

Análisis crítico de cuestiones problemáticas en la jurisprudencia

COLABORADORES

José María Lago Montero
Universidad de Salamanca

Rosa Litago Lledó
Universidad de Valencia

Manuel Jesús Lucas Durán
Universidad de Alcalá

José Andrés Rozas Valdés
Universidad de Barcelona

Julia López Espejo
Universidad de Córdoba



EL VALOR DE REFERENCIA DESDE LA JURISPRUDENCIA DEL SUPREMO

José-Andrés Rozas Valdés

Catedrático de Derecho financiero y tributario (UB)
(España)

Cómo referenciar: Rozas Valdés, J.A. (2021). El valor de referencia desde la jurisprudencia del supremo. *Revista Técnica Tributaria* (134), PP. 119-139.

SUMARIO

1. Planteamiento
2. El contexto normativo
3. El futuro de la comprobación de valores inmobiliarios
4. La jurisprudencia sobre comprobación de valores a la luz de la reforma
5. A modo de conclusiones
6. Bibliografía

1. Planteamiento

«Unidad en lo posible, variedad en lo inevitable y coordinación en todo caso» (ESPEJO POYATO: 1990): Con esta redonda frase cerraba mi añorada amiga Isabel –hace más de treinta años– un excelente artículo sobre la valoración tributaria de los bienes (de los inmuebles en particular) que recientemente me servía para arrancar un comentario a vuela pluma de la reforma que se ha llevado a cabo en esta materia mediante la Ley núm. 11/2021, de 9 de julio¹.

La teoría –y la práctica– de la valoración tributaria es tema enjundioso, difícil y trascendental, como gustaba de señalar el Maestro Albiñana, advirtiéndome ya en los años ochenta del pasado siglo de la dificultad de atinar con una solución de conjunto que armonice las exigencias de justicia y de eficacia en este orden de cosas.²

La mencionada ley ha transformado por completo el panorama al respecto. Ha erradicado de nuestro ordenamiento jurídico el inveterado «valor real», concepto jurídico indeterminado con el que se definía la base imponible de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales onerosas y gratuitas, para sustituirlo, en el caso de los inmuebles, por el «valor de referencia», fijado por el Catastro. Al mismo tiempo, ha proyectado ese valor sobre el Impuesto sobre el Patrimonio. Lo que en la práctica supone transformar la estimación directa de los valores inmobiliarios en una estimación objetiva, singular si se quiere, basada en indicios, referentes, valores medios, y de fijación administrativa, por el Catastro³.

1 Inicialmente publicado en *FiscalBlog*, cuya reproducción posterior se me solicitó insertar en el Boletín de información tributaria que edita el Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España (ROZAS: 2021), con quienes he quedado en deuda, y del que tomo pie para armar este comentario.

2 «Una aplicación desmesurada de dos criterios: a) el de la *unidad* de la Administración pública del Estado, y b) el de la *estanqueidad* de las disposiciones tributarias, está dando lugar a que en algunas resoluciones o sentencias se mantenga que la valoración de un determinado bien (inmuebles, casi siempre), a efectos de un concreto impuesto, deba regir en otro impuesto (...) La cuestión queda planteada y es de esperar que el legislador en plazo prudencial dé su respuesta.» ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (1986: not. 100). Aunque pueda resultar anecdótico parece significativo que en la Ley 11/2021 la palabra «valor» aparece nada más y nada menos que 244 veces, a secas o seguida de adjetivos como «fiscal», «contable», «liquidativo», «de adquisición», «de transmisión», «de mercado», «razonable»...

3 «Es posible lamentar este desenlace, que puede considerarse una nueva renuncia a los métodos más rigurosos de aplicación de los impuestos, pero este sacrificio posiblemente venga impuesto por las exigencias de la gestión en masa de los tributos y las limitaciones de recursos de las Administraciones fiscales» PALAO TABOADA (2019:17). A mi parecer, una solución más razonable –como se expondrá más adelante– habría pasado por limitar el juego de estos valores de referencia a lo que son, una mera referencia a la que la inmensa mayoría de los contribuyentes ajustarían, con toda normalidad, sus autoliquidaciones. Y dedicar los limitados recursos humanos de las Administraciones tributarias a llevar a cabo comprobaciones de valores individualizadas y debidamente motivadas –conforme a los criterios jurisprudenciales– en aquellos supuestos, que lógicamente serían excepciones más o menos justificadas, en los que los contribuyentes se hubiesen separado de los valores de referencia. Incluso se podría haber previsto que en esos casos se presentasen anticipadamente, junto con la autoliquidación, un informe motivado de las razones que fundamentasen el separarse de los valores de referencia. Tiendo a pensar que un sistema de tales características habría permitido cohonestar las exigencias de la gestión en masa con las de justicia material y eficacia de la Administración.

Prescindiendo del análisis exhaustivo de la solución legal adoptada⁴, el objeto de este trabajo se limitará a exponer el régimen sustantivo que de la valoración tributaria de los inmuebles en los impuestos patrimoniales (ITPAJD, ISD e IP) ha resultado de la reforma recién aprobada (epígrafe 2); para tratar de extraer de su consideración las consecuencias que el mismo podría tener, en lo sucesivo, en la valoración que a los mismos se haya de dar por los contribuyentes y en el discurrir de las eventuales revisiones que de las autoliquidaciones de éstos se pudieran deducir (epígrafe 3), a la luz de la jurisprudencia sobre el particular (epígrafe 4), para terminar apuntando unas conclusiones (epígrafe 5) sobre lo que parece ser el propósito último de la reforma, que da la impresión de que no es otro sino el de erradicar el procedimiento de comprobación de valores de lo que hasta la fecha había sido su objeto principal, la valoración de los inmuebles en los impuestos patrimoniales.

2. El contexto normativo

La Exposición de motivos de la ley es bien expresiva al afirmar que tanto en el ITPAJD como en el ISD «se modifica la base imponible del impuesto, sustituyendo el valor real por valor, concepto que se equipara al valor de mercado».

Toda una declaración, y trascendental, de principios. Hasta ahora la base imponible en ambos impuestos se definía como el «valor real» de los bienes y derechos sujetos a gravamen. Este era el valor en el que se concretaba la cifra expresiva de la capacidad económica evidenciada en la transacción, la base imponible del gravamen.

¿Y cómo definía la normativa legal precedente el «valor real»? Muy sencillo, como el mayor de dos: el asignado al mismo por los contribuyentes en su autoliquidación o el derivado de su eventual comprobación por la Administración.

Con la reforma, la expresión «valor real» ha desaparecido de los textos legales –aun cuando con seguridad seguirá serpenteando asistemáticamente por normas reglamentarias precedentes– para ser sustituido por un lacónico «valor», privado, aparentemente, de cualquier adjetivación.

Y digo que aparentemente porque lo cierto y verdad es que tanto la Exposición de motivos de la ley como los preceptos modificados identifican ese valor, con carácter general, con el de mercado, que sería «el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas»⁵.

4 Cfr. al respecto, VARONA ALABERN (2021).

5 Art. 9.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en adelante LISD. Una expresión muy semejante, por cierto, se ha utilizado por el Supremo, en más de una ocasión, para definir el valor real de los inmuebles: «precio que sería acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes» STS 4224/2012, de 18 de junio de 2012 (ECLI:ES:TS:4224) FJ 5º. De hecho, el Tribunal Supremo ya venía equiparando reiteradamente la expresión «valor real» a «valor normal de mercado» (SSTS, por todas, 17245/1991, de 7 de mayo de 1991 y 881/2019, de 26 de marzo de 2019).

