

Algunas notas sobre la valoración de bienes inmuebles urbanos a efectos del impuesto de transmisiones patrimoniales.

Miguel Angel GOMEZ MARTINEZ

Abogado, Economista y miembro de la A.E.A.F.

I. DESARROLLO

I. a) Normas de valoración hasta la sentencia de 10 de marzo de 1986.

Hasta la promulgación de la ley de 18 de diciembre de 1987, reguladora del impuesto sobre sucesiones y donaciones, tanto el Texto refundido del impuesto de transmisiones patrimoniales (Real Decreto 3.050/80, de 30 de diciembre), como el reglamento que lo desarrolla (Decreto 3.494/81, de 29 de diciembre), establecían claramente la determinación de la base imponible: "La base imponible vendrá determinada por el valor del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda; su fijación se llevará a efecto aplicando las reglas establecidas al efecto en el impuesto sobre el patrimonio neto..." (art. 10.1 de sendos cuerpos normativos).

estudios

El impuesto sobre el patrimonio neto, creado por la ley 50/77, de 14 de noviembre, fue desarrollado por la orden de 14 de enero de 1978. En su artículo 11.1, apartado a), establece que los bienes inmuebles se valorarán por su valor catastral en la contribución territorial urbana, multiplicado por los coeficientes de actualización, según el año de implantación del régimen catastral.

No obstante esta regla clara de determinación de la base imponible, pudiera ser que en la práctica no existiera valor catastral, para lo cual la propia ley 50/77, en su artículo 6. a) prevé: "Cuando en el momento del devengo del impuesto existan en el patrimonio del contribuyente bienes de naturaleza urbana pendientes de valoración catastral, se estimará como valor de los mismos el de adquisición, sin perjuicio de la posterior comprobación y actualización, si procediese".

Este mismo texto es recogido por el artículo 11 de la orden de 14 de enero de 1978, que en su redacción actual da normas para la valoración patrimonial de los bienes de naturaleza urbana en fase de construcción.

Pero podía ocurrir que esta segunda vía de fijación del valor patrimonial y, por consecuencia, de fijación de la base imponible del impuesto de transmisiones patrimoniales tampoco pudiera aplicarse. Entonces, tanto el Texto refundido (artículo 49, apartados 1 y 2) como el reglamento (artículo 61, apartados 1 y 2) preveían y prevén una remisión al artículo 52 de la ley general tributaria, de acuerdo con los siguientes términos: "La Administración podrá comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos... cuando aquél no se obtenga de la aplicación de las reglas contenidas en los artículos 10, 25 y 29...", según el tenor literal de la ley, en su redacción anterior.

Es decir, parecía que el legislador quiso establecer unas normas de determinación de la base imponible del impuesto para su aplicación de forma escalonada, a saber:

- 1.º Valor catastral.
- 2.º Valor de adquisición.
- 3.º Comprobación administrativa, conforme a los métodos previstos en la ley general tributaria (artículo 52).

Parecía ésta la interpretación más lógica. De hecho, la jurisprudencia ha venido consagrando el "principio de estanqueidad" de los tributos, que únicamente ha sido superado por el de "unicidad" en materia de valoraciones. En virtud de aquél las normas establecidas para un impuesto no son aplicables a otro distinto.

estudios

Estos argumentos fueron expuestos en numerosas reclamaciones económico-administrativas para rechazar los aumentos de valor efectuados por la Administración por encima del valor catastral expresado en los documentos de transmisión. Sin embargo, los antiguos tribunales económico-administrativos provinciales no aceptaban aquella tesis; al menos así ha ocurrido en el tribunal de Sevilla.

I. b) Justificación de la valoración de la Administración.

Paralelamente a lo anterior, es necesario abordar el tema de la debida justificación de la valoración efectuada por la Administración.

