por el catastral o por el comprobado a efectos de los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se fija un valor en renta o un valor en uso de las edificaciones, equivalente al 2 por ciento de su valor patrimonial.

En el mismo tributo, el incremento o disminución de patrimonio con ocasión de la transmisión de un bien inmuebles se determina a partir de los precios habidos o de los valores determinados a efectos de los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, según la transmisión sea onerosa o lucrativa.

En el Impuesto sobre Sociedades, el incremento o disminución de patrimonio con ocasión de la transmisión de un bien inmueble se funda-



estudios

menta también en precios o en valores determinados a efectos de los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En el Impuesto sobre el Valor Añadido, rige el precio o contraprestación efectiva.

De acuerdo con lo expuesto, cuando rigen valores, que no precios, la referencia fundamental es el valor catastral o bien el valor determinado a efectos de los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Seleccionados estos dos valores como los “fundamentales” en Derecho Tributario, queda por ver la relación entre ellos.

El valor catastral se determina, en todo caso, de forma específica, sin que el determinado a efectos de los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados prejuzgue o condicione extremo alguno de aquél, pero no ocurre lo mismo al revés. Así, los valores catastrales se presentan como uno de los medios de comprobación de valores a efectos de los dos impuestos citados, y declarar, en cualquiera de ambos impuestos, valores no inferiores a los resultantes de aplicar las normas de valoración establecidas para el Impuesto sobre el Patrimonio Neto, que tratándose de bienes inmuebles se concretan normalmente en el valor catastral, pone a los interesados a salvo del derecho de retracto de la Administración, o de sanciones en los susodichos impuestos.

La promulgación de la Ley 8/1989 sobre Tasas y Precios Públicos ha despojado al valor catastral de la seguridad que ofrecía contra “sanciones” en el tráfico inmobiliario, dada la ficción de donación que se establece cuando el valor declarado del bien o del derecho objeto de la transmisión patrimonial onerosa disiente, en cierta medida, del que se le asignará posteriormente en la comprobación. El Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas remitido al Congreso de los Diputados, profundiza en la línea establecida en la disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989 cuando, en su artículo 46, al tratar de los incrementos o disminuciones de patrimonio, se dice que por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no difiera del normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.

En la Constitución Española queda asumido, implícitamente, que el Estado comprende también a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales. Tal asunción, unida al hecho de que los impuestos, cualquiera que sea la Administración titular o gestora, quedan integrados en un sistema tributario o conjunto ordenado de normas y de procedimientos

estudios

fiscales, exige que se cuantifiquen similarmente las bases imponibles que sean similares.

La cuantificación de los hechos imponibles con metodologías regladas ha de gozar de atención preferente, siempre que conduzcan a resultados concordes con la pretensión de la ley del tributo, en atención a la seguridad jurídica de los administrados. En su defecto, se ha de procurar que éstos puedan tener acceso a los criterios que la Administración gestora se haya fijado al efecto, restringiendo a sus justos términos las valoraciones singularizadas de sus peritos. Si los valores catastrales, que se determinan siguiendo una metodología reglada y con un procedimiento no exento de garantías para los administrados, se revisan, modifican y actualizan en la forma y con la frecuencia establecidas en la Ley 39/1988 reguladora de las Haciendas Locales, la coordinación de valores se realiza adecuadamente y los catastros inmobiliarios reflejan la realidad física y económica de las fincas, aquéllos deberán ser el medio generalizado de comprobación de valores a efectos de los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Todo medio generalizado de comprobación, que no único, admite excepciones motivadas, como pueden ser los supuestos en que se hubiese cometido error manifiesto en la determinación del valor catastral, las características catastrales no reflejen la realidad del inmueble, el valor figurado en el Catastro no contemple circunstancias desconocidas o sobrevenidas que influyen en el valor de los bienes e incluso en aquellas circunstancias especiales en que se estime que el valor catastral no es adecuado para cuantificar el valor de un bien o de un derecho transmitido. Ejemplos de lo anterior serían los supuestos en que se transmite un inmueble arrendado sin que el valor catastral haya contemplado la existencia de esta circunstancia, bien porque el propietario del inmueble no lo comunicó a la Gerencia Territorial del Centro de Gestión Catastral, bien porque el arrendamiento se ha producido dentro del año en que se transmite el impuesto o por cualquier otra circunstancia; en que se transmiten por herencia bienes con separación del dominio útil o del dominio directo, pues, lógicamente, el valor catastral no contemplará el usufructo subsiguiente; en que se transmiten bienes o derechos tras acontecimientos o circunstancias que influyen notablemente en el mercado y no hayan podido reflejarse en el valor catastral, pues éste se rectifica con efectos del uno de enero; en que se constituyen usufructos temporales sobre bienes inmuebles, pues mientras el nuevo Proyecto de Ley del IRPF cuantifica la renta presunta de los ocupados por el propietario o usufructuario en el 0'75 por ciento del valor catastral revisado, el Texto Refundido del tributo cuanti-

estudios

fica el valor del derecho a razón del 2 por ciento anual del valor del inmueble, etc.

De acuerdo con lo expuesto, la unicidad de valoración de bienes inmuebles en derecho tributario debe llegar hasta donde las leyes de los respectivos tributos, aplicadas con sentido común y pleno conocimiento del sistema tributario, cuantifiquen similarmente bases imponibles similares, con independencia de la Administración gestora, pero no más allá.

Si pretender la unicidad de valoración para toda clase de tributos —¿alrededor del nunca precisado valor de mercado?— es poco realista, procurar que la unicidad se extienda también al ámbito administrativo sólo puede ser fruto de la irreflexión. ¿Están obligados los administrados a interponer recursos contra la determinación de valores catastrales de sus bienes inmuebles cuando consideren que son bajos? En caso de no hacerlo, ¿se les ha de privar del justiprecio si fuesen expropiados? La respuesta es obvia.

Lo anterior no obsta, sino al contrario, para procurar la máxima uniformidad posible en los criterios de valoración.

La tasación pericial contradictoria no sólo es un medio de comprobación de valores, sino que también es la vía de impugnación, por el contribuyente, de la comprobación práctica por los demás medios del artículo 52 de la Ley General Tributaria, al prevenir, el propio artículo 52, que el sujeto pasivo podrá promover, en todo caso, la tasación pericial contradictoria en corrección de los demás procedimientos de comprobación.

La expresión “en todo caso” debe entenderse en todos los tributos donde se valore por alguno de los medios figurados en el citado artículo. Por ello, procede la tasación pericial contradictoria en los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuando la comprobación de valores se haya efectuado aplicando valores catastrales. Por la misma razón no se puede circunscribir la tasación pericial contradictoria a los dos impuestos citados, únicos tributos en cuyos reglamentos aparece reglada.

De acuerdo con lo expuesto, procede la tasación pericial contradictoria contra la fijación de valores catastrales, pues se obtienen tras contemplar precios de mercado, tesis avalada por la sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de agosto de 1988.

En cambio, no ha lugar a la tasación pericial contradictoria cuando el valor resulte directamente de la aplicación de reglas legales o reglamentarias, como ocurre con el cómputo de valores de bienes inmuebles a efectos del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

estudios

La aplicación efectiva de la Ley 8/1990 sobre Reforma del Régimen Urbanístico y Valoraciones del Suelo, según la cual el planeamiento confiere sólo una aptitud inicial para la edificación de los terrenos y el derecho consolidado se alcanza sólo tras cubrir unas determinadas fases, obligará a acomodar la normativa de determinación de valores catastrales a las prescripciones de la nueva Ley e, incluso, a modificar valores catastrales.