No obstante, cuando de inmuebles se trata, se establece un régimen específico y bien diferenciado:

«3. En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.

No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados es superior a su valor de referencia, se tomará aquel como base imponible.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados o el valor de mercado.»⁶

En la modificación equivalente realizada en el artículo que regula la base imponible del ITPAJD⁷ se establece el mismo régimen específico para la valoración de los inmuebles. El primer párrafo del párrafo segundo es idéntico al tercero de su homónimo en la LISD. Aunque en los dos siguientes se añade una mención adicional (destacada aquí con subrayado):

2. (...)

No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos son superiores a su valor de referencia, se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado⁸.

En el tercero de los impuestos patrimoniales afectado por la reforma, el Impuesto sobre el Patrimonio, aunque en el anteproyecto de ley se hacía referencia al valor de referencia, ya en el proyecto de ley desapareció esta mención explícita, aun cuando en realidad se presenta ahora embozada bajo la expresión «determinado o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos»:

«Art. 10.1. Por el mayor valor de los tres siguientes: El valor catastral, el determinado o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.»

⁶ Art. 9.3 de la LISD

⁷ Art. 10 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del ITPAJD.

⁸ No es el objeto de este trabajo pero, con toda razón, se ha evidenciado que trasladar al ITPAJD el valor de referencia como base imponible del impuesto –que aún podría tener cierto sentido en el ISD– haciéndolo prevalecer frente a la contraprestación pactada, y admitiendo con naturalidad que el declarado pudiera ser superior a esas otras magnitudes, carece de sentido (DEL BLANCO GARCÍA 2019:38-39). El problema –a mi parecer, como más adelante se tratará de evidenciar– parte de erigir en base imponible objetiva singular lo que no debiera de haber sido sino un mero «valor de referencia» para fijar el valor real del bien. Como su propio nombre expresivamente indica, una «referencia» –significativa, útil, operativa– no un automatismo indiciario, del que, además, se prescinde siempre que se cuente a mano con otra «magnitud» mayor.

Siendo la única modificación operada en el precepto la de añadir una referencia al valor «determinado»⁹ por la Administración a efectos de otros tributos, parece bastante claro que, en realidad, ese valor no es otro sino el de referencia inmobiliaria, determinado por la Dirección general del Catastro.

3. El futuro de la comprobación de valores inmobiliarios

Esto en cuanto al régimen sustantivo. ¿Y en cuanto al procedimiento para determinar la base imponible de los tres impuestos? A este propósito se han modificado los artículos relativos a la comprobación de valores en los dos impuestos sobre transmisiones patrimoniales para excluir la aplicación del mismo en el caso de los inmuebles.

Art. 18.1. LISD: La Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria, salvo que, en el caso de inmuebles, la base imponible sea su valor de referencia o el valor declarado por ser superior, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 de esta Ley.	Art. 46.1. LITPAJD: La Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado, salvo que, en el caso de inmuebles, la base imponible sea su valor de referencia o <u>magnitud superior</u>, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este Texto Refundido
--	---

Simultáneamente se ha establecido un procedimiento específico para la revisión de los valores de referencia en el marco de las liquidaciones del ISD y del ITPJAD modificando los artículos 9 y 10 de sus leyes reguladores para introducir en ambas exactamente el mismo texto:

«4. El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración Tributaria o con ocasión de la

9 «En este orden de ideas resulta oportuno señalar que, en rigor, *comprobar* no es igual que *fixar* o *determinar*. En la comprobación se pretende verificar que el valor de un bien se corresponde con el declarado o propuesto inicialmente por el particular, circunstancia que no se produce en el procedimiento de determinación de los valores de referencia, en el que la Administración unilateralmente calcula de forma masiva el valor de los inmuebles prescindiendo de previas propuestas formuladas por los contribuyentes.» VARONA ALABERN (2021: 10). Es significativo que el texto de la ley distinga entre «determinar» y «comprobar». Cuando aún no se habían generalizado los procedimientos de autoliquidación, ni en el Título III de la LGT se utilizaba la expresión «aplicación de los tributos», el Prof. Palao –en su reiteradamente citado Estudio preliminar al tercer volumen de los «Principios de Derecho tributario» de su maestro italiano, el Prof. Berliri– equiparaba «fijar» o «determinar» a «comprobar» –expresión esta última por la que se decantaba– para traducir el término italiano «*accertamento*» y tratar, así, de iluminar la configuración de lo que, por entonces (1974), se denominaba con carácter genérico, «gestión tributaria». Hoy en día, en el ámbito de la «aplicación de los tributos» la «determinación» (*accertamento*) de la deuda tributaria puede discurrir, en esencia, por distintos procedimientos: autoliquidación, declaración seguida de liquidación, verificación, comprobación de valores, comprobación limitada o inspección. Cuando el legislador ha querido expresamente distinguir entre «valor determinado» y «valor comprobado» lo hace con un sentido muy concreto, a mi parecer. El primero se derivaría de un procedimiento –cuyo desarrollo más adelante se detalla– cuyo objeto sería «determinar», por el Catastro, el valor de referencia del bien inmueble. El «valor comprobado» sería, en cambio, el resultante de la tramitación de un procedimiento de comprobación de valores –o de actuaciones equivalentes en procedimientos de verificación, comprobación limitada o inspección– que, con la reforma operada, estaría llamado a tener un carácter marginal –o directamente ninguno– por lo que a los bienes inmuebles se refiere.

solicitud de rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuando los obligados tributarios consideren que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación impugnando dicho valor de referencia.

5. Cuando los obligados tributarios soliciten una rectificación de autoliquidación por estimar que la determinación del valor de referencia perjudica a sus intereses legítimos o cuando interpongan un recurso de reposición contra la liquidación que en su caso se le practique, impugnando dicho valor de referencia, la Administración Tributaria resolverá previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro, que ratifique o corrija el citado valor, a la vista de la documentación aportada.

La Dirección General del Catastro emitirá informe vinculante en el que ratifique o corrija el valor de referencia cuando lo solicite la Administración Tributaria encargada de la aplicación de los tributos como consecuencia de las alegaciones y pruebas aportadas por los obligados tributarios.

Asimismo, emitirá informe preceptivo, corrigiendo o ratificando el valor de referencia, cuando lo solicite la Administración Tributaria encargada de la aplicación de los tributos, como consecuencia de la interposición de reclamaciones económico-administrativas.

En los informes que emita la Dirección General del Catastro, el valor de referencia ratificado o corregido será motivado mediante la expresión de la resolución de la que traiga causa, así como de los módulos de valor medio, factores de minoración y demás elementos precisos para su determinación aprobados en dicha resolución.»

No existiendo norma específica sobre la comprobación de valores en el Impuesto sobre el Patrimonio no se ha trasladado al mismo dicha restricción. Eso sí, en el caso de que el contribuyente no considerase ajustado a Derecho el valor de referencia —determinado por la Administración a efectos de otros tributos— y hubiera utilizado el mismo en su autoliquidación, podría impugnarlo en un procedimiento de solicitud de rectificación de la misma, en el que, aunque no se diga nada al respecto, lo lógico es que la Administración actuante siguiera la tramitación específica que al respecto se ha previsto para el ISD y el ITPAJD, solicitando informe de la Dirección General del Catastro.

