



# Análisis de la estimación por referencia a los valores que figuran en registros oficiales de carácter fiscal como medio de comprobación de valores

**Antía García Fernández**

*Inspectora de Hacienda del Estado  
Doctora en Derecho. Universidad de Vigo*

## Extracto

Este trabajo tiene por objeto el estudio de la estimación por referencia a los valores que figuran en registros oficiales de carácter fiscal. Se trata de uno de los medios de comprobación más extendidos puesto que permite un alto grado de automatización de las comprobaciones de valor. De esta automatización se derivan la mayor parte de los problemas que en la práctica presenta la aplicación de este medio de comprobación de valor.

Para aproximarnos a la estimación por referencia a los valores que figuren en registros oficiales de carácter fiscal comenzaremos por estudiar su marco normativo general. A continuación, analizaremos la normativa autonómica de desarrollo del mismo. Finalmente, examinaremos la doctrina jurisprudencial en la materia, deteniéndonos especialmente en la contenida en los cuatro fallos del Tribunal Supremo de este mismo año, en los que el Alto Tribunal cambia su posicionamiento.

**Palabras clave:** comprobación de valores; procedimientos tributarios; valoraciones indiciarias; doctrina del Tribunal Supremo.

Fecha de entrada: 07-09-2018 / Fecha de aceptación: 25-09-2018 / Fecha de revisión: 05-11-2018

**Cómo citar:** García Fernández, A. (2019). Análisis de la estimación por referencia a los valores que figuran en registros oficiales de carácter fiscal como medio de comprobación de valores. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 430, 111-134.





# Analysis of the estimation by reference to the values that appear in official fiscal records as a mean of verification of values

Antía García Fernández

## Abstract

The purpose of this paper is to study the estimation by reference to the values that appear in official fiscal records. It is one of the most widespread mean of verification because it allows a high degree of automation of value checks. This automation is the cause of the most of the problems that the application of this mean of value verification presents in practice.

To approach to the estimate by reference to the values that appear in official fiscal registers, we will begin by studying its general normative framework. Next, we will analyze the autonomic regulations of its development. Finally, we will analyze the jurisprudential doctrine on the matter, stopping especially in that contained in the four decisions of the Supreme Court this year, in which the High Court changes its position.

**Keywords:** verification of values; tax procedures; indexical valuations; Supreme Court's doctrine.

**Citation:** García Fernández, A. (2019). Análisis de la estimación por referencia a los valores que figuran en registros oficiales de carácter fiscal como medio de comprobación de valores. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 430, 111-134.





## Sumario

1. Marco normativo y desarrollo reglamentario de este medio de comprobación de valor
2. Normativa autonómica de desarrollo de este medio de comprobación de valores: especialidades
3. La doctrina jurisprudencial relativa a este medio de comprobación de valor. Situación anterior a 2018
4. Los recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo de 2018 en relación con la estimación por referencia a los valores que figuran en registros oficiales de carácter fiscal
5. Conclusiones

Referencias bibliográficas

**Nota:** Este trabajo se basa en la tesis doctoral presentada en la Universidad de Vigo en noviembre de 2017 titulada «La comprobación de valores en el ámbito tributario», la cual ha obtenido a través del Instituto de Estudios Fiscales el Premio Fernando Sainz de Bujanda 2018, para tesis doctorales en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario.

En este trabajo nos vamos a ocupar de uno de los medios de comprobación cuyo uso se ha extendido más en los últimos tiempos. Nos estamos refiriendo a la estimación por referencia a los valores que figuran en registros oficiales de carácter fiscal.

Su rápida implantación se ha debido a que permite un grado de automatización bastante elevado de las comprobaciones de valor. Y precisamente esta automatización, que constituye la clave de su éxito, se encuentra en la base de los problemas que en la práctica se derivan de su aplicación.

Para aproximarnos a la estimación por referencia a los valores que figuren en registros oficiales de carácter fiscal, comenzaremos por estudiar su marco normativo general, tanto legal como reglamentario. A continuación, analizaremos la normativa autonómica de desarrollo del mismo que, como se podrá comprobar, presenta algunas singularidades destacables.

Finalmente, examinaremos en los dos epígrafes finales la doctrina jurisprudencial en la materia, deteniéndonos especialmente en la contenida en cuatro fallos recientes del Tribunal Supremo, en los que el Alto Tribunal cambia su posicionamiento, pasando a considerar que este medio de valoración al que nos estamos refiriendo no es ni idóneo ni adecuado para determinar el valor real de los inmuebles.

## 1. Marco normativo y desarrollo reglamentario de este medio de comprobación de valor

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), recogió entre los distintos métodos de valoración en ella previstos uno consistente en la «estimación por referencia a los valores que figuren en registros oficiales de carácter fiscal»<sup>1</sup>. No se trata de una innovación de este texto legal. El artículo 52.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, recogía entre los medios de valoración que podían ser empleados por la Administración la «capitalización o imputación 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».

La LGT segregó este medio de valoración en dos, por un lado, la capitalización o imputación de rendimientos; por otro, la estimación por los valores que figuren en registros oficia-

---

<sup>1</sup> No se debe confundir este medio de valoración con los dictámenes periciales en los que se utiliza información o normativa catastral.

les de carácter fiscal, a cuya redacción se añade la locución «por referencia» para, de este modo, permitir la aplicación de coeficientes al valor catastral para determinar el valor real<sup>2</sup>.

El uso de este medio de comprobación de valor pronto se generalizó puesto que le permitía a la Administración obrar de forma bastante automática, aunque prescindiendo del rigor propio del dictamen pericial, llegando a convertirse en uno de los sistemas de valoración más utilizados por las Administraciones autonómicas al permitir el tratamiento masivo de los procedimientos de comprobación de valores, en aras de una mayor eficiencia administrativa (Toribio Bernández, 2017, p. 184).

La redacción inicial del artículo 57.1 b) de la LGT fue modificada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal<sup>3</sup>, la cual añadió un segundo párrafo al citado artículo, en el que se indica que «dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el catastro inmobiliario». A través de esta reforma el legislador pretendió facilitar la aplicación del método de valoración a que nos estamos refiriendo y así evitar la litigiosidad derivada de las valoraciones realizadas a través de dictámenes periciales, los cuales no suelen arrojar como resultado una cifra exacta, incontrovertible o, al menos, razonablemente previsible<sup>4</sup>.

Cabe llamar la atención sobre el último inciso del artículo 57.1 b) de la LGT en el que se indica que en el caso de que la comprobación de valores tenga por objeto un bien inmueble, el valor que se tomará como referencia será el que figure en el catastro inmobiliario, esto es, el valor catastral. Este aparece definido en el artículo 22 del Real Decreto legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario<sup>5</sup>, en virtud del cual «el valor catastral es el determinado objetivamente para cada bien inmueble a partir de los datos obrantes en el catastro inmobiliario y estará integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones»<sup>6</sup>.

<sup>2</sup> Hasta ese momento los tribunales admitían la utilización del valor catastral como valor comprobado, pero no permitían el empleo de coeficientes multiplicadores (*vid.* STSJ de la Comunidad Valenciana 520/2002, de 20 de abril).

<sup>3</sup> *Vid.* BOE núm. 286, de 30 de noviembre de 2006.

