

PROBLEMAS SUSCITADOS POR LA COMPROBACIÓN DE VALORES EN LAS TRANSMISIONES INMOBILIARIAS GRAVADAS POR EL ITP: UNA REFERENCIA ESPECIAL A LA APLICACIÓN DEL «VALOR HIPOTECARIO»

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Facultad de Derecho de La Coruña*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Rafael FERNÁNDEZ MONTALVO, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, don FRANCISCO GUÍO MONTERO, don Miguel Ángel MARTÍNEZ LAGO, don José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE y don Pablo CHICO DE LA CÁMARA.

Extracto:

EN este trabajo se abordan, en primer lugar, los problemas que suscita la determinación del «valor real» a efectos de calcular la base imponible del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales respecto de las operaciones de transmisión de inmuebles gravadas por este tributo. Establecidas las premisas fundamentales en ese sentido, se han tratado, a continuación, las dificultades que rodean a las comprobaciones que, sobre tales valores, puede efectuar la Administración. Mención especial en ese sentido ha merecido el «valor de tasación de las fincas hipotecadas» como medio de comprobación de valores previsto en la Ley General Tributaria, y aplicado efectivamente por alguna Administración autonómica.

El examen de estas cuestiones nos ha permitido detectar algunos de los más relevantes problemas que presenta la actual regulación de esta cuestión cuya solución, a nuestro juicio, debería venir acompañada de algunos cambios normativos en relación con los temas abordados.

Palabras clave: valor real, Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales, comprobación de valores y valor de tasación.

PROBLEMS INVOLVED IN THE REVISION OF VALUES IN THE TRANSFER OF PROPERTIES SUBJECT TO TRANSFER TAX AND STAMP DUTY: A SPECIAL MENTION TO THE «APPRAISED VALUE»

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Facultad de Derecho de La Coruña*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Rafael FERNÁNDEZ MONTALVO, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, don FRANCISCO GUÍO MONTERO, don Miguel Ángel MARTÍNEZ LAGO, don José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE y don Pablo CHICO DE LA CÁMARA.

Abstract:

IN this paper we have studied, first, the problems involved in determining the «real value» to calculate the tax base of the Transfer tax and stamp duty in the operations of transfer of property subject to this tax. Then, it discusses the difficulties surrounding the revision by the administration of the value determined by the taxpayer. In this regard, special mention has been made to the «appraised value of the mortgaged properties» as a means of assessing the tax base established in the General Tax Law.

This study has allowed us to point out some of the most important problems deriving from the current regulation of this issue. In our view, to solve all these problems would require a reform of the tax legislation analyzed.

Keywords: real value, Transfer tax and stamp duty, checking values and appraised value.

Sumario

I. Introducción.

II. El concepto de «valor real» en el ITP.

1. Relación entre «valor real» y «valor declarado».
2. Relación entre «valor real» y «valor comprobado».
3. Primeras conclusiones acerca del concepto de «valor real» en el ITP.

III. El «valor asignado para la tasación de fincas hipotecadas» como medio de comprobación del «valor real» en el ITP.

1. Concepto.
2. Problemas que suscita la aplicación del «valor hipotecario».
3. Primeras manifestaciones judiciales sobre la idoneidad de recurrir al medio de comprobación recogido en el artículo 57.1 g) de la LGT.

IV. La revisión del valor comprobado a través de la tasación pericial contradictoria. Problemas suscitados por su regulación en algunas comunidades autónomas.

1. Consideraciones generales.
2. Competencias de las comunidades autónomas para alterar la regulación de la TPC.
3. Conclusión.

V. Consideraciones finales y propuestas de reforma.

1. Conclusiones en torno a las normas vigentes sobre comprobación del «valor real» en el ITP y los problemas de su aplicación en la práctica.
2. Propuesta de reforma. Una referencia a las soluciones adoptadas en otros países.

Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

Los problemas que generan las cuestiones relativas a la determinación del valor de los bienes a efectos tributarios han suscitado gran interés entre la doctrina, al mismo tiempo que han constituido el objeto de multitud de pronunciamientos judiciales propiciados por el desacuerdo entre Administración y contribuyentes a la hora de cuantificar la cuota de aquellos tributos cuya base imponible recae, precisamente, sobre la valoración que en cada caso haya de darse a los bienes. Ese es concretamente el caso, entre otros, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) (modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas ¹), tributo cuya base imponible se identifica con el «valor real» del bien transmitido (o del derecho que se constituya o se ceda), expresión ésta cuyo significado no es fácil de determinar, como tendremos ocasión de exponer.