Dos planos cabe distinguir, pues, en cuanto a la valoración de los inmuebles a efectos tributarios. La definición legislativa del valor que se haya de tomar en consideración como base imponible del gravamen, y el procedimiento administrativo para determinarlo. Cosas bien distintas, aun cuando a menudo se mezclen y confundan.

Pues bien, la teoría económica distingue entre el valor en uso de los bienes y su valor de transmisión. En buena lógica, por lo tanto, el valor que se haya de atribuir por la norma tributaria a un inmueble no tiene por qué ser idéntico —hasta pareciera que no debiera de ser el mismo— si el impuesto grava la titularidad (el uso) del bien (IP e IBI), que si incide sobre su transmisión (ITPAJD, ISD)

o tiene como objeto imponible la plusvalía que la enajenación hubiera podido generar en quien lo transmite (IRPF/IRNR/IS/IIVTNU)¹⁰.

Dos impuestos se pueden exigir en nuestro ordenamiento sobre la transmisión de un inmueble entre particulares: el ITP para las onerosas (prescindiendo aquí de su apóposito, AJD, heredero de la añeja y castiza imposición del timbre) y el ISD para las lucrativas.

En el primer caso siempre se dispondrá de un «precio o contraprestación pactada» (art. 10.2 ITPAJD) –más allá de si es o no fiable, atendida la eventual vinculación entre las partes– del que no se dispondrá en el caso de las adquisiciones gratuitas.

Hasta ahora, para ambos impuestos el legislador se decantaba por lo que denominaba «valor real». Agitado su ánimo, como viene siendo habitual, por la deriva jurisprudencial de tan sedicente concepto, a lo que nos referiremos en el siguiente epígrafe, el legislador ha decidido prescindir del adjetivo «real». La base imponible en ambos impuestos vendrá referida, en lo sucesivo, al «valor» del bien, sin más.

¿Pero qué se ha de entender por «valor» a secas (antes valor real) a los efectos de estos dos impuestos? Es aquí donde aparece el «valor de referencia». Para los bienes inmuebles no existe un mercado regulado, como el bursátil, que nos facilite una cifra objetiva e incontrovertible, publicada a diario. ¿Entonces? Pues bien, ya hace unos años, mediante la Ley de Presupuestos para 2018, se modificó el Texto Refundido de la Ley del Catastro para crear este «valor de referencia de mercado» –del que ahora se ha suprimido, sibilinamente, la mención «de mercado»– cuya ordenación se encomienda a la Dirección general del Catastro y cuyo desarrollo reglamentario es, hoy por hoy, un arcano inescrutable, a pesar de que ha adquirido un relieve inusitado y trascendental en la definición de la base imponible de los impuestos concernidos por su implantación.

¿Cómo se determinará el mismo? Anualmente se debería de publicar en el BOE un «informe» en el que se diera pormenorizado detalle de cómo se ha construido lo que se denomina «mapa de valores», en el que para cada «ámbito territorial homogéneo» se definirán unos «módulos de valores de productos inmobiliarios». El mapa de valores será consultable en la sede electrónica del catastro y se nutrirá –entre otras fuentes– de la información sobre transacciones inmobiliarias facilitadas por los notarios.

En definitiva, se diría que lo que se pretende es elevar a categoría nacional los «mapas» de valores «recomendados» (aplicativos, instrucciones) que a estos efectos se venían utilizando por las Comunidades autónomas –ambos impuestos son cedidos– para hacerlos accesibles a través de la sede electrónica del Catastro, y alimentarlos con la información que se obtenga de los notarios y de

10 «...no puede asignarse, por ejemplo, el mismo valor a un inmueble a efectos de un impuesto de incidencia episódica (cual es el de sucesiones o el de transmisiones patrimoniales) o de un impuesto de exacción periódica (como son el Impuesto sobre el patrimonio y la Contribución urbana)» (ALBIL-ÑANA GARCÍA-QUINTANA: 1986, not. 100). «No en todos ellos debe atenderse, por razón de la configuración legal de cada tributo, a los mismos valores o vertientes de la capacidad económica. Ha de estarse a la naturaleza del bien y, principalmente, al hecho imponible y a la determinación legal de la base imponible.» STS 843/2018, de 23 de marzo (ECLI:ES:TS:2018:2186) FJ 3º.3.1.d).

otras fuentes (¿plataformas del mercado inmobiliario?, ¿registradores de la propiedad?).

Este «valor de referencia», en todo caso, no debiera de dejar de ser eso mismo, una «referencia», como su propio nombre indica, a tener en cuenta para determinar el valor del bien inmueble al configurar la base imponible del ITP y del ISD. Nada más... y nada menos¹¹. No ha sido, sin embargo, así. Se ha transformado en la base imponible objetiva de los impuestos patrimoniales por disposición legal expresa.

A partir de aquí, ya entramos en el plano aplicativo, distinto del sustantivo. Si se trata de una transacción onerosa, el valor a declarar será el precio o contraprestación fijado en la operación y de ser gratuita el que las partes asignen al inmueble.

Eso sí, de desviarse sustancialmente el valor declarado por las partes del de «referencia», lo previsible sería que la Administración tributaria autonómica iniciase un procedimiento de comprobación de valores.

Las Ciencias del comportamiento nos enseñan que una transacción inmobiliaria está trufada de sesgos: para empezar, el vendedor, por definición, está convencido de que su inmueble vale más que lo que le ofertan –porque lo ha sobrecargado de su vinculación emocional con el mismo– mientras que el adquirente parte de la premisa de que podría conseguir algo semejante por menor precio. Un valor de referencia es una media estadística que se construye con infinidad de operaciones separadas de la mediana¹².

En un mercado libre y complejo, como el inmobiliario, por más que se puedan describir medianas y tendencias en la fijación de los precios, cada operación es única.

Que el metro cuadrado de un «producto inmobiliario» (parcela, trastero, garaje o viñedo) esté a 2.400 € en un «ámbito territorial homogéneo» es una buena referencia sobre su valor tributario. Nada más. Esa media estadística no es fácil que integre ni las características específicas, particulares, del «producto» –inquilino correoso, okupas en el tercero, aluminosis, antigüedad de las viñas...– ni las de las partes –tensiones hereditarias de los propietarios, igno-

11 Lo expresa de forma impecable el Supremo, refiriéndose al medio de comprobación, de un modo que resulta perfectamente extrapolable a lo que debiera ser, y no ha sido, el valor de referencia: «Así, la dicción legal del artículo 57.1.b) LGT, que habla de estimación por referencia a los valores, no de aplicación de valores, permite interpretar la norma en el sentido de que tales valores puedan ser un punto de partida estimativo, con el necesario complemento, para la asignación final del valor concreto, de una verdadera comprobación singular, motivada y basada en la observación directa e inmediata del bien comprobado.» STS 843/2018, FJ 3º.3.2.a).

12 «Llamemos la atención acerca de que la *objetivación* de valores, no implica la individualización del valor en función de las características del bien, que es lo exige la doctrina del TS. Dicho de otro modo, el precio medio de mercado unifica la referencia de valores inmobiliarios de forma aproximada –habitualmente, en orden al número de transacciones inmobiliarias que se producen en un ámbito territorial específico–, pero se aleja de la realidad del valor del bien concreto en unas circunstancias y un espacio determinado.» PATÓN GARCÍA (2021:4).

rancia del vendedor, astucia del intermediario...— que comportan desviaciones más que notables¹³.