<sup>4</sup> *Vid.* SSTS 639/2017, de 6 de abril (NFJ066289), y 640/2017, de 6 de abril (NFJ066285).

<sup>5</sup> *Vid.* BOE núm. 58, de 8 de marzo de 2004.

<sup>6</sup> Las previsiones del artículo 22 han de completarse con las del artículo 23 del citado cuerpo legal, en el que se indica lo siguiente: «1. Para la determinación del valor catastral se tendrán en cuenta los siguientes criterios:

La elección del valor catastral como valor de referencia para los bienes inmuebles responde sin duda al hecho de que, tal y como indica Aguado Fernández (2002, p. 129), el valor catastral es un valor universal y constante, en el sentido de que «afecta a todos los bienes inmuebles y todos deben tener en cualquier momento un valor que responda a su situación. No ocurre así en otras valoraciones fiscales en las que la asignación y utilización del valor (por ejemplo, en transmisiones patrimoniales) está ligado a un momento determinado (cuando se produce la transmisión). El valor catastral siempre existe, no se asigna para liquidar un tributo, sino que debido a su existencia se liquidan determinados tributos».

En cuanto a la posible existencia de un conflicto de competencias entre Estado y comunidades autónomas fruto de la elección del valor catastral como valor de referencia, podemos destacar la doctrina mantenida por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre (NFJ008394)<sup>7</sup>, ante el recurso presentado por la Generalitat catalana, en la que se indica que la institución del catastro es común e indispensable para la gestión de diversas figuras tributarias del Estado y de otros tributos propios de las comunidades autónomas y de las corporaciones locales.

El artículo 57.1 b) de la LGT ha sido objeto de desarrollo reglamentario por los artículos 158.1 y 160.3 a) del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT). En el primero de los citados artículos se indica que «la aplicación del medio de valoración consistente en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal a que se refiere el artículo 57.1 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, exigirá que la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de tiempo de validez hayan sido objeto de aprobación y publicación por la Administración tributaria que

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

2. El valor catastral de los inmuebles no podrá superar el valor de mercado, entendiendo por tal el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas, a cuyo efecto se fijará, mediante orden del Ministro de Hacienda, un coeficiente de referencia al mercado para los bienes de una misma clase.

En los bienes inmuebles con precio de venta limitado administrativamente, el valor catastral no podrá en ningún caso superar dicho precio».

<sup>7</sup> Vid. BOE núm. 17, de 20 de enero de 2000.

los vaya a aplicar. En el ámbito de competencias del Estado la aprobación corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda mediante orden».

Por tanto, para que se pueda aplicar este medio de valoración, es necesario que se haya aprobado y publicado por la Administración competente para la gestión del impuesto la metodología utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, con indicación del periodo de tiempo en el que dicha metodología será aplicable. *A contrario sensu*, debemos entender que, en ausencia de dicha normativa, no se podrá emplear este medio de comprobación. Por su parte, el artículo 160.3 a) del RGAT concreta los requisitos de motivación que debe reunir la comprobación de valores en caso de que se opte por este medio de comprobación. Así, «en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal deberá especificarse el valor tomado como referencia y los parámetros, coeficientes y demás elementos de cuantificación utilizados para determinar el valor».

## 2. Normativa autonómica de desarrollo de este medio de comprobación de valores: especialidades

Tal y como hemos indicado anteriormente, cuando la Administración competente para la gestión de un impuesto desee aplicar el medio de comprobación de valores a que nos estamos refiriendo, deberá proceder a la aprobación y regulación de la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de tiempo de validez de los mismos. Se trata de una exigencia lógica que facilita el conocimiento de las razones de la decisión, lo que permite al obligado decidir acerca de una posible interposición de un recurso, y al órgano jurisdiccional ejercer su función enjuiciadora (Alguacil Marí, 1999, p. 283), encontrándose íntimamente relacionada con algunos principios constitucionales como el de interdicción de la arbitrariedad, el de seguridad jurídica, ambos recogidos en el artículo 9.3 de la Constitución española (CE), el principio de igualdad del artículo 14 de la CE o el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la CE (Gil Cruz, 2003, p. 23).

Y ya que a falta de la regulación a la que nos acabamos de referir no sería posible aplicar este medio de valoración, han sido varias las comunidades autónomas que, sobre la base de las facultades legalmente reconocidas para regular aspectos de gestión y liquidación en relación con los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados<sup>8</sup>, han regulado este medio de comprobación de valores en el ámbito de los tributos cedidos.

---

<sup>8</sup> Vid. artículos 48.2 y 49.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE núm. 309, de 19 de diciembre de 2009).

Así, la Comunidad Autónoma de Andalucía prevé expresamente esta forma de comprobación de valores en el artículo 50.2 del Decreto legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos<sup>9</sup>, cuyo contenido se desarrolla en la Orden de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de 18 de julio de 2016, por la que se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos a efectos de la liquidación de los hechos imponible de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones; se establecen las reglas para la aplicación de los mismos y se publica la metodología seguida para su obtención<sup>10</sup>.

En cuanto a la Comunidad Autónoma de Aragón, la aplicación de este medio de comprobación de valores se encuentra prevista en la Orden de 23 de agosto de 2012, del Consejero de Hacienda y Administración Pública, por la que se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos, a efectos de liquidación de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones, sobre los hechos imponible devengados o que se devenguen durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012, se establecen las reglas para la aplicación de los mismos y se publica la metodología seguida para su obtención<sup>11</sup>, cuyo contenido se ha actualizado en virtud de la Resolución de 6 de junio de 2018, del director general de tributos, por la que se actualizan, para el ejercicio 2018, los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos ubicados en ciertos municipios de relevancia turística, a efectos de la liquidación de los hechos imponible de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones<sup>12</sup>.

<sup>9</sup> «Cuando se utilice el medio referido en el artículo 57.1 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el valor real de los bienes inmuebles de naturaleza urbana se podrá estimar a partir del valor catastral que figure en el correspondiente registro fiscal. A tal efecto, al valor catastral actualizado a la fecha de realización del hecho imponible se le aplicará un coeficiente multiplicador que tendrá en cuenta el coeficiente de referencia al mercado establecido en la normativa reguladora del citado valor y la evolución del mercado inmobiliario desde el año de aprobación de la ponencia de valores.

Por Orden de la Consejería competente en materia de Hacienda se publicarán anualmente los coeficientes aplicables al valor catastral y la metodología seguida para su obtención. La Orden del año anterior se considerará automáticamente prorrogada, en todos sus términos, hasta la entrada en vigor de la nueva» (vid. BOJA, núm. 123, de 27 de junio de 2018).

<sup>10</sup> Vid. BOJA núm. 148, de 3 de agosto de 2016.

<sup>11</sup> Vid. BOA núm. 172, de 4 de septiembre de 2012. Cabe destacar que se excluyen del ámbito de aplicación de esta orden los inmuebles ubicados en el municipio de Zaragoza, dada la complejidad técnica y la diversidad urbanística de las fincas ubicadas en el mismo, esto sin perjuicio de que los coeficientes puedan servir como referencia para los municipios de su entorno periurbano en función de su especial desarrollo urbano o de su crecimiento poblacional.

<sup>12</sup> Vid. BOA núm. 118, de 20 de junio de 2018.