Pues bien, éste será precisamente el tributo que nos sirva de base para tratar el tema de este trabajo que, partiendo del análisis de la problemática que encierra la valoración en el contexto del ITP, centraremos en torno al valor que habrá de otorgarse a los bienes inmuebles objeto de las transmisiones que resultan gravadas por este impuesto, señaladamente a aquellos cuyo uso se destina a vivienda. A partir de estas operaciones trataremos de analizar las consecuencias que puede acarrear una eventual comprobación de valores por parte de las Administraciones autonómicas basada, en concreto, en alguno de los nuevos medios de comprobación incorporados al artículo 57 de la Ley General Tributaria, en virtud de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

En efecto, ha sido una ley orientada a luchar contra el fraude fiscal, la que ha arbitrado nuevos medios de comprobación de valores que van a tener especial incidencia sobre los bienes inmuebles, sector este en el que, como señaló el propio Plan de Prevención de Fraude Fiscal de 2005, «la multitud de transacciones económicas, su opacidad y la falta de organización de los mercados provocan disparidades en los precios, dificultando la utilización de referencias de valoración válidas, lo cual facilita la manipulación de los valores ya desde las primeras transmisiones, lo que, a su vez, posibilita la ocultación del verdadero valor» de tales operaciones.

Una realidad indiscutible como la apuntada exige que tanto el legislador como la Administración pongan en marcha los mecanismos necesarios para paliar sus efectos. Ahora bien, no es menos cierto que habrán de adoptarse también las cautelas oportunas para que dichas medidas sean compatibles con las garantías de los contribuyentes ya que, como tendremos ocasión de analizar, la aplicación práctica de las mismas puede conducir a una peligrosa indefensión de los ciudadanos.

Partiendo de las consideraciones anteriores estructuraremos el trabajo, básicamente, en tres partes. Así, en primer lugar, abordaremos como cuestión previa, pero necesaria para la comprensión de los problemas que suscita este tema, la problemática que encierra la concreción de la expresión «valor real»,

¹ En adelante TPO.

utilizada por el artículo 10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRITP y AJD) para definir la base imponible del tributo. Su significado, identificado en muchas ocasiones, tanto doctrinal como jurisprudencialmente, con el «valor de mercado», habrá de matizarse ahora como consecuencia de la incorporación al listado del artículo 57 de la LGT, referido a la comprobación de valores, de nuevos medios de los que puede servirse la Administración para dicho fin, como es el caso del «valor asignado para la tasación de fincas hipotecadas».

Precisamente al análisis de este valor dedicaremos la siguiente parte del trabajo, en la que trataremos de esclarecer tanto el significado que debe atribuirse al mismo, como la oportunidad de su utilización para las comprobaciones de valores realizadas en el ámbito del ITP sobre las operaciones de compra de viviendas, tal y como ha sucedido en alguna comunidad autónoma. Como tendremos ocasión de exponer, ello ha generado importantes complicaciones a los administrados que, además, en algunos casos se han visto afectados también por la aprobación de normas autonómicas en virtud de las cuales los medios con los que cuentan para oponerse a la valoración resultante de la aplicación de ese medio suponen una clara merma de sus garantías jurídicas.

La problemática que encierran esas cuestiones trasciende de ese concreto medio de comprobación constituyendo, a nuestro juicio, un ejemplo más, aunque muy clarificador, de la problemática que encierra el propio procedimiento de comprobación de valores respecto de las operaciones sobre las que pivota este estudio. Así las cosas, la última parte del trabajo se ha destinado a fijar las conclusiones que pueden extraerse del conjunto del mismo teniendo en cuenta la relación existente en la actualidad entre la regulación legal del procedimiento de comprobación de valores y la aplicación práctica del mismo por parte de las Administraciones autonómicas. A partir de las reflexiones realizadas en torno a esta cuestión, así como de las medidas adoptadas respecto de este tema en otros países, hemos propuesto, en último lugar, las líneas por las que pensamos que debería discurrir la necesaria modificación legal que precisa el tema aquí abordado.

II. EL CONCEPTO DE «VALOR REAL» EN EL ITP

Centrado el tema objeto de este trabajo en torno al ITP y, más concretamente, en las operaciones de transmisión inmobiliaria gravadas por este tributo en la modalidad de TPO, la primera referencia normativa de la que debe partir este estudio ha de ser, necesariamente, el artículo 10 del TRITP y AJD, de donde cabe extraer que la base imponible del tributo vendrá determinada por «el valor real del bien transmitido».