En efecto, una vez que ésta ha decidido proceder a la comprobación de valores, debe notificar suficientemente los términos en los que ha basado la valoración. Sin embargo, es usual que en la hoja destinada a ello se consignen escuetamente los datos del inmueble, sujeto pasivo, metros cuadrados, valor declarado y valor "comprobado". Este último es explicado con un sello a modo de tampón que contiene el siguiente tenor literal:

"Atendiendo a su coste actual, corregido en función de la edad, destino, tipo de calificación y valor de mercado, estimamos el valor unitario de construcción en pesetas."

Así como la interpretación del artículo 10 del Texto refundido del impuesto de transmisiones patrimoniales, en su anterior redacción, fue objeto de controversia, no ha ocurrido otro tanto con el tema que ahora comentamos. Tanto a nivel de tribunales económico-administrativos provinciales, como a nivel del tribunal central, la doctrina ha sido reiterada (resoluciones de 16 de diciembre de 1966, 24 de noviembre de 1967, 28 de noviembre de 1969, 19 de noviembre de 1970, 17 de febrero y 22 de abril de 1971, 2 y 16 de marzo y 7 de diciembre de 1972 y 26 de junio de 1976, y otras muchas más que han seguido), en el sentido de que "el dictamen valorativo... no debe limitarse a consignar simple y escuetamente el valor que el repetido funcionario asigne a los bienes, sino que ha de estar sucinta, pero suficientemente razonado o fundado, toda vez que esa motivación no sólo permitirá conocer con la necesaria certeza y exactitud el criterio técnico aplicado y garantizar la justa actuación de los órganos gestores llamados a tomarlos en consideración, sino que resulta absolutamente indispensable por que el avalúo pueda ser luego analizado y fiscali-

estudios

zado, si llega el caso, por los órganos administrativos y jurisdiccionales encargados de la resolución de "ulteriores reclamaciones o recursos que —en otro supuesto— se verían privados de elementos de juicio para poder apreciar el valor y la fuerza de convicción del informe valorativo de referencia, a tenor de las reglas de la sana crítica, como señala el artículo 632 de la ley de enjuiciamiento civil; y de ahí que la jurisprudencia del Tribunal Supremo haya insistido en la trascendencia de la motivación de los actos administrativos, que es lo que hace posible el control o fiscalización jurisdiccional de los mismos y evita que el interesado se vea colocado prácticamente en situaciones de indefensión (sentencias de 21 de marzo de 1968, 23 de diciembre de 1969, 7 de octubre de 1970 y 13 de marzo de 1971)."

Este párrafo está extraído de la resolución de 14 de julio de 1981, dictada por el tribunal económico administrativo provincial de Sevilla y como ésta, han seguido incontables del mismo contenido, hasta el punto de haber confeccionado el tribunal resoluciones en que los "considerandos" se reproducen en multicopias.

Pues bien, a pesar de que sistemáticamente se ha ordenado a la Administración reponer el expediente a la fase de valoración, lo cierto es que ésta viene cometiendo cansinamente la misma falta.

No es éste el lugar para analizar las causas de dicha situación, pero ello ha dado pie a numerosos contribuyentes a retrasar el pago del impuesto complementario, porque normalmente mientras que se sustanciaba la reclamación económico-administrativa (hubiera o no recurso de reposición previo), la Administración no giraba la liquidación complementaria consecuencia del aumento de base imponible. En algunos supuestos, este retraso en el pago no tiene trascendencia, pero cuando se trataba o trata de bienes inmuebles de alto valor, el contribuyente podía rentabilizar su dinero de forma alternativa ventajosa y la reclamación resultaba de indiscutible oportunidad.