El Principado de Asturias también ha previsto la aplicación de la estimación por referencia a los valores que figuren en registros oficiales de carácter fiscal en el Decreto 121/2013, de 27 de diciembre, por el que se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos, a efectos de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones, así como la metodología seguida para su obtención, la cual podrá ser aplicada para calcular el valor de viviendas y sus anejos, garajes y trasteros, oficinas, almacenes, naves industriales y locales comerciales<sup>13</sup>. Los coeficientes se han actualizado para el ejercicio 2018 mediante Resolución de 21 de diciembre de 2017, de la Consejería de Hacienda y Sector Público<sup>14</sup>.

En cuanto a Canarias, el artículo 22.2 de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias<sup>15</sup>, prevé que la consejería competente en materia de Hacienda publique anualmente los coeficientes aplicables y la metodología que se ha seguido para su obtención. Dicha publicación se contiene en la Orden de la Consejería de Hacienda de 15 de mayo de 2018, por la que se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos a efectos de la liquidación de los hechos imposables del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y del impuesto sobre sucesiones y donaciones que se devenguen desde la entrada en vigor de la presente Orden hasta el día 31 de diciembre de 2018, se establecen las reglas para la aplicación de los mismos y se publica la metodología seguida para su obtención<sup>16</sup>.

El marco normativo que permite la aplicación de este medio de comprobación de valor en la Comunidad Autónoma de Cantabria lo constituyen, fundamentalmente, la Orden HAC/51/2015, de 29 de diciembre, por la que se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos a efectos de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones para el año 2016, se establecen las reglas para la aplicación de los mismos y se publica la metodología seguida para su obtención<sup>17</sup>, y la Resolución de la Agencia Cántabra de Administración Tributaria de 2 de enero de 2018, por la que se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos a efectos de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones para el año 2018<sup>18</sup>, que actualiza aquella.

<sup>13</sup> Vid. BOPA núm. 301, de 31 de diciembre de 2013.

<sup>14</sup> Vid. BOPA núm. 299, de 29 de diciembre de 2017.

<sup>15</sup> Vid. BOIC núm. 243, de 18 de diciembre de 2006.

<sup>16</sup> Vid. BOIC núm. 98, de 22 de mayo de 2018.

<sup>17</sup> Vid. BOC extraordinario núm. 100, de 31 de diciembre de 2015.

<sup>18</sup> Vid. BOC núm. 5, de 8 de enero de 2018.

También encontramos un reconocimiento expreso de este medio de comprobación en Extremadura, en el artículo 89 del Decreto legislativo 1/2018, de 10 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado<sup>19</sup>, cuyo contenido se desarrolla en la Orden de 12 de diciembre de 2017 por la que se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos, radicados en la Comunidad Autónoma de Extremadura, a efectos de la liquidación de los hechos imponible de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones, que se devenguen en el año 2018, se establecen las reglas para su aplicación y se publica la metodología para su obtención<sup>20</sup>.

Igualmente se prevé su aplicación para Galicia en el artículo 27.2 del Decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado<sup>21</sup>, así como en la Orden de la Consellería de Hacienda de 28 de diciembre de 2015, por la que se regulan los medios de comprobación del valor de los bienes inmuebles a utilizar, de los previstos en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el ámbito de los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, así como la normativa técnica general<sup>22</sup>.

<sup>19</sup> «1. A los efectos de los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, y de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 134 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Consejería competente en materia de Hacienda podrá publicar los coeficientes multiplicadores en aplicación del medio de comprobación regulado en el artículo 57.1 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como proceder a su actualización y modificación. Cuando el obligado tributario hubiere declarado utilizando los valores publicados estará excluida la actividad de comprobación.

2. De conformidad con el citado artículo 134.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a los efectos de los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, cuando la Administración tributaria utilice el medio referido en el artículo 57.1 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, podrá comprobar, conforme a los valores publicados a que se refiere el punto 1 anterior, los valores declarados por los contribuyentes.

3. En lo que respecta a los inmuebles de naturaleza urbana, con exclusión de los solares, su valor real se estimará aplicando sobre el valor catastral correspondiente al ejercicio en que se produzca el hecho imponible el coeficiente multiplicador que se determine en la normativa publicada por la Consejería competente en materia de Hacienda.

La aplicación de los coeficientes multiplicadores sobre el valor catastral se realizará de forma automática por las Oficinas Gestoras cuando realicen actuaciones de comprobación en los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados». (Vid. DOE, núm. 99, de 23 de mayo de 2018).

<sup>20</sup> Vid. DOE núm. 240, de 18 de diciembre de 2017.

<sup>21</sup> Vid. DOG núm. 201, de 20 de octubre de 2011.

<sup>22</sup> Vid. DOG núm. 248, de 30 de diciembre de 2015.

Por último, también se podrá aplicar este medio de comprobación de valores en la Comunidad Valenciana. La disposición final segunda de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos<sup>23</sup>, habilita al conseller competente en materia de Hacienda para aprobar y publicar los coeficientes multiplicadores a que se refiere la letra b) del apartado 1 del artículo 57 de la LGT. Fruto de esta habilitación se ha aprobado la Orden 25/2017, de 22 de diciembre, de la Consellería de Hacienda y Modelo Económico, por la que se establecen los coeficientes aplicables en 2018 al valor catastral a los efectos de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones, así como la metodología empleada para su elaboración y determinadas reglas para su aplicación<sup>24</sup>.

Especial mención merece el régimen jurídico de este medio de comprobación en Cataluña. La Generalitat aprueba anualmente una instrucción para la comprobación de los valores inmuebles en los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones. Según esta instrucción, la aplicación de los coeficientes multiplicadores a los valores catastrales nos permite conocer qué comprobaciones tendrán carácter prioritario. Esto es lo que podemos denominar como «sistema de valores orientadores» (Marcos Cardona, 2002, p. 70), en el sentido de que entienden que el valor catastral es una especie de valor mínimo a declarar por los contribuyentes, utilizándolo para discriminar las declaraciones prioritarias de las que no lo son a los efectos de la comprobación de valor.

Debemos preguntarnos qué ocurre cuando, por ajustarse el valor declarado al contenido de la instrucción, una comprobación de valor deja de tener carácter prioritario. Es decir, debemos preguntarnos si, teniendo en cuenta las previsiones de la LGT<sup>25</sup> y del RGAT<sup>26</sup>, la utilización por el contribuyente de estos coeficientes determina directamente la exclusión de la comprobación de valores, por entender que se está declarando de acuerdo con los valores publicados por la Administración actuante en aplicación de uno de los medios previstos en el artículo 57.1 de la LGT.

Según Falcón y Tella (2007, p. 3), en estos casos no estaríamos ante una comprobación no prioritaria, sino directamente ante una comprobación imposible. No obstante, tal y como ha indicado al respecto el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, «el valor que asigna la instrucción a un bien inmueble tiene efectos clasificatorios en cuanto a determinar la prioridad de comprobación, mas no tiene efectos valorativos»<sup>27</sup>. Es decir, debemos entender que la Administración conserva la facultad de comprobar el valor declarado, no

<sup>23</sup> Vid. *DOCV* núm. 3153, de 31 de diciembre de 1997.

<sup>24</sup> Vid. *DOGV* núm. 8200, de 28 de diciembre de 2017.

<sup>25</sup> Vid. artículo 134.1 de la LGT.

<sup>26</sup> Vid. artículo 157.1 del RGAT.