De modo que bien está que para todo el territorio nacional se ofrezca por el Catastro un sistema homogéneo —transparente y de acceso electrónico— alimentado por datos estadísticos que provengan de fuentes fiables, como las notarías, las inmobiliarias o los registros.

Pero se debería de tomar este por la Administración como tal, como una mera «referencia» para planificar su actividad comprobadora. Si el valor declarado se mueve en esa «referencia», en línea de principio, lo lógico sería que se diese por aceptable. De lo contrario, se debería de llevar a cabo una comprobación detallada y minuciosa en cuyo desarrollo se cotejase, con el contribuyente, la razonabilidad de lo declarado, a partir de todos los elementos de prueba que se puedan aportar para delimitar el valor específico del bien concreto, en el contexto particular de la transacción. No aplicando los coeficientes de la zona sin ni siquiera asomarse al inmueble.

¿Pero entonces, qué sentido conserva el valor catastral? Todo el que ha tenido siempre como valor individualizado, administrativo y estable que permite valorar los bienes inmuebles en tanto en cuanto se dispone de los mismos. Su «valor en uso». En el ámbito local el IBI, en el estatal el sucedáneo de impuesto sobre el patrimonio inmobiliario a disposición del contribuyente (la imputación de rentas), y en el autonómico, el Impuesto sobre el Patrimonio.

Lo que carece por completo de sentido, y contraviene los principios constitucionales que debieran presidir la ordenación de los tributos, es esa obsesión enfermiza del legislador tributario por jugar a la chica y a la grande, según convenga: «el mayor de»¹⁴.

El uso de un piso idéntico por los cuatro vecinos de un mismo rellano merece una valoración desigual en el impuesto que sujeta a gravamen su titularidad en función de elementos tan aleatorios como la fecha de su adquisición, si fue o no objeto de comprobación y si su valor catastral, o de referencia ahora, es, o no, mayor que el de la media en la zona. ¿Por qué?

Con todo, no ha sido esta la opción adoptada por el legislador en la reciente reforma. En definitiva, en los tres impuestos patrimoniales se ha seguido un criterio de definición de la base imponible para los bienes inmuebles que está orientado a maximizar la recaudación, pues en los tres se utiliza la expresión el «mayor de» diversos valores:

13 Lo expresa con particular acierto D. Nicolás Maraundi en su voto particular a la STS 843/2018 al hacer notar que los precios medios, más allá de su razonabilidad como referencia «...no son incompatibles con que determinados inmuebles presenten singularidades que deprecien ese valor común inicial (por ejemplo: su estado de deterioro, su ubicación en una zona especialmente ruidosa; su proximidad a establecimientos que desarrollen actividades peligrosas, etc).»

14 Así se ha evidenciado por PATÓN GARCÍA (2021:5) reproduciendo al respecto el tenor literal del Consejo de Estado en su Dictamen sobre el Proyecto de ley: «suscita dudas la opción (...) por el valor declarado del inmueble, frente al valor de referencia, cuando sea superior a este. La objetivación del sistema de valoración pretendida conduce a priorizar el valor de referencia, sin que la afirmación de que el valor declarado por el contribuyente es expresivo de su mayor capacidad económica justifique la alteración de ese carácter preferente (y solo para el supuesto de que sea superior)».

- i) El declarado o el de referencia, en el ISD;
- ii) A los que se une «el precio o contraprestación pactada» en el caso del ITPAJD;
- iii) Mientras que en el IP la tríada está formada por el catastral, «el determinado o comprobado a efectos de otros tributos» (el de referencia, si concurre, para los inmuebles), y el precio, contraprestación o de adquisición.

En realidad, pues, no hay una diferencia sustancial entre los tres impuestos. Cuando su razón de ser y la capacidad económica sobre la que se construyen difiere.

La alteración de mayor realce, con todo, se ha llevado a cabo en la regulación del procedimiento administrativo relativo a la determinación del valor del inmueble en los dos impuestos que gravan su transmisión entre particulares y, por derivación, en el IP.

Se ha restringido la facultad de las Administraciones tributarias competentes, las autonómicas, para iniciar procedimientos de comprobación de valores en estos casos, cuando exista valor de referencia. Para los inmuebles –en esta situación, que se supone que no serán todos– no hay comprobación que valga. La base imponible o es el valor de referencia, o el declarado o el precio, si estos últimos fueran superiores. No tiene ya sentido, pues, comprobar otra cosa que no sea la adecuación del de referencia a los criterios e indicios objetivos que han presidido su configuración. Extremo, por otra parte, que hasta que no sea objeto de un preciso desarrollo reglamentario resulta por completo desconocido, más allá de una mención genérica a los valores comunicados por los fedatarios públicos.

¿Qué pueden hacer los interesados, pues, si consideran que el valor de referencia no se ajusta a la realidad del mercado? Impugnar su autoliquidación o recurrir la liquidación en reposición o en vía económico-administrativa. En cualquiera de los casos, la Administración actuante solicitará informe de la Dirección General del Catastro para que ratifique, o enmiende, la magnitud del valor de referencia. Nada más, y sin empleo de los medios de comprobación previstos en la LGT, luego sin que quepa recurrir a la tasación pericial contradictoria, al menos en el marco de la reposición o del procedimiento de rectificación de la autoliquidación¹⁵.

Adviértase que no se estará, en tal caso, instruyendo un procedimiento de comprobación de valores, de los previstos como tal en el art. 134 LGT, utilizando

15 «...la tasación pericial contradictoria se mostrará un instrumento vano e inservible en tanto ya no podrá dirigirse a establecer un valor real autónomo, singular y propio del bien en cuestión, distinto al reflejado en los coeficientes, sino sólo y únicamente a desacreditar la corrección de la orden en cuanto al establecimiento de éstos.» STS 843/2018, FJ 4ºe). Si el Supremo ya apuntaba la irrelevancia de la tasación pericial contradictoria cuando se partía del automatismo de los valores medios calculados a partir de los catastrales multiplicados por unos coeficientes (art. 57.1.b) LGT), en el marco de la reforma, que directamente prescinde de la comprobación de valores para reconducir todo el procedimiento a la mera determinación del valor de referencia, es evidente que la tasación pericial contradictoria ya no es que sería vana, es que, sencillamente, carecería de objeto y no es procesalmente viable. En este sentido se manifiesta PATÓN GARCÍA (2021:4). De contrario parecer, con sólida argumentación y referencia a opiniones divergentes se muestra VARONA ALABERN (2021:39-41).

los medios de comprobación referidos en el art. 57 LGT. Se tratará, sencillamente, de ajustar la correcta dimensión del «valor de referencia» en el marco de un procedimiento de rectificación de autoliquidación o de reposición, y en los estrictos márgenes señalados en los preceptos de la LISD ó de la LITPAJD en el que se regula este novedoso trámite. De «determinar» el valor de referencia del bien inmueble, no de «comprobar» su valor de mercado. No se olvide que para estos impuestos la base imponible ya no está definida como el «valor» (de mercado) del inmueble sino como su «valor de referencia», de resultar éste ya fijado por el Catastro.

No es baladí, a este respecto, que el informe –vinculante, por cierto– del Catastro «será motivado mediante la expresión de la resolución de la que traiga causa, así como de los módulos de valor medio, factores de minoración y demás elementos precisos para su determinación aprobados en dicha resolución» (art. 10 LISD y art. 9 LITPAJD). Ciertamente, «como consecuencia de las alegaciones y pruebas aportadas por los obligados tributarios» (*ibídem*), pero no mediante el empleo de los medios de comprobación del art. 57 LGT.