Así pues, teniendo en cuenta el carácter del ITP como tributo autoliquidable, ése debe ser el valor consignado por los contribuyentes en la base imponible del impuesto y, por otra parte, aquél debe ser también el valor a cuya concreción debe aspirar la Administración en los casos en los que decida comprobar el valor declarado por los contribuyentes.

Teniendo en cuenta lo anterior, será preciso concretar el significado que debe atribuirse a tal expresión, extremo sobre el que existen multitud de manifestaciones que no hacen sino poner de manifiesto

una conclusión ya apuntada tanto por la doctrina² como por el Tribunal Constitucional (TC), en Sentencia 194/2000³, en el sentido de indicar que la expresión «valor real» «es una magnitud indeterminada, en tanto que ni determina qué debe entenderse por valor real, ni especifica los parámetros que deben emplear en todo caso los sujetos pasivos del ITP para determinarlo, razón por la cual las discrepancias en relación con la valoración de bienes y derechos no sólo son lógicas y razonables, sino incluso frecuentes».

Efectivamente, partimos de una expresión difícil de concretar cuya aplicación se traduce en una permanente litigiosidad derivada de la disconformidad, primero, de la Administración con el valor declarado como valor real por los contribuyentes y, en segundo lugar, de éstos con el valor comprobado por la Administración.

Lo apuntado introduce ya las dificultades de un tema donde nos encontramos al término «valor» rodeado de adjetivos diferentes tales como «real», «declarado» o «comprobado». Es preciso, por tanto, profundizar en el examen de estas expresiones con el fin de encontrar la relación que existe entre todas ellas, análisis que debe realizarse partiendo de la propia finalidad o función que la jurisprudencia ha identificado en la expresión «valor real». En ese sentido, se le ha atribuido una misión antifraude⁴, necesaria en un sector en el que la ocultación del verdadero importe abonado por el comprador de los inmuebles y, por tanto, el percibido por el vendedor, se ha convertido en un «fenómeno sociológico de fraude generalizado⁵».

Éste puede constituir el punto de partida para una interpretación teleológica del concepto «valor real» que, a nuestro modo de ver, conlleva la necesidad de diferenciar, a la vista de la actual normativa, varias situaciones susceptibles de clasificarse en dos grandes grupos. Así, en primer lugar, abordaremos aquellos casos en los que el valor declarado por el contribuyente en su autoliquidación de ITP (modalidad de TPO) adquiere, por diferentes circunstancias, la condición de valor real. De otra parte, se analizarán el resto de los supuestos en los que el valor declarado es revisado por la Administración y, finalmente, sustituido por el valor comprobado.

1. Relación entre «valor real» y «valor declarado»

1.A. La identificación entre «valor real» y «precio cierto» declarado

Atendiendo a la clasificación apuntada, existe un primer grupo de supuestos en los que la expresión «valor real» se concreta en términos de «precio o contraprestación pactada», extremo que exige la certeza indubitada acerca de esa magnitud por parte de la Administración. Dicha identificación terminológica, que hoy cuenta con una sólida base legal y jurisprudencial, permite concluir, por tanto, que si la Administración tiene constancia del precio cierto abonado en la transacción, ése será el importe

² CHECA GONZÁLEZ, C.: «La comprobación de valores (Problemas que suscita y medios de garantía a favor de los contribuyentes)», *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, n.º 5, Aranzadi, Pamplona, 1997.

³ STC 194/2000, de 19 de julio (NFC009087). Sobre esta cuestión, MARCOS CARDONA, M.: *La comprobación de valores de inmuebles. Soluciones adoptadas por las Comunidades Autónomas*, Dijusa, Madrid, 2002, pág. 17.

⁴ En ese sentido, PLAZA VÁZQUEZ, A.: *El «valor real» tributario. Estudio en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y de sus relaciones con otros valores tributarios*, Aranzadi, Navarra, 2000, pág. 441.