<sup>27</sup> Vid. STSJ de Cataluña 1174/2015, de 13 de noviembre.

siendo de aplicación lo recogido en el artículo 134.1 de la LGT, en virtud del cual quedaría vedada la comprobación del valor por haberse declarado utilizando los valores publicados por la misma Administración en aplicación de alguno de los medios previstos en la LGT.

A juicio de Bonet Sánchez (2006, p. 4), parece como si en cierto modo una de las finalidades de la reforma de la LGT en materia de comprobación de valores fuese dar amparo legal a una actuación que venía siendo considerada por los tribunales como no ajustada a Derecho (Mochón López, 2008, p. 9).

Por último, debemos recordar que para que una Administración pueda iniciar un procedimiento de comprobación de valores ha de ser competente para ello, y dicha competencia se ha de determinar desde dos perspectivas, la material y la territorial. Y aunque los límites territoriales son especialmente problemáticos en el ámbito internacional, también pueden generar conflicto en el ámbito interno. Y así, por ejemplo, es necesario resolver el problema al que se enfrenta una comunidad autónoma al realizar la comprobación del valor de bienes o derechos que se encuentran radicados en otra comunidad autónoma. Sin perjuicio de la posibilidad de que una comunidad autónoma recabe la colaboración de la Administración del Estado o de otra comunidad autónoma<sup>28</sup>, algunas de las normas a que nos hemos referido anteriormente reconocen eficacia jurídica a los valores establecidos por otras comunidades autónomas para bienes inmuebles situados en su territorio. Concretamente esta posibilidad se reconoce por Andalucía, Aragón, Canarias, Extremadura y Galicia. No obstante, parecería razonable que, una vez que una comunidad autónoma se ha acogido a la posibilidad de acudir a este medio de comprobación de valor, pueda aplicar las disposiciones aprobadas al respecto por la comunidad autónoma competente por razón del territorio.

### **3. La doctrina jurisprudencial relativa a este medio de comprobación de valor. Situación anterior a 2018**

Tal y como hemos indicado anteriormente, estamos ante un medio de comprobación de valores a cuya aplicación se acogieron rápidamente desde un principio muchas Administraciones tributarias. Pero esta aplicación no ha estado exenta de polémica. Y así, inicialmente, los tribunales anularon este tipo de comprobaciones. A modo de ejemplo podemos citar la STS de 9 de abril de 2002 (rec. núm. 2133/2001), dictada en un recurso de casación en interés de ley frente a la STSJ de la Comunidad Valenciana 1647/2000, de 11 de diciembre, en la que el Alto Tribunal indicó que con la estimación por referencia a valores catastrales se estaban mezclando dos medios de comprobación, la estimación por los valores que figuran en un registro fiscal y precios medios de mercado. Pero pronto comenzaron a aparecer sentencias que cambiaban de criterio a medida que algunas comunidades autónomas em-

<sup>28</sup> Vid. artículo 61 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y de las ciudades con estatuto de autonomía.

pezaban a regular este medio de comprobación en el ámbito de los tributos cedidos, apoyándose para ello en los artículos 40.2 y 41.2 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, que, en los mismos términos que los artículos 48.2 y 49.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, vigentes en la actualidad, atribuían a las comunidades autónomas facultades para regular los aspectos de gestión y liquidación en relación con los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Por todas ellas traeremos a colación dos sentencias, la 639/2017 y la 640/2017, ambas de 6 de abril.

En dichas sentencias se indicaba que el medio de comprobación de valor a que nos estamos refiriendo nos lleva a un resultado objetivo, dado el carácter presuntivo tanto de la determinación del valor catastral como del coeficiente aplicable, sin que esto nos pudiese llevar a declarar inválido este medio de comprobación por no haberse modificado las leyes específicas de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y sobre sucesiones y donaciones, las cuales remiten al valor real como base imponible de dichos impuestos. Y ello porque estas valoraciones, índices o coeficientes solo gozan de una presunción de veracidad *iuris tantum*, de modo que los contribuyentes pueden demostrar que los mismos no se acomodan al valor determinado por la normativa del tributo.

Recuerda el Tribunal Supremo que la Administración goza de libertad en cuanto a la elección del medio a emplear y que, frente a esta libertad, el ciudadano, en caso de no estar conforme con el resultado de la comprobación administrativa, tiene la garantía de promover la tasación pericial contradictoria o de impugnar el acto de valoración y la liquidación mediante el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa, quedándole finalmente la vía judicial para demostrar que el valor asignado no corresponde al valor real.

Es decir, hasta ahora el Tribunal Supremo venía considerando que, en caso de que la aplicación del método de valoración a que nos estamos refiriendo nos llevase a la determinación de un valor que no se corresponde con el valor real, lo que procedería sería corregir la extralimitación, pero no la anulación con carácter general del sistema.

Recuerda además el Tribunal Supremo que la utilización de este medio de comprobación determina la necesidad de que la Administración justifique adecuadamente su elección y razone el resultado de la comprobación de modo que permita al contribuyente tener conocimiento de los datos que se han tenido en cuenta en relación con la referencia catastral del inmueble, el valor catastral en el año del hecho imponible, el coeficiente aplicado y la normativa en que se basa la Administración tributaria, al objeto de que pueda prestar su conformidad o rechazar la valoración.

Este criterio jurisprudencial fue acogido, con carácter general, por los diversos tribunales superiores de justicia<sup>29</sup>, los cuales fueron matizando el mismo, ajustándolo a las especialida-

<sup>29</sup> Vid. SSTSJ de Galicia 451/2017, de 11 de octubre, y 536/2017, de 20 de diciembre; SSTSJ de Extremadura 82/2018, de 27 de febrero; de Aragón 432/2017, de 20 de diciembre; de Castilla-La Mancha 258/2017,

des de las distintas normas autonómicas de desarrollo de este medio de valoración e incidiendo en determinados aspectos a los que no se referían las sentencias del Tribunal Supremo.

Especialmente prolija es la reciente STSJ de Castilla-La Mancha 2/2018, de 23 de enero<sup>30</sup>. En ella se indica que estamos ante un método de valoración que se basa en una habilitación legal expresa, circunstancia que impide a los tribunales cuestionarlo en sí mismo, salvo que se considere a la norma inconstitucional.

Continúa diciendo la sentencia que la ley ha auxiliado a la Administración en el problema a que se enfrenta en su ánimo de realizar valoraciones masivas con medios humanos insuficientes para hacerlo con una mínima solvencia. Para ello ha establecido una regla procedimental según la cual el valor determinado por los medios del artículo 57 de la LGT, aunque se trate de medios diferentes de un dictamen pericial y medios más bien abstractos y no apegados a la realidad concreta del bien valorado, suponen una presunción del valor real, y como es una presunción *iuris tantum* en realidad lo que se está haciendo es establecer una norma sobre prueba o procedimiento, para trasladar desde la Administración al administrado la responsabilidad y el coste de la prueba pericial, única prueba que permite, previa visita y análisis del bien, conocer el valor real del mismo, lo cual, por el elevado coste que supone, la Administración lo trata de evitar a toda costa.