El Catastro, pues, se limitará a integrar en la determinación del valor de referencia del inmueble –tal y como se ha construido en la resolución por la que se hubiera aprobado– las circunstancias concretas alegadas y probadas por el contribuyente, para corregirlo, o ratificarlo. Nada más.

No se trata, pues de un procedimiento encaminado a determinar el valor de mercado del inmueble (art. 134 LGT)¹⁶ sino de un trámite preceptivo incidental –la emisión de un informe vinculante– a solventarse por las oficinas catastrales, cuyo objeto es ajustar, corregir, aquilatar, afinar el importe del valor de referencia, que, para los inmuebles, constituye la base imponible de los impuestos.

Viniera a parecer que se traslada al Catastro la función de perito cualificado, como si fuera un tercero, al que se hayan de remitir todas las Administraciones tributarias, a estos efectos. Convirtiendo el «valor de referencia» en una magnitud objetiva e inexpugnable –pese a basarse en indicios– tan solo modificable por el Catastro –a la vista de la documentación presentada por el contribuyente– para modificar, en su caso, los parámetros, de fijación reglamentaria, con los que hubiera cuantificado el mismo inicialmente.

Al parecer era esta una reforma instada desde las Administraciones tributarias autonómicas. No deja de resultar sorprendente que la opción adoptada haya sido la de trasladar la competencia para la determinación de la base imponible de dos de sus principales impuestos cedidos a una Dirección general del Ministerio de Hacienda que, parece evidente, va a asumir con ello una considerable

16 «Por lo tanto, se vaticina que el procedimiento de comprobación de valores regulado por el artículo 134 LGT se desactivaría de manera importante, pues tendrá una escasa aplicación práctica si entra en vigor el valor de referencia en los términos previstos en el mencionado Proyecto de Ley.» PATÓN GARCÍA (2021:4). Al menos por lo que a su hasta ahora más habitual ámbito de aplicación se refiere, los impuestos patrimoniales.

carga de trabajo. Se ha de suponer que sus efectivos y recursos se ajustarán a los requerimientos de las nuevas funciones que se le asignan¹⁷.

4. La jurisprudencia sobre comprobación de valores a la luz de la reforma

En realidad, esta reforma, como tantas otras de las impulsadas en los últimos tiempos, nace de una línea jurisprudencial que había venido a poner en entredicho el actuar de las Administraciones tributarias en la comprobación de los valores de los inmuebles. A tenor de la cual, se ha procedido, sencillamente, a desarbolarla¹⁸.

Lo cierto y verdad es que ya existía en nuestro ordenamiento tributario algo semejante a este «valor de referencia», aunque no directamente calculado por la Administración General del Estado, transparente e individualizado. Me estoy refiriendo, claro está, a los llamados «valores recomendados» a los que –con distinta técnica y nivel de detalle– han venido recurriendo las Comunidades autónomas para orientar a los contribuyentes y planificar su actividad de comprobación¹⁹.

Siendo una técnica normativa razonable y operativa –que ciertamente ha contribuido a incrementar la recaudación de los impuestos patrimoniales, a sesgar adecuadamente y con criterios objetivos de riesgo las actuaciones administrativas de comprobación y a reducir la litigiosidad en la materia– el Tribunal

17 Tres Comunidades Autónomas al menos Castilla-La Mancha, la Valenciana y el Principado de Asturias, han suscrito en febrero y marzo de 2021 sendos Convenios de colaboración con la Dirección General del Catastro en relación a la fijación de los valores de referencia. PATÓN GARCÍA (2021: not. 9).

18 «..., es digna de elogio la aspiración de evitar o disminuir la litigiosidad, pero no a toda costa, pues parece que la preocupación que late en órdenes autonómicas de esta clase es la de enervar los efectos adversos de una jurisprudencia constante que reclamaba a la Administración fiscal dar cuenta razonada de las valoraciones acometidas, tratando de soslayarse con este nuevo método que se mantenga el control judicial de las comprobaciones de valores por el sencillo método de suprimirlas, ya que dudosamente puede admitirse que la aplicación a los inmuebles transmitidos de los coeficientes generales y únicos previstos en la orden suponga, en sentido propio y genuino, una comprobación en el sentido de los artículos 57 y 135 LGT.» STS 843/2018, FJº 3º.3.2.d). Este párrafo tiene el regusto de la profecía cumplida; pareciera que el Tribunal Supremo le estuviera indicando a la Administración el cauce legislativo a seguir para salirse con la suya y soslayar las exigencias del Alto Tribunal: suprimase la comprobación de valores, y problema resuelto. Dicho y hecho.

19 La legalidad y validez de algunas de las normas reglamentarias en las que se aprobaba la metodología para el cálculo de dichos valores recomendados fue ratificada por el Tribunal Supremo, en tanto en cuanto se aplicasen a transacciones realizadas con posterioridad a su publicación [SSTS 1183/2017 (ECLI:ES:TS:2017:1361) y 888/2016 (ECLI:ES:TS:2017:1358)], con un interesante voto particular, eso sí, del Sr. Navarro Sanchís, al que se adhiere el Sr. Díaz Delgado. Pese a que en la sentencia de instancia el TSJ de Valencia había anulado íntegramente las órdenes autonómicas por considerarlas inapropiadas como medio de comprobación de valores. Y es que, como técnica y referencia para la valoración orientativa de los inmuebles no sólo eran conformes a la legalidad, sino verdaderamente útiles y funcionales. Cosa distinta cabe decir de su uso puntual en el marco de procedimientos de comprobación de valores, con un automatismo impropio del objeto y finalidad de una actuación de comprobación que debería de encaminarse a esclarecer la verdad material, atendidas y evaluadas las razones del contribuyente. «Para la primera función eran idóneos, porque constituían una mera referencia para evitar la comprobación de valor, pero no para la segunda, que impone más requisitos y garantías. Al ampliar su función, ha quedado patente su fragilidad para asumir una finalidad que les excede con creces.» (VARONA ALABERN, 2021:18).

Supremo puso en entredicho que de valores de referencia, orientativos, recomendados, pasasen a funcionar como valores absolutos, rígidos e incontrovertibles²⁰.

La falla no estaba en la técnica, sino en su improcedente empleo. Bien está que se procure a los contribuyentes una orientación, una información, sobre lo que para la Administración puede resultar un «valor aceptable», como «valor real» del inmueble, y que se concentre la actividad comprobadora en aquellas autoliquidaciones de mayor riesgo, por cuanto se hubiera declarado por debajo de los umbrales de valoración razonables.

Pero una vez iniciado un procedimiento de comprobación de valores lo que carece de sentido es desatender la realidad y las razones del contribuyente para limitarse a aplicar tozuda y automáticamente un criterio reglamentario que no debiera de ser sino una mera referencia, una presunción construida a partir de la mediana de lo habitual. Susceptible, pues, de desmantelarse, desarbolarse, como consecuencia de la evaluación individualizada, integral, atenta y pormenorizada del caso concreto²¹.

Facilitar orientaciones al contribuyente, mediante instrucciones o aplicativos informáticos, sobre lo que son valores aceptables, en la mediana de la zona en la que se ubica el inmueble, es una saludable práctica de asistencia e información, como actuación propedéutica encaminada a facilitar la presentación de las autoliquidaciones y planificar la actuación comprobadora de los órganos a quienes se encomienda dicha función. Un ejemplo de buena administración.