⁵ *Vid.* STS de 1 de diciembre de 1993 (NFJ003225).

que habrá de incluirse en la base imponible del impuesto ⁶. Por tanto, el concepto de «valor real» podrá identificarse con el de «contraprestación pactada» en aquellos casos en los que no existen dudas sobre la veracidad de la misma ⁷. Ello es así porque, tal y como se ha señalado, en los casos en los que existe constancia del precio satisfecho por la operación, «desaparece la indefinición propia del concepto que justifica la valoración de la Administración» ⁸. A mayor abundamiento, el TC, en la Sentencia 194/2000 (F.J. 8), apuntó con acierto que si el contribuyente tuviese que tributar por una cantidad superior al precio real de la operación, se le estaría obligando a tributar por una riqueza irreal o inexistente, que no puede ser objeto de gravamen sin vulnerar el artículo 31 de la Constitución Española (CE).

Así las cosas, la regla general insertada en el artículo 46 del TRITP y AJD, en virtud de la cual «la Administración podrá, *en todo caso*, comprobar el valor real de los bienes o derechos transmitidos (...)», es objeto de algunas excepciones incorporadas, algunas, en la propia normativa reguladora del impuesto, mientras que otras han adquirido carta de naturaleza por vía doctrinal y jurisprudencial ⁹.

En esa línea, y aunque el análisis detallado de las mismas excede de los límites de este trabajo, podemos destacar, a los efectos que aquí interesan, las siguientes:

- a) Las transmisiones de bienes y derechos que se produzcan en un procedimiento concursal, en las que se aceptará el valor fijado a esos efectos por el juez y respecto de las cuales el artículo 46.5 del TRITP y AJD excluye expresamente la posibilidad de una comprobación de valores.
- b) De igual modo, tampoco procederá ésta en los supuestos a los que alude el artículo 39 del RITP y AJD, donde se apunta que «en las transmisiones realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, servirá de base el valor de adquisición», con lo que ése será el «valor real» de la operación ¹⁰, en este caso, claramente identificado con el precio satisfecho por el adquirente ¹¹.

⁶ En ese sentido, la STS de 7 de mayo de 1991 (NFJ001200) señalaba que «Valor real será, por tanto, la estimación económica o precio verdadero, no ilusorio, meramente imaginario o aparente de una cosa». Así pues, éste será el valor que debe aspirar a fijarse mediante la comprobación que realice la Administración cuando esté en desacuerdo con el valor declarado por el contribuyente, comprobación de la que quedarán al margen aquellos valores diferentes, superiores o inferiores a los que la Administración pudiera llegar a determinar como "real", cuando sean ciertos o verdaderos».

⁷ En ese sentido, la STS de 19 de noviembre de 1996 (NFJ005431), en línea con sentencias anteriores como la STS de 1 de diciembre de 1993 (NFJ003225), señaló que «cuando existe la completa certeza acerca de la veracidad del importe de la transmisión y de la normalidad de su formación, la identificación de los conceptos "valor real" y "precio auténtico" se impone». En contra de esta posición se manifestó FORNESA RIBÓ, R: *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales inter-vivos*, Instituto de Estudios fiscales, Madrid, 1974, pág. 97, sosteniendo una posición que a día de hoy debe considerarse superada. Radicalmente diferente ha sido la postura sostenida por CERVERA TORREJÓN, F. y MAGRANER MORENO, F.: «El control judicial del valor comprobado: una cuestión abierta», *Civitas REDF*, n.º 87, 1995, 469 y ss. Una posición intermedia entre ambas es la compartida por PLAZA VÁZQUEZ, A.: *El «valor real» tributario. Estudio en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de sus relaciones con otros valores tributarios*, op. cit., pág. 441.

⁸ PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 136.

⁹ Sobre esta cuestión CALVO VÉRGEZ: «El expediente de comprobación de valores en el ITP y AJD: aspectos sustantivos y procedimentales a la luz de la vieja (RCL 1963, 2490) y la nueva (RCL 2003, 2945) Ley General Tributaria», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2004, págs. 3-24.

¹⁰ Vid. FENELLÓS PUIGSERVER, V.: «Límites a la comprobación de valores tributaria. Adquisición y subasta», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, tomo I, 1994.

¹¹ Vid. SSTS de 14 de enero de 1994 (RJ 1994/602) o la de 19 de noviembre de 1996 (NFJ005431).