De este modo se dispensa a la Administración de la obligación de aportar un dictamen pericial debidamente elaborado y motivado, el cual queda sustituido por una valoración que, aunque puede presentar múltiples problemas en su acierto, está legalmente prevista como suficiente para que la Administración la determine como valor real si el interesa-

---

de 27 de noviembre, 2/2018, de 23 de enero, y 47/2018, de 26 de febrero. No obstante, algunos tribunales superiores de justicia continuaron considerando que este medio de valoración no se ajustaba a Derecho. Así, por ejemplo, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, que entiende que la aplicación de este método de valoración supone una inversión de la carga de la prueba contraria al principio de presunción a favor del contribuyente de que el valor declarado coincide con el valor real (*vid.* STSJ de Andalucía 1738/2017, de 25 de septiembre) o el Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias que considera que la aplicación de este medio de valoración da lugar a un vicio de falta de motivación en sí mismo.

<sup>30</sup> El Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha ha analizado en profundidad muchos de los conflictos que se pueden derivar de la aplicación de este medio de comprobación de valor. A modo de ejemplo podemos citar la STSJ de Castilla-La Mancha 258/2017, de 27 de noviembre, en la que se indica que, cuando por un método de valoración se obtenga un valor inferior al que se va a emplear por la Administración como valor real, se deberá justificar por qué no se emplea aquel, o la STSJ de Castilla-La Mancha 282/2017, de 18 de diciembre, en la que se recuerda que aunque una comunidad autónoma señale un medio de valoración como preferente, todos los medios de valoración figuran regulados en el artículo 57 de la LGT en pie de igualdad, de modo que cuando la Administración pretenda utilizar ese método de valoración preferente deberá motivar por qué el valor que se deriva del mismo prevalece frente a cualquier otro que pudiese figurar en el expediente administrativo (por ejemplo, el valor resultante de una transacción hipotecaria).

do no demuestra otra cosa. No obstante, la Administración sigue estando obligada a dar explicaciones al respecto cuando el interesado plantee cuestiones que permitan dudar de que la presunción de valor real pueda seguir rigiendo. En este caso, es decir, cuando se ponga de manifiesto la existencia de circunstancias que cuestionen la validez del valor resultante de la aplicación de este medio, se destruye la presunción *iuris tantum* de acierto de que goza la Administración, debiendo contestar o motivar la adecuación del valor en cuestión al valor real.

Pero el Tribunal Supremo ha cambiado recientemente su criterio en relación con la estimación por referencia a los valores que figuran en registros oficiales de carácter fiscal. La nueva doctrina jurisprudencial, a la que nos referiremos a continuación, se recoge en cuatro sentencias, las SSTs 842/2018 y 843/2018, de 23 de mayo, y 942/2018 y 943/2018, de 5 de junio.

#### **4. Los recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo de 2018 en relación con la estimación por referencia a los valores que figuran en registros oficiales de carácter fiscal**

Con respecto a estas sentencias es necesario destacar que, dado que las cuestiones fácticas y jurídicas que se abordan en las cuatro resoluciones son idénticas, el tribunal ha reproducido párrafo por párrafo en las SSTs 843/2018, de 23 de mayo, y 942/2018 y 943/2018, de 5 de junio, los mismos fundamentos de derecho desde el segundo al octavo, contenidos en la STS 842/2018, de 23 de mayo, fundamentando esta llamativa decisión en «elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica»<sup>31</sup>.

Por ello, limitaremos nuestro análisis a la primera de las sentencias, pudiéndose hacer extensivas las conclusiones a las otras tres.

En estas cuatro sentencias el Tribunal Supremo trata de dar respuesta a tres cuestiones. En primer lugar, si para comprobar el valor declarado a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales puede la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al contribuyente a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real. En segundo lugar, se analiza el alcance de la tasación pericial contradictoria como medio de desvirtuar el valor basado en el empleo del mencionado coeficiente, si tal iniciativa es una facultad o una carga y si es el único medio posible de enervar la tasación administrativa. Por último, atendidas las peculiaridades del caso, en presencia de las circunstancias de lugar y tiempo concurrentes en el mercado localizado

---

<sup>31</sup> Fundamento de derecho primero de las SSTs 942/2018 y 943/2018, de 5 de junio.

en que tuvo lugar la adquisición, se pregunta el Tribunal Supremo si el precio satisfecho bajo tal coyuntura puede considerarse como precio medio de mercado. Pese a la innegable trascendencia práctica de estas tres cuestiones, en este trabajo ahondaremos en la primera de ellas, es decir, analizaremos el criterio jurisprudencial acerca de la idoneidad de este medio de valoración para determinar el valor de los inmuebles en los impuestos cuya base imponible se define en la ley por el valor real. El punto de partida de esta doctrina lo constituyen las reflexiones contenidas en el voto particular formulado en las dos sentencias de dicho Tribunal, Sala y Sección, de fecha 6 de abril de 2017, a las que nos hemos referido anteriormente.

Comienza el Tribunal Supremo indicando que estamos ante un medio de comprobación que privilegia a la Administración a costa de causar una importante limitación de derechos y garantías para el contribuyente. Y ello porque este medio supone facultar a la Administración para rectificar las declaraciones o autoliquidaciones del contribuyente sobre la base de datos o magnitudes genéricas, presuntivas y, por tanto, hipotéticas, gozando dichas estimaciones de validez y eficacia presunta.

Con respecto a la adecuación de este medio de valoración para todos los impuestos o solo para algunos de ellos, entiende el Tribunal Supremo que no en todos los impuestos se atiende a los mismos valores o vertientes de capacidad económica. Por tanto, para analizarse la idoneidad de un medio de valoración para un impuesto concreto, ha de atenderse a la naturaleza del bien y, principalmente, al hecho imponible y a la determinación legal de la base imponible. En cuanto al valor real, estamos ante un concepto jurídico indeterminado que no se ampara en ninguna definición legal, lo que nos permite hablar de un máximo y un mínimo legalmente admisible. Es por ello que solo se puede llegar a determinar el valor real teniendo en cuenta las concretas circunstancias de la operación económica sujeta a tributación, así como las características específicas del bien o derecho a valorar, lo que no se puede reducir o limitar al empleo de tablas, coeficientes o estimaciones globales. En este punto, el Tribunal Supremo trae a colación la STC 194/2000, de 19 de julio<sup>32</sup>, en la que se indicaba que la expresión del valor real impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la ley impide que aquella adopte decisiones que puedan calificarse, desde la perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias. Por tanto, entiende el Tribunal Supremo que no se debe confundir el hecho de que el valor real sea un concepto jurídico indeterminado, pero cuantificable mediante la utilización de los medios de comprobación legalmente tipificados, con la consideración de que la Administración está autorizada en virtud del artículo 57.1 b) de la LGT para sustituir la comprobación de valor real por otro distinto determinado a partir de la aplicación de una norma jurídica, la cual, por ser una disposición abstracta, no puede tener en consideración determinados aspectos tales como el estado

<sup>32</sup> Vid. BOE núm. 192, de 11 de agosto de 2000.

de conservación del inmueble, las mejoras incorporadas o la posición relativa del inmueble en el edificio o urbanización, los cuales deberían analizarse a la hora de establecer el valor de cada inmueble.