Utilizar esos valores medios de referencia como una máxima incontrovertible e irrefutable —en el marco de un procedimiento individualizado de comprobación— trasladando al contribuyente la obligación de desautorizarlos, y haciendo recaer sobre él una carga desmesurada de la prueba, desde la pretensión de que son ciertos y verdaderos con carácter general, sencillamente porque pueden serlo en la media de las transacciones, o se aplicaron en el pasado, es una práctica reprochable. Una vulneración del deber de buena administra-

20 La STS 843/2018, de 23 de marzo (ECLI:ES:TS:2018:2186) es, sin duda, el referente a este respecto. Una consideración de los hechos de los que trae causa en términos de justicia material y una lectura serena de su solidez argumentativa debiera de haber llevado al redactor de la reforma a buscar otras soluciones al problema de fondo que se ventila, más atento a cohonestar el bien común con los derechos de los contribuyentes. Configurando una formulación de la base imponible de los impuestos patrimoniales, del juego del valor de referencia en su aplicación y de la función de la comprobación de valores en todo ello más equilibrada en términos de justicia, eficacia administrativa, reducción de la litigiosidad y economía procesal. Era posible, y se ha desperdiciado la oportunidad de acometerlo en estos términos, optándose por erigir el valor de referencia en el eje del sistema, y cerrando el paso a una eventual comprobación de valores más atenta a la realidad que al automatismo formalista.

21 «En la selección del rango reglamentario se residen, pues, todos los problemas dogmáticos que conlleva la práctica comprobadora, en tanto sus determinaciones no se limitan a ser el punto de partida de la comprobación, sino también el de llegada —pues no hay otra comprobación que la mera aplicación directa y mecánica de lo prevenido en el reglamento—, de suerte que, como vamos a desarrollar, son ahora polémicas y merecen una respuesta *ad casum* las sustanciales ideas de motivación, comprobación singular e individualizada, visita al inmueble objeto de avalúo, así como la presunción de certeza de la autoliquidación y su pugna con la antagónica presunción que surge de lo regulado en un reglamento.» STS 843/2018, de 23 de marzo, FJ 2º.3.

ción²². Ahora, eso sí, consagrado por *mor* de una reforma, a mi parecer, bien orientada en su objetivo pero desacertada en su consecución.

Volviendo a la dicotomía que más arriba se señalaba, una cosa es la definición de la base imponible de los impuestos –el valor del inmueble– y otra, distinta, el modo como se haya de determinar.

No siendo el mercado inmobiliario transparente y regulado, los valores recomendados ofrecían tanto al contribuyente como a la Administración una orientación útil y objetiva al respecto.

Moviéndose el valor declarado en el entorno del recomendado, el contribuyente podía presumiblemente pensar que no se instruiría comprobación del mismo, y la Administración lo aceptaría –y así, normalmente, sucedía– como una base imponible razonable.

Instruido, sin embargo, el procedimiento de comprobación de valores, lo que carece por completo de lógica es que la Administración se «atrinchere» en ese valor recomendado –muchas veces el resultado de multiplicar el catastral por un determinado coeficiente– sin atender a razones y sin llevar a cabo una auténtica y genuina comprobación *in situ* –«directa y personal del bien que se valora»– para apreciar las características y condiciones efectivas, reales –no sobre plano– del inmueble.

La obstinación, o la falta de recursos, de las Administraciones tributarias –las autonómicas, competentes en estos impuestos– en llevar a cabo las comprobaciones de valores desde sus propios edificios y recurriendo a métodos indiciarios y estadísticos ha ido alimentando una jurisprudencia considerable y sólida contraria a tal actuar.

Resultaba tan evidente para el Tribunal Supremo que una adecuada comprobación del valor del inmueble exige que el funcionario o perito responsable de la misma se desplace para evaluar sobre el terreno las condiciones efectivas y demás características del objeto de comprobación que, finalmente, llegó a afirmar que de no hacerse «ha de razonarse individualmente, y caso por caso, con justificación racional y suficiente por qué resulta innecesaria, de no llevarse a cabo, la obligada visita personal (del perito) al inmueble»²³.

22 A mi modesto entender, en el caso que motivó las referidas sentencias de 2018 y la crisis de los valores recomendados –los famosos pisos del «Pocero» en Seseña (Toledo)– es justamente eso lo que ocurrió. La Administración autonómica se empeñó, de forma poco sensata y a toda costa, en mantener una verdad formal –el valor catastral multiplicado por un coeficiente que se había llevado por delante la crisis inmobiliaria– frente a una verdad material incontrovertible y notoria: el Banco de Santander se había desprendido de esos pisos vendiéndolos a 60.000 €, cuando pocos años antes la promotora –absorbida por el Banco– los había venido comercializando a más del triple de esa cifra. La consecuencia inmediata fue la desautorización general –también como meros valores recomendados– de las disposiciones reglamentarias autonómicas, como correlato de una precipitada lectura de la jurisprudencia del Supremo al respecto. La derivada legislativa ha sido aún peor: la consagración de los valores de referencia de los inmuebles como base imponible de los impuestos patrimoniales.... siempre que sean menores a cualquier otro del que llegue a tener conocimiento la Administración.

23 STS 39/2021, de 21 de enero (ECLI:ES:TS:2021:110), FJ 6º. Si ya con anterioridad se había entendido que esa visita personal del perito a la finca debiera de ser lo habitual (STS 14/2016, de 18 de enero; ECLI:TS:2016:14) ahora se había llegado a decir que si no se hace se habrá de motivar debidamente el por qué.

Dicho de otro modo, es tan evidente que el perito o funcionario para realizar su trabajo debidamente ha de examinar personalmente el inmueble que, de no hacerlo, tendría que justificar de forma racional y suficiente el por qué. De modo que, automáticamente, la falta de explicación al respecto comporta que la comprobación de valor es irregular y no está suficientemente motivada.

Pues bien, con la reforma operada tal cosa ya no será necesaria en el caso de los bienes inmuebles que tengan asignado un valor de referencia –que serán la inmensa mayoría de los encaminados a comprobar el valor de un bien– pues el propio texto legal delimita con precisión el objeto de la eventual impugnación –que no comprobación– y el modo de llevarse a cabo.

El objeto de la impugnación será, en adelante, la determinación del valor de referencia del inmueble, que ese, y no otro, es su valor, la base imponible, a los efectos del tributo. El modo de llevarse a cabo será mediante la elaboración de un informe por el Catastro cuya motivación –por disposición legal expresa– estará limitada a integrar las alegaciones y pruebas del contribuyente en el tenor de la resolución de la que trae causa la fijación inicial del valor de referencia.

Ciertamente, la jurisprudencia del Supremo había venido afirmando que «el establecimiento de coeficiente multiplicadores sobre el valor catastral no satisface las exigencias para el establecimiento del valor real de los inmuebles que, en el impuesto que nos ocupa, constituye la base imponible reveladora de capacidad económica indirecta»²⁴.

Pues bien, ya no lo podrá decir más²⁵, al menos respecto de aquellos inmuebles a los que se asigne un valor de referencia. Ahora la base imponible del ISD y del ITPAJD para los bienes inmuebles ya no es su «valor real», sino su «valor», que, cuando lo tenga, será el que el Catastro identifique y asigne como «de referencia». Valor que no se fija mediante una comprobación de valores, sino por el Catastro y conforme a las reglas que lo regulan. El contribuyente única y exclusivamente podrá aspirar a que se coteje –en el marco de una rectificación de la autoliquidación, de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa– que el Catastro ha calculado debidamente –de conformidad con unas normas reglamentarias a la fecha desconocidas– el susodicho valor de referencia. Nada más. Se acabó el art. 134 LGT, los medios del art. 57 LGT, la intervención de peritos y la tasación pericial contradictoria.