- c) Un caso especial es el que se plantea respecto de las viviendas de protección oficial, cuyo valor de enajenación está condicionado por el valor máximo legal otorgado a las mismas por la normativa reguladora del sector. En estos casos, tal y como ha señalado la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS) ¹², se ha considerado «innecesaria la comprobación de valores (...) cuando el valor declarado coincidiera con el fijado oficialmente para su posible venta» ¹³. Únicamente cuando estas viviendas adquieran la condición de «libres», estarán sujetas al aludido procedimiento. En la misma situación se hallan las viviendas militares, cuyo precio se fija de acuerdo con la normativa prevista a estos efectos ¹⁴.
- d) Igualmente, la comprobación de valores no procedería en aquellos casos en los que pueda constatarse «la intervención de la propia Administración, como parte contratante», toda vez que aquí no hay que descubrir precio alguno ocultado ¹⁵.

Así las cosas, en los casos en los que exista un precio fijado por ley o determinado por autoridades o funcionarios idóneos para ello, éste será la base impositiva que corresponda al acto gravado, sin que la Administración pueda realizar en dichos supuestos una comprobación de tales valores. Significativa es, en este sentido, la modificación que la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, realizó sobre el apartado 3 del artículo 46 del TRITP y AJD, en el que expresamente se alude a los casos en los que tanto el valor declarado como el comprobado habrán de ceder ante el «precio o contraprestación pactada» a efectos de calcular la base imponible del impuesto, extremo que, lógicamente, implicará que dicha magnitud sea conocida con certeza, cuestión sobre la que volveremos más adelante.

1.B. Supuestos en los que se declara en función del «valor fiscal» facilitado por la Administración

Al margen de los supuestos anteriores, existen otros en los que tampoco cabría, en principio, la comprobación de valores. Nos referimos a aquellos casos en los que el contribuyente declara como «valor real» la cantidad en la que la Administración, ya sea de un modo objetivo y genérico, ya a petición del propio interesado, considera que debe cifrarse el valor del inmueble de que se trate, valoración a la que nos referiremos con la expresión «valor fiscal».

¹² A la doctrina del TS se refiere la DGT en Consulta V1342-06, de 5 de julio de 2006 (NFC023076), donde señala que «es conveniente recordar que las viviendas de protección oficial, precisamente por esta característica, tienen en general un valor inferior a las de renta libre, como ha establecido el Tribunal Supremo en una consolidada jurisprudencia, de la que cabe señalar las Sentencias de 26 de marzo de 1963, 22 de abril de 1985 y 24 de febrero de 1986, referidas a transmisiones inter vivos, y las de 19 de junio de 1989 y 28 de junio de 1991 relativas a sucesiones mortis causa. A este respecto, en la última de ellas, el Tribunal Supremo hacía en su fundamento de derecho segundo las siguientes afirmaciones: «... tales viviendas se hallan sometidas a una serie de limitaciones respecto de su venta, uso y arrendamiento que inciden en la atribución de su precio real, precio máximo legal que debe coincidir con el precio de mercado, lo que hace innecesaria la comprobación de valores, ya que para alterar el precio máximo sería necesario eliminar unas limitaciones que son las que condicionan el precio máximo. Como tales viviendas entran en el mercado inmobiliario no en condiciones de igualdad, sino de inferioridad económica respecto de las de renta libre, debido a la intervención administrativa durante el tiempo que dura la calificación, el heredero o legatario que adquiere por este título una vivienda de protección oficial adquiere un bien que siempre tiene menor valor que el que tendría de no habersele atribuido aquella naturaleza, minoración que ha de tener su reflejo a efectos tributarios, en la estimación de su valor».

¹³ STS de 18 de julio de 1998 [rec. 9912/1997 (NFJ006803)].

¹⁴ Vid. SSTSJ de Extremadura de 19 de octubre de 2006 (JUR 2006/256800) o la de 29 de noviembre de 2006 (NFJ026383).

¹⁵ Vid. STS de 29 de septiembre de 1996 (RJ 1996/7247).

En ese sentido, la LGT regula en diferentes preceptos estos supuestos que, de nuevo sin intención de profundizar en los mismos, pasamos a enumerar.

- a) En primer término, ha de tenerse en cuenta lo dispuesto en los artículos 134 de la LGT y 157 del Reglamento General de Gestión, Inspección y de Aplicación de los Tributos (RGGIAT) ¹⁶, en virtud de los cuales no cabría la comprobación de valores en los supuestos en los que el obligado hubiera declarado utilizando valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los medios señalados en el artículo 57.1 del citado cuerpo legal. Como tendremos ocasión de examinar, este sistema se aproxima a la fórmula italiana de la *valutazione automatica* arbitrada a efectos del Impuesto de Registro aplicable en ese país, cuestión sobre la que volveremos más adelante. En esa línea, la práctica totalidad de