Tal y como ya había venido señalando reiterada jurisprudencia<sup>33</sup>, el Tribunal Supremo incide en esta sentencia en la afirmación de que el acto de determinación del valor real de los bienes inmuebles comprobados por la Administración ha de ser singularizado, motivado y fruto de un examen del inmueble, normalmente mediante visita al lugar. Por tanto, el Tribunal Supremo recupera en esta sentencia la exigencia de visita al inmueble, matizando que el hecho de que esta exigencia parta de una doctrina concebida para concretar los requisitos y condiciones de la prueba de peritos de la Administración no debe constituir un obstáculo para su extensión a cualquier valoración de bienes inmuebles, al menos dentro del ámbito del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Es decir, que se trata de una exigencia que puede trasladarse a cualquier medio de comprobación, en la medida en que con él se aspire a la obtención del valor real.

También analizan las sentencias las normas autonómicas de desarrollo de este método de valoración, a través de las que se persiguen fundamentalmente dos objetivos. Por un lado, se quiere incrementar la seguridad jurídica de las relaciones y negocios, dotándolas de un mayor grado de certeza. Por otro lado, se quiere evitar la alta litigiosidad derivada de las impugnaciones de comprobaciones de valores con defectos de motivación, las cuales no habían sido objeto de verificación o examen singular mediante una visita del funcionario al bien o derecho que tiene que ser objeto de valoración. Estamos ante unos objetivos que, si bien no son contrarios a Derecho, pueden convertirse en ilegítimos en atención a su traspaso a la norma y a cómo sea su aplicación práctica<sup>34</sup>. El Tribunal Supremo va más allá, dudando de que tales objetivos puedan ser válidos, ya que dan lugar a la sustitución de un sistema de comprobación individualizado por parte de un funcionario experto y neutral, cuya materialización debía ser singular, motivada y basada en la observación directa de los bienes, por otro método que establece de forma universal e indistinta una serie de valores para todo un municipio, sin atender a las singularidades concretas de tales bienes y sin ofrecer al interesado las razones determinantes de su decisión, prescindiendo de la referencia individualizada al caso concreto.

<sup>33</sup> *Vid.* SSTS de 29 de marzo de 2012, de 18 de junio de 2012 y de 26 de marzo de 2014.

<sup>34</sup> El Tribunal Supremo se refiere en las sentencias a la Orden de 26 de diciembre de 2011, de la Consejería de Economía y Hacienda de la comunidad castellano-manchega, por la que se aprueban las normas para la aplicación de los medios de valoración previstos en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria a los bienes inmuebles de naturaleza urbana en el ámbito de los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, para el año 2012. No obstante, entendemos que, dada las similitudes existentes entre todos los textos autonómicos, las reflexiones que el Tribunal Supremo realiza con respecto a la orden castellano-manchega son extrapolables al resto de normas autonómicas relativas a dicha cuestión.

La exigencia o no de visita al inmueble no ha sido una cuestión pacífica. Inicialmente, hasta la entrada en vigor del RGAT no existía ninguna previsión normativa respecto a la necesidad de que se procediera por la Administración a un reconocimiento personal del bien, ocupándose de resolver esta cuestión la jurisprudencia y la doctrina.

Por lo que respecta a la doctrina, no existía unanimidad con respecto a la necesidad de que el perito de la Administración visitase el bien a valorar.

Angulo Cascán (2000, p. 195) consideraba que la visita, aunque pudiese resultar incómoda, era necesaria a efectos de asegurar la justicia de la valoración administrativa. En este mismo sentido, De la Cueva González-Cotera (1997, p. 486) entendía que sin el desplazamiento era imposible realizar una valoración adecuada, puesto que solo a través de la misma se puede conocer un factor tan importante para las valoraciones como es el estado de conservación del bien. D'Ocón Espejo (2004, p. 26) sostenía la nulidad absoluta de las valoraciones en caso de ausencia de inspección personal del objeto a comprobar, así como la obligación de la Administración de acreditar la misma. Por su parte, Malvárez Pascual (2001, p. 35) indicaba que, si falta el reconocimiento, aun cuando el acto esté motivado, no puede considerarse como una pericia en sentido estricto.

En cambio, Poveda Blanco (1994, p. 53) consideraba que estábamos ante una exigencia excesivamente costosa, lo que imposibilitaba su traslado a la práctica. En este mismo sentido afirmaba Varona Alabern (2011, p. 14) que, teniendo en cuenta que en ocasiones la Administración puede tener suficiente información del bien, ello permitiría calificar la inspección ocular de dicho bien de superflua.

En cuanto a la jurisprudencia, los tribunales superiores de justicia entendían que no era necesaria la inspección directa por el perito de la Administración<sup>35</sup>, salvo en aquellos casos en que en los bienes a valorar concurriesen circunstancias que no pudiesen singularizarse sin la inspección directa y ocular del bien<sup>36</sup>.

En cambio, el Tribunal Supremo ha venido exigiendo ya desde hace años que se examine directamente la finca transmitida<sup>37</sup>, señalando que cuando en la valoración se hayan tenido en cuenta circunstancias tales como el estado de conservación o la calidad de los materiales, circunstancias para cuya consideración y evaluación resulta imprescindible la visita del perito, la ausencia de esta determina la falta de motivación del dictamen al eviden-

<sup>35</sup> Así se indica, por ejemplo, en la STSJ de La Rioja 444/1999, de 6 de octubre, o en la STSJ del Principado de Asturias 153/2000, de 9 de febrero.

<sup>36</sup> Vid. STSJ de Canarias 57/2000, de 14 de enero, y, en términos similares, SSTSJ de Andalucía 803/1997, de 26 de mayo, o de Castilla-La Mancha 635/2009, de 17 de noviembre.

<sup>37</sup> Vid. SSTS 695/1994, de 24 de febrero, y 1637/1994, de 11 de marzo.

ciar insostenibles las consideraciones que al respecto hayan sido tenidas en cuenta para la emisión del dictamen<sup>38</sup>.

Tras la aprobación del RGAT entendemos que nos debemos remitir al contenido de su artículo 160.2, en el que se indica que «en el dictamen de peritos, será necesario el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas». Por tanto, entendemos que solo debería ser exigible la inspección directa cuando, por una parte, se esté empleando el medio de comprobación dictamen de peritos, y, por otra, se trate de bienes singulares o de bienes para cuya valoración sea necesaria información que no pueda obtenerse en fuentes documentalmente contrastadas<sup>39</sup>. Y es que, habida cuenta de que la materialización de la visita del técnico plantea problemas no solo desde el punto de vista del coste, sino también desde la perspectiva de su posible colisión con el derecho a la inviolabilidad domiciliaria, recogido en el artículo 18.2 de la CE, consideramos que esta exigencia generalizada e indiscriminada de visita al bien o derecho a valorar acabaría por imposibilitar la efectiva comprobación de valores en muchos casos.

Continúa el Tribunal Supremo indicando que, con la aprobación de estas normas de desarrollo, la Administración se aparta conscientemente del valor real, al tomar como referencia criterios generales que no distinguen entre los inmuebles de una misma localidad. El hecho de que la Administración materialice la función del comprobar a través de una disposición general implica que, por el carácter abstracto de estas, no pueda realizar las labores de singularización y motivación asociadas a cualquier comprobación de una forma adecuada y justa, por lo que, a juicio del Tribunal Supremo, ni etimológica ni jurídicamente podemos considerar que estamos ante un medio de comprobación de valor en el sentido de los artículos 57 y 135 de la LGT, lo cual se traduce en una imposibilidad de ejercer un control judicial sobre las valoraciones que se derivan de la aplicación del mismo. Es decir, que el Tribunal Supremo considera que la Administración ha sustituido la búsqueda del valor real mediante la utilización de los medios de comprobación de valor del artículo 57 de la LGT por la imposición de unos valores presuntivos, genéricos e incluso ficticios y fruto de la discrecionalidad.