La STS de 26 de noviembre de 2015²⁶ resume de forma exhaustiva y precisa la doctrina del Alto Tribunal²⁷ –continúa y reiterada en otras muchas que en la

24 *Ibidem*, FJ 1º.

25 «El cambio legislativo en la base imponible del impuesto impide aplicar unos criterios jurisprudenciales que se concibieron para el valor real, pero que devienen inadecuados para el valor de referencia, que no deja de ser un valor indicativo» VARONA ALABERN (2021:37).

26 STS 5306/2015, de 26 de noviembre (ECLI:TS:2015:5306).

27 «...ha dicho con constancia y reiteración la jurisprudencia de este Tribunal Supremo que el acto de determinación del valor real de los bienes inmuebles comprobados por la Administración –que, por ende, corrige o verifica los valores declarados por el interesado como precio o magnitud del negocio jurídico llevado a término– ha de ser: a) singularizado; b) motivado; y c) fruto de un examen del inmueble, normalmente mediante visita al lugar (véanse, por todas, las sentencias de 29 de marzo de 2012, recurso de casación para unificación de doctrina –recurso n.º 34/2010–; de 18 de junio de 2012 –recurso de casación n.º 224/2009–; y de 26 de marzo de 2014 –recurso de casación n.º 3191/2011–).» STS 843/2018, FJ 3º.3.1.h).

misma se citan— sobre los requisitos que deben de concurrir en la comprobación del valor de un inmueble realizada por un perito para que se considere ajustada a Derecho, motivada de forma que quede garantizado el derecho de defensa del contribuyente²⁸:

- i) El principal es la individualización de la comprobación, justificando de forma detallada por qué se han utilizado unos coeficientes, y no otros, con mención de las características específicas del bien objeto de valoración que se han tenido en cuenta al efecto;
- ii) Identificación precisa de los testigos o muestras empleados en el juicio de comparabilidad —cuando se haya utilizado este medio, lo que es habitual— e incorporación al expediente de las operaciones de referencia que se han tenido en cuenta, debidamente anonimizadas o mediante un certificado de otro funcionario distinto del perito actuante que acredite su veracidad;
- iii) Reconocimiento personal del bien objeto de valoración o, en caso contrario, justificación racional y suficiente de por qué tal visita resultaba innecesaria.

Esta doctrina mantendrá su vigencia para otro tipo de bienes cuya valoración se lleve a cabo por un perito, en el marco de un procedimiento del art. 134 LGT y aplicando los medios previstos en el art. 57 LGT. No para los bienes inmuebles que tengan asignado un valor de referencia. Tampoco en aquellos casos —que no serán infrecuentes en los supuestos de ISD fuertemente bonificados, que no son pocos— en los que el valor declarado sea superior al de referencia, transformándose así en base imponible objetiva del tributo²⁹.

De hecho, la ley restringe la facultad de comprobación de las Administraciones tributarias a estos efectos. Solicitada la rectificación de la autoliquidación,

28 «Para que la motivación sea eficaz la Administración ha de expresar los criterios seguidos, los datos fácticos tenidos en cuenta, los procedimientos concretos de aplicación, ponderación, actualización, extrapolación o individualización, todo ello glosado de un modo sucinto, pero suficiente, completo y adecuado para poder tomar cabal conocimiento de las operaciones realizadas por el perito de la Administración y poder verificar su corrección.» STS 5306/2015, FJ 4º.2.

29 Es bien sabido que el efecto inducido que esta circunstancia ha proyectado sobre la tributación de las plusvalías —no estando sujeta a gravamen la llamada «del muerto»— en los impuestos estatales sobre la renta, ha llevado al legislador a limitar el valor de adquisición a tener en cuenta en estos casos al de «mercado» del bien inmueble (art. 36 LIRPF). En el supuesto de que la AEAT pusiera en entredicho que un «valor declarado» en ISD es superior al de mercado, debería de iniciar un procedimiento de comprobación de valores verdaderamente singular, pues debería de encaminarse a demostrar que la base imponible del ISD, definida en ese impuesto como «valor»... de mercado («el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas» art. 9.2 LISD) era superior al «valor de mercado», a efectos del IRPF. Estamos, pues, ante una antinomia de manual y ante una estanciedad verdaderamente singular. A efectos de ISD se tendrá por base imponible incontrovertible —ni siquiera sujeta a comprobación— el «valor declarado», admitiendo el texto legal, sin despeinarse, que pueda ser superior al de «mercado». A efectos del IRPF, por el contrario, no se podrá trasladar al mismo ese «valor» —que se ha tenido por bueno para liquidar otro impuesto— sino que se habrá de partir como valor de adquisición del de «mercado». Habida cuenta de que, como es obvio, no estamos ante un mercado regulado, uniforme, objetivo y transparente. Todo ello en el seno de un mismo «sistema tributario» que se supone que debiera de ser coherente y justo. Tiendo a pensar que no proliferarán este tipo de procedimientos y que, de instruirse, darán lugar a encendidas controversias, agitadas fases de prueba y, con toda probabilidad, jugosos litigios.

o impugnada la liquidación provisional por el contribuyente, la Administración autonómica se deberá de limitar a solicitar de la Dirección General del Catastro el preceptivo informe –vinculante, salvo que se inste por un órgano económico-administrativo– cuyo contenido deberá de limitar su motivación al cotejo de la adecuada aplicación al bien inmueble –atendidas las alegaciones y prueba presentada por el interesado– de la resolución en la que se haya enmarcado la aprobación del valor de referencia del inmueble, que es lo que ahora constituye la base imponible del impuesto.

No siendo calificable el informe de la Dirección General del Catastro, propiamente, como dictamen pericial y no estando enmarcado en un procedimiento de comprobación de valores, en sentido estricto, no resultaría aplicable al mismo la doctrina del Supremo sobre las exigencias de motivación de esta tipología de comprobaciones.

El objeto de comprobación tampoco será determinar el «valor» (de mercado) del inmueble, sino ajustar, en su caso, el valor de referencia contrastando las alegaciones de las partes con «los módulos de valor medio, factores de minoración y demás elementos precisos para su determinación aprobados». Es lo único que tendrá que probar la Administración. A partir de ahí, sería el contribuyente quien tendría que probar –cosa verdaderamente ardua– que ese valor de referencia no está alineado con el «valor»... de mercado del bien inmueble³⁰.

Al menos esta da la impresión que fuera la voluntad de una reforma que trastoca por completo el marco normativo vigente:

- i) Fijar unos valores de referencia –pretendidamente individualizados– acompasados a las variaciones del mercado inmobiliario que aporten un marco aplicativo de mayor certidumbre que el actual;
- ii) Trasladar al Catastro la responsabilidad de su gestión, aprobación, y publicidad, así como la realización coordinada de informes preceptivos –y en algunos casos vinculantes– en todo el territorio nacional, al hilo de las impugnaciones que contra los mismos se pudieran suscitar;
- iii) Simplificar la motivación de las resoluciones de las impugnaciones acotando su objeto a la determinación de dicho valor administrativo de referencia, de conformidad con los informes emitidos por el Catastro;
- iv) Excluir del procedimiento de comprobación de valores lo que, hasta la fecha, había sido su objeto principal, el de los inmuebles, restringiendo legalmente la facultad de las Administraciones tributarias para tramitarlo y, por lo tanto, la de los contribuyentes para instarlo.