I. c) Situación creada por la sentencia de 10 de marzo de 1986.

La sentencia de 10 de marzo de 1986 vino a interpretar los mencionados artículos 10 del Texto refundido y reglamento del impuesto de transmisiones patrimoniales en el sentido analizado en el apartado II. a) anterior, de tal manera que la Administración se ha visto obligada a respetar el valor asignado por las normas del impuesto sobre el patrimonio neto a los bienes inmuebles.

estudios

Con dicha sentencia se podía esperar que la Administración tributaria aceptaría la liquidación del impuesto efectuada por el contribuyente, simplemente demostrando éste que la base imponible coincidía con el valor catastral. Pues no ha sido así. A pesar de dicha sentencia, se han venido notificando comprobaciones de valores por encima del catastral a los interesados de tal forma que quizás en una gran mayoría de los casos, muchos adquirentes hayan estado abonando liquidaciones complementarias sin deber hacerlo.

Pero es que incluso, aquéllos que interponían recurso de reposición alegando la aplicación de la sentencia mencionada, no obtenían contestación al recurso, por lo que debían acudir a la reclamación económico-administrativa que indudablemente era atendida, debiendo de nuevo los tribunales económico-administrativos confeccionar resoluciones en multicopias por la avalancha de reclamaciones que pasaron por sus registros.

En cualquier caso, fue un duro golpe para la Administración tener que aceptar la sentencia de 10 de marzo de 1986. Es evidente que era una causa de disminución de ingresos que debía atajarse, teniendo en cuenta sobre todo que se trata de los llamados impuestos "cedidos" a las Comunidades Autónomas que desde su creación vienen exigiendo crecientes medios de financiación.

Pero mientras esa rectificación llegó, se produjeron algunas situaciones, de las que hemos elegido una que puede ser origen de controversia.

Nos referimos a aquellos expedientes de tasación pericial contradictoria iniciados con anterioridad a la sentencia de 10 de marzo de 1986.

¿Puede el interesado acogerse a dicha sentencia si el valor declarado coincidió con el valor catastral? Entendemos que debemos diferenciar dos situaciones.

En primer lugar, si dicho expediente se inició en la vía administrativa de gestión, creemos que hay que respetar la situación más beneficiosa para el contribuyente, por lo que éste puede solicitar de la Administración el archivo del expediente de tasación pericial contradictoria y aplicación de la sentencia, todo ello según el más simple sentido de la justicia; más aún si se alegaron en su día, a través del recurso de reposición, los mismos argumentos que después recogió la sentencia del Tribunal Supremo.

En segundo lugar, hay que contemplar el caso de que el expediente de tasación pericial contradictoria sea consecuencia de una resolución del tribunal económico-administrativo, en cuyo caso la decisión es más dudosa, incluso si se alegaron por el reclamante los argumentos que después recogería la sentencia del Tribunal Supremo.

La intuición nos dice que debe existir un trato de igualdad, quizás



estudios

pensando en el principio consagrado constitucionalmente; ahora bien, también existe una resolución del tribunal económico-administrativo firme y como tal puede considerarse que se trata de “cosa juzgada”. No obstante, mientras no se haya producido una determinación firme de la base imponible del impuesto, estimamos que debe darse al contribuyente la oportunidad de acogerse a la norma más beneficiosa y ello porque cualquier razonamiento puramente procesalista debe doblegarse ante los derechos fundamentales de la norma constitucional.

I. d) Situación actual.

Como era de esperar, el artículo 10.1 del Texto refundido del impuesto de transmisiones patrimoniales, aprobado por Real Decreto Legislativo 3.050/80, de 30 de diciembre, fue modificado. Para ello, se utilizó la vía de la disposición adicional segunda de la ley 29/87, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones, la cual dejó el texto de la forma que está actualmente vigente, a saber: “La base imponible está constituida por el valor del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda...”.

Por su parte, el artículo 49 del mismo Texto refundido sufrió una ostensible modificación, en su apartado 1: “La Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos...”.

Con esta norma queda zanjada la polémica. Obviamente, al contribuyente le queda la vía de la tasación pericial contradictoria si estima que el valor asignado por la Administración excede de los términos que podemos considerar como razonables. Pero nada más.