Según este nuevo criterio jurisprudencial, no se debe admitir que el valor real se determine simplemente mediante la utilización de coeficientes generales y únicos para todo un municipio, puesto que ello supone prescindir de cualquier actividad de individualización, la cual se pospone hasta el momento de la tasación pericial contradictoria, en caso de que el interesado acuda a la misma. Nos recuerda el Tribunal Supremo que el artículo 57.1 b)

<sup>38</sup> Vid. SSTS 3009/2012, de 29 de marzo.

<sup>39</sup> En la actualidad, dentro del concepto «fuentes documentalmente contrastadas» se pueden entender incluidas las imágenes oficiales del bien obtenidas por medios telemáticos o por vía satélite, pero solo en aquellos casos en que dichas imágenes estén suficientemente contrastadas, autenticadas y verificadas. Si las imágenes no reúnen dichos requisitos de autenticidad será necesaria la visita del perito para que este pueda verificar la realidad física y económica del bien objeto de valoración.

de la LGT no restringe la forma jurídica a través de la que se ha de desarrollar este medio de comprobación de valores, ni tampoco determina ni limita los impuestos a que se dirige. Esto es, la LGT ni impone que los coeficientes se plasmen en disposiciones generales<sup>40</sup> ni exige que, una vez que se ha optado por la forma reglamentaria, dicha disposición agote o culmine la tarea comprobadora en vez de limitarse a contener los elementos objetivos generales para la determinación del valor real.

Por otra parte, nos recuerda el tribunal que la utilización de una fórmula reglamentaria no significa que el coeficiente adoptado deba ser automáticamente transferido a la liquidación, con renuncia a toda posible actividad complementaria que pudiera matizar dicho valor automáticamente determinado, mediante la introducción de factores de corrección que atiendan a las singularidades del inmueble sometido a comprobación. Así, la dicción legal del artículo 57.1 b) de la 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. Además, el hecho de que los coeficientes figuren en anexos de disposiciones reglamentarias no los dota de una mayor autenticidad o de una presunción de veracidad mayor que el resto de presunciones que operan en el procedimiento tributario. Esto es, la presunción de validez de las normas autonómicas o de los coeficientes recogidos en ella no permiten situar a la Administración en una posición procesal de predominio con respecto al obligado tributario en caso de un posible litigio sobre la legalidad del acto de liquidación en que se materialice dicha orden, puesto que ello, entiende el Tribunal Supremo, supondría un ataque al derecho a la tutela judicial efectiva y, dentro de ella, a la igualdad de las partes dentro del procedimiento y al derecho que les asiste de valerse de toda clase de pruebas legítimas.

Llegados a este punto es necesario analizar el alcance de la presunción de certeza de las autoliquidaciones tributarias, contenida en el artículo 108.4 de la LGT. Señala el Tribunal Supremo que dicha presunción no solo se limita a aquello que es perjudicial para el obligado tributario, sino que también se puede hacer extensivo a aquello que le sea favorable al mismo. Y ello porque una autoliquidación que contenga un ingreso tiene los mismos efectos por ley que un acto de ejercicio de potestad en que se obtuviera el mismo resultado, circunstancia que concurre en todos aquellos casos en que lo declarado por el obligado a ello no se comprueba, investiga o revisa. Esta presunción de certeza implica una carga para la Administración, la cual tendrá que justificar la necesidad de iniciar cada comprobación, verificando para ello la realidad o exactitud de cada autoliquidación por ser dudosa su correspondencia con la realidad. A tal fin se habrá de acreditar que el precio declarado no se corresponde con el efectivamente satisfecho, lo que implica que haya una simulación relativa cuya existencia no se puede presumir, sino que ha de ser probada por la Administración

---

<sup>40</sup> A excepción del deber de publicar la metodología, los coeficientes resultantes y el periodo de validez, los cuales no han de publicarse necesariamente en forma reglamentaria.

que la afirma. En segundo lugar, se ha de admitir que el valor declarado como precio de la compraventa es el efectivamente abonado, pero no corresponde con el valor real, que es cosa distinta. En este caso, la Administración también habrá de justificar la fuente de esa falta de concordancia, no bastando como origen de estas razones la mera disparidad del valor declarado con el que resulte de los coeficientes aprobados.

Todo esto lleva al Tribunal Supremo a afirmar que el método de comprobación del artículo 57.1 b) no es adecuado para valorar los bienes inmuebles a los efectos de los impuestos cuya base imponible la constituye legalmente su valor real. Es decir, el hecho de que estemos ante un medio de valoración legal no implica que sea un medio idóneo para establecer el valor real, falta de idoneidad que se debe a su abstracción, la cual se deriva, en buena medida, de la elección del reglamento como instrumento para fijar los coeficientes a aplicar a los valores catastrales. Y es que la elección de la forma reglamentaria no puede suponer un plus de presunción de acierto en la comprobación puesto que la abstracción propia de esta forma jurídica ni atiende ni puede atender al caso singular.

Esta nueva doctrina jurisprudencial ha sido acogida por la doctrina administrativa. Así, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) remite expresamente a las sentencias a las que nos acabamos de referir indicando que el método de comprobación consistente, en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes, no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, como es el caso del impuesto sobre sucesiones, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo. Y es que, para el TEAC, en modo alguno puede considerarse que la aplicación de dicho método dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no, por lo que si se pretende rectificar el valor declarado por un contribuyente resulta necesario que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real<sup>41</sup>.

En este mismo sentido se había pronunciado reiteradamente la doctrina. Y así Cordero García (2009, p. 6) señalaba que, con carácter general, el valor real suele ser algo individualizado para cada bien, es decir, que no se puede afirmar que el valor real de un bien coincide en todo caso con la media de los valores de bienes equivalentes a aquel que queremos valorar. Por su parte, Banacloche Pérez (2007, p. 13) indicaba que con este medio «no se obtiene el valor real, sino un valor irreal por definición». Para Mochón López (2008, p. 18) realmente resulta dudoso que se deba admitir la aplicación de este método de valoración en el ámbito de los tributos que gravan el tráfico patrimonial privado. Falcón y Tella (2007,

---

<sup>41</sup> RTEAC de 20 de septiembre de 2018 (RG 5176/2015).

p. 2) va más allá cuando afirma que, salvo que se modifique la base imponible de los impuestos a los que nos estamos refiriendo, las tablas o coeficientes no pueden ser usados ni como elemento de motivación, debiendo quedar limitado en la práctica a aquellos tributos en que la definición legal de la base remite al valor catastral (Falcón y Tella, 2018, p. 2).

## 5. Conclusiones

Como consecuencia del aumento de las operaciones del tráfico patrimonial privado, la Administración empezó a tener problemas para poder llevar a cabo las comprobaciones de los valores declarados a través del informe de peritos. Es por ello que comenzó a acudir a otros medios de comprobación de valor como este que nos ocupa. Las ventajas e inconvenientes asociados a este medio de comprobación de valores tienen un mismo origen, el automatismo que se ha asociado a la aplicación del mismo. Y aunque por parte del legislador se ha intentado responder a estos fallos modificando la redacción inicial del artículo 57.1 b) de la LGT, este objetivo no se ha conseguido del todo.