30 «La motivación no tiene que ser tan rigurosa como la que se exige en el valor comprobado, ya que ahora no se trata de precisar un concepto jurídico indeterminado (valor real, valor de mercado), sino que estamos ante un valor calculado de forma masiva, concreto y objetivo que el legislador ha elegido como base imponible de determinados tributos. Por ello, no será necesaria la inspección ocular que se puede exigir para calcular el valor comprobado, ni tampoco la singular intervención del actuario que evite aquel automatismo contrario a una comprobación de valores, sino que basta que se ofrezcan los datos más relevantes que permitan conocer cómo se ha calculado el valor de referencia. Una vez cumplido este extremo, corresponderá al contribuyente probar que este valor supera al de mercado o que no se ha calculado correctamente, es decir, primero debe motivar la Administración y después corresponderá al contribuyente justificar su pretensión.» VARONA ALABERN (2021:38).

5. A modo de conclusiones

Siguiendo el siempre acertado criterio de la Dra. Espejo Poyato, al que más arriba se hacía mención, sobre la valoración tributaria, para los inmuebles en este caso en los impuestos patrimoniales, lo deseable sería:

- i) «Unidad en lo posible», luego valoración distinta, catastral, para el uso (IP/ IBI), y «real» o «de mercado» para la transmisión (ITP/ISD)³¹;
- ii) «Variedad en lo inevitable», tomando el de «referencia del mercado inmobiliario» como tal –una utilísima orientación, que no un automatismo– tanto para el contribuyente como para la Administración, cuando se sujeta a gravamen una transmisión, onerosa o lucrativa;
- iii) «Coordinación en todo caso», gestionando dichos valores de modo homogéneo en todo el territorio nacional por el Catastro, en colaboración con las Comunidades autónomas, los entes locales y otros operadores oficiales y privados del mercado inmobiliario.

No es esto lo que se ha hecho. Probablemente con el objetivo de hacer frente a las exigencias de calidad en la comprobación de valores derivadas de la jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha reenviado la caracterización de la base imponible de los tres impuestos a una magnitud objetiva gestionada desde el Catastro.

De forma que, tratándose de inmuebles, la eventual comprobación de valores no discurrirá ya –salvo en fase económico-administrativa o contencioso administrativo– por los cauces del art. 134 LGT y aplicando los medios previstos en el art. 57 LGT, sino mediante el rígido procedimiento de determinación previsto en los arts. 9 LISD y 10 LITPAJD, recurriendo al informe preceptivo, y vinculante para las Administraciones actuantes, del Catastro.

A tenor del desarrollo reglamentario del sistema y de su aplicación práctica podrá evaluarse si se cumplen tales objetivos, o no, y si la jurisprudencia no expande a los informes del Catastro las exigencias de motivación que ha venido

31 Se ha querido prescindir aquí, por desbordar el objeto de esta colaboración, del estado de abandono legislativo que, desde 2017, aqueja al IIVTNU, directamente relacionado con los problemas de valoración de los inmuebles abordados por la Ley 11/2021 para otros impuestos. Asentados los valores de referencia, serían los adecuados para reconstruir la base imponible de este impuesto local de un modo razonable. Es más, probablemente lo más operativo, sencillo, eficiente y económico sería reinventarlo como un recargo municipal sobre los impuestos estatales que gravan la renta. No hay noticia de que algo así se haya llegado a considerar. Es más, tampoco se advierte –salvo error u omisión– que haya intención alguna de reformar el impuesto, en uno u otro sentido, a pesar de la colosal conflictividad y problemas aplicativos graves que desde 2017 viene generando. En una reciente columna de «la AEDAF opina» en *Expansión*, de 14 de julio de 2021, se resumía el devenir del IIVTNU titulándolo como «La tragicomedia del impuesto municipal sobre la plusvalía». ¿No se podría haber aprovechado la Ley 11/2021 para bajar el telón de este insólito sainete jurisprudencial que, ya desde hace más de cuatro años, tiene en jaque a los responsables de gestionar las Haciendas locales y completamente desconcertados tanto a los contribuyentes como a sus asesores? *Cfr.* para tratar de entender el embrollo PAGÈS I GALTÈS (2020)

predicando respecto de los dictámenes periciales en sede de comprobación de valores.

Un efecto colateral, verdaderamente singular, que previsiblemente se puede derivar de este novedoso modo de remitir la base imponible del impuesto a un valor administrativo determinado y publicado por el Catastro es que, una vez que estos sean consultables en su sede electrónica, con carácter individualizado —está por ver cómo— pudieran venir a condicionar los precios en el mercado inmobiliario, con tendencia a la baja por cuanto el valor de referencia incorpora en su configuración un factor objetivo de reducción respecto al de mercado.

Difícilmente, aun mediando causas objetivas, los particulares van a acordar una contraprestación menor a la publicada como valor de referencia —en transacciones onerosas— a sabiendas de que la liquidación tributaria tomará éste como base imponible del ITPAJD adeudado. Con mayor razón, en el ISD los herederos y legatarios se ajustarán a los valores de referencia, salvo que estén en condiciones de evidenciar con toda claridad que se ha cometido un error flagrante en su determinación.

Al menos el valor de referencia de mercado se acompañará presumiblemente mejor a los vaivenes del mercado inmobiliario y procurará un mapa territorial más homogéneo de valoraciones, y mejor coordinado que el actual, integrando —en línea de principio— características y coyunturas específicas de cada inmueble. Principal virtud de la reforma.

Es un avance, sin duda. Mejor hubiera sido, seguramente, que se hubiese mantenido —tal y como estaba previsto en el anteproyecto de ley— como lo que debiera ser, una mera referencia, manteniéndose el valor real como definición de la base imponible y dejando un espacio razonable al juego de una ajustada comprobación de valores —individualizada y precisa, como exige el Supremo— cuando fuera necesario. Manteniéndose al margen, además al Impuesto sobre el Patrimonio, que seguramente estaría mejor alineado con su homónimo local, el IBI, en torno a los valores catastrales.

Luces y sombras, pues, que solo el tiempo desvelará qué panorama dejarán a su paso, al desplegarse en los impuestos concernidos por la reforma, y en otros no directamente mencionados.

6. Bibliografía

DEL BLANCO GARCÍA, A. (2019): «Hacia un nuevo valor inmobiliario de referencia» *Quincena Fiscal*, núm. 9.

ESPEJO POYATO, I. (1990): «¿Es posible un valor unitario? La valoración de inmuebles en el Derecho tributario español». *CT: Catastro*, núm. 5.

PAGÈS I GALTÉS, J. (2020): Régimen de la devolución de ingresos y responsabilidad patrimonial en el impuesto municipal de plusvalía, *Atelier*.

PATON GARCÍA, G. (2021): «Causas y posibles efectos de la dualidad en la valoración de inmuebles. ¿Es el valor de referencia la solución?», *Civitas, Revista española de Derecho financiero*, núm. 190.

ROZAS, J.A. (2021): «¿Un valor unitario tributario?». *BIT Plus*, núm. 255, pp. 4-6.

VARONA ALABERN, J.E. (2021): «El valor de referencia en el Proyecto de Ley de Medidas de Protección y Lucha contra el Fraude Fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, núm. 458, pp. 5-50.