Ante esta situación se nos plantea la duda de la situación en que queda aquel principio de “unicidad” que comentábamos más arriba en materia de valoraciones, que era la única excepción al principio de “estanqueidad” que consagra la jurisprudencia en materia tributaria, porque puede ocurrir que el bien tenga asignado un valor catastral que sirve para integrar la base imponible del impuesto sobre el patrimonio neto y, sin embargo, no tenga por qué ser aceptado por la Administración a efectos del impuesto de transmisiones patrimoniales.

Por otra parte, y ya vigente el nuevo texto de los artículos comentados, el Tribunal Supremo ha venido a matizar la sentencia de 10 de marzo de 1986 con otra dictada el 21 de junio de 1988, según la cual: “La limitación derivada de los artículos 10 y 49 de la ley (alude a los anteriores

estudios

textos) se refiere a los supuestos donde el valor dado a los bienes que se transmiten sea, precisamente, el atribuido a los fines del otro impuesto (el del patrimonio), y en razón a la fuerza vinculante que para la Administración supone (por mandato legal, en este caso) la aceptación de aquel valor. Mas cuando el propio contribuyente, merced a acto libre y espontáneo, se separa (por defecto o por exceso) del valor asignado a los fines del impuesto sobre el patrimonio, no puede seguirse manteniendo aquella vinculación, rota por la otra parte inteviniente en la relación jurídico-tributaria al asignar un valor diferente. De ahí que, en tal caso, quede abierta la comprobación administrativa de valores a que se refiere el artículo 52 de la ley general tributaria”.

Ante tal matización, al menos en la Comunidad Autónoma Andaluza, la Administración, a través de la Consejería de la Presidencia, ha recurrido cuantas resoluciones del antiguo tribunal económico-administrativo provincial dieron la razón a los contribuyentes que no consignaron en los documentos de transmisión el valor catastral exacto. Nos consta que tanto la Abogacía del Estado como los propios contribuyentes que se han personado ante la Sala de lo contencioso-administrativo se están lógicamente oponiendo a las demandas formuladas por la Consejería de la Presidencia. Deberemos esperar el fallo de las sentencias que en su día se dicten.

II. CONCLUSIONES.

Hemos abordado en este breve trabajo fundamentalmente el tema de la valoración de los bienes inmuebles urbanos a efectos del impuesto de transmisiones patrimoniales. Vista la normativa vigente, parece que al contribuyente sólo le queda la vía de la tasación pericial contradictoria, con los gastos que implica, para poder oponerse ante una posible supervaloración efectuada por la Administración. Sin embargo, creemos que el principio de “unicidad” en materia de valoraciones, que fue iniciado por la jurisprudencia menor de las Audiencias y rematado por el Tribunal Supremo, sigue totalmente vigente, y así es invocado incluso por recientes sentencias del Tribunal Supremo. No obstante, la disposición adicional cuarta de la ley de tasas y precios públicos ha venido a cambiar, en principio, el panorama interpretativo.

Probablemente, con el incremento anunciado de los valores catastrales coincidentes con la entrada en vigor del impuesto sobre bienes inmuebles creado por la nueva ley de haciendas locales, el problema de las



estudios

valoraciones se mitigue. En cualquier caso, sería deseable en esta materia una unidad de criterio, con publicidad de los valores, que podrían ser los mismos catastrales, a fin de evitar burocracia innecesaria y molestias e inseguridad al contribuyente, incrementada recientemente con la mencionada disposición adicional cuarta de la ley de tasas y precios públicos, cuyo tratamiento requiere un estudio individualizado.

Por último, hemos abordado tangencialmente la insuficiente justificación de la valoración efectuada por la Administración. En este punto, y como se indicó, la situación no ha variado desde hace varios años. Por consiguiente, en este punto y siempre que los razonamientos vengan dados mediante sellos, tampones o frases estereotipadas, no le quepa la menor duda al asesor fiscal que conseguirá que el expediente vuelva a la fase de comprobación de valores, obligando al perito de la Administración a efectuar el trabajo que en derecho le corresponde.