En cuanto al necesario desarrollo autonómico de este medio de comprobación de valor, cabe destacar que existe bastante homogeneidad en todas las órdenes y resoluciones que por el momento se han aprobado, sin perjuicio de que existan algunos matices diferentes entre unas y otras como, por ejemplo, en lo relativo al reconocimiento de efectos jurídicos a los coeficientes aprobados por otras comunidades.

Queremos llamar la atención sobre la fórmula aprobada en Cataluña, ya que la Generalitat ha utilizado este medio de comprobación de valor como una suerte de instrumento de planificación y selección que les permite determinar qué comprobaciones son prioritarias, lo cual se debería traducir en un menor número de expedientes de comprobación a iniciar, lo que permitiría a la Administración distribuir su trabajo de una manera más acorde con los principios constitucionales de funcionamiento de la Administración pública de eficacia, eficiencia y economía.

Es necesario recordar que estamos ante un medio de comprobación de valor cuya aplicación ha resultado controvertida, sobre todo en el ámbito de los tributos cuya base imponible viene constituida por el valor real. Hasta las últimas cuatro sentencias que acabamos de analizar el Tribunal Supremo admitía la aplicación de este método de valoración, el cual calificaba de objetivo, a partir del carácter presuntivo de la determinación del valor catastral y de los coeficientes aplicables. Coincidimos con esta doctrina jurisprudencial en que el hecho de que una valoración que resulta de la aplicación de un método de comprobación de valores concreto no sea ajustada a la base imponible del impuesto, esto es, al valor real, no es suficiente para poder considerar que dicho método de comprobación de valor es ilegal, y ello porque esta falta de motivación puede ser atacada a través de los métodos legalmente previstos para ello, esto es, la tasación pericial contradictoria, la reclamación económico-administrativa o el recurso contencioso-administrativo.

Por otra parte, entendemos que el valor real no tiene por qué derivarse de la aplicación pura y estricta de los coeficientes. Es decir, la Administración puede y debe corregir este resultado automático teniendo en cuenta las particularidades concretas de los diferentes bienes y derechos a valorar. Y es que el método de comprobación de valores a que nos estamos refiriendo es un instrumento muy útil para la Administración y no solo a efectos de la tan necesaria selección, sino también como punto de partida de las valoraciones a realizar. En la medida en que el obligado tributario dispone, a lo largo del procedimiento, de distintos momentos en que poner en conocimiento de la Administración la existencia de características especiales en los bienes que esta va a valorar, el empleo de este medio de valoración no supone ningún perjuicio a los derechos y garantías del contribuyente.

Evidentemente un valor genérico para todo un municipio no atiende a las características concretas del bien particular, salvo que sean alegadas por el obligado en el desarrollo del procedimiento de comprobación. Pero esta alegación de características especiales también se habría de producir, por ejemplo, en caso de que la Administración hubiese optado por emplear el dictamen de peritos si dichas características del bien a valorar hubiesen cambiado desde el momento del devengo. Es decir, el hecho de que para adecuar el resultado de una comprobación a las características del bien o derecho en el momento del devengo sea necesario que dichas características se aleguen por el interesado no basta por sí solo para declarar inválido un método de comprobación de valor.

Es por ello que no compartimos la posición de la más reciente doctrina jurisprudencial a la que nos hemos referido en este artículo. Y no solo porque entendemos que la Administración dispone de instrumentos que le permiten ajustar este primer resultado de la aplicación de los coeficientes hasta aproximarlos al valor real, sino porque el hecho de que estemos ante un medio objetivo y definido por la norma facilita el control de la arbitrariedad en la que es fácil que la Administración incurra siempre que ejercita una potestad discrecional como es la potestad comprobadora.

Por último, debemos señalar que resulta llamativo el hecho de que el Tribunal Supremo censure a la Administración tributaria por emplear fórmulas estandarizadas, y en las cuatro sentencias reproduzca literalmente los fundamentos de derecho, del segundo al octavo, con base en las exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, algo que hasta ahora no se había realizado de este modo.

## Referencias bibliográficas

Aguado Fernández, D. (2002). La valoración de bienes inmuebles. Normativa del proceso. *Revista Catastro. Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria*.

Alguacil Marí, M. P. (1999). *Discrecionalidad técnica en la comprobación de valores. La problemática de su control judicial*. Valencia: Diálogo.

- Angulo Cascán, A. (2000). *Valoración fiscal de acciones, bienes y derechos*. Madrid: Marcial Pons.
- Banacloche Pérez, J. (2007). La derogación autonómica del valor real. *Impuestos*, 8.
- Bonet Sánchez, M. P. (2006). De nuevo sobre la motivación de la comprobación de valores: su suficiencia cuando se aplican precios medios de mercado como medio de valoración. *Jurisprudencia Tributaria*, 16 (versión electrónica: BIB 2006\1630).
- Cordero García, J. A. (2009). Notas al desarrollo reglamentario de la Ley 36/2006, de medidas de prevención del fraude fiscal. *Quincena Fiscal*, 17 (versión electrónica: BIB 2009\1551).
- Cueva González-Cotera, A. de la (1997). La comprobación de valores: algunas consideraciones a la luz de la Jurisprudencia. *Revista de Hacienda Local*, 80(27).
- D'Ocón Espejo, A. (2004). Consecuencias de la anulación por los tribunales de las comprobaciones de valor practicadas por la Administración. En VV. AA. *El control tributario: potestades, procedimientos y garantías*. Madrid: Delta Publicaciones Universitarias.
- Falcón y Tella, R. (2007). Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre. *Quincena Fiscal*, 3 (versión electrónica: BIB 2009\1551).
- Falcón y Tella, R. (2018). Valor real y comprobación por aplicación de coeficientes a los valores catastrales: STS de 23 de mayo de 2018. *Quincena Fiscal*, 15 (versión electrónica: BIB 2018/11881).
- Gil Cruz, E. M. (2003). *La motivación de los actos tributarios*. Pamplona: Thomson-Aranzadi.
- Malvárez Pascual, L. (2001). Los límites a la facultad de dictar actos de comprobación de valores de forma reiterada. *RCyT. CEF*, 216, 21-64.
- Marcos Cardona, M. (2002). *La comprobación de valores de inmuebles*. Madrid: Dijusa.
- Mochón López, L. (2008). El valor real de los inmuebles como valor de referencia tributario y su comprobación mediante la referencia al valor catastral como medio de lucha contra el fraude. *Quincena Fiscal*, 22 (versión electrónica: BIB 2008\2802).
- Poveda Blanco, F. (1994). La comprobación de valor de los bienes inmuebles transmitidos. Un problema en vías de solución. *Palau 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública*, 22.
- Toribio Bernández, L. (2017). Comprobación de valores e índices aprobados por las comunidades autónomas. Una distorsión formalizada del concepto legal de base imponible. En VV. AA. *La delimitación de los elementos esenciales del tributo ante el impacto de las reformas legales*. Pamplona: Aranzadi.
- Varona Alabern, J. E. (2011). Motivación y valor comprobado de los bienes inmuebles. *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, 149 (versión electrónica: BIB 2011\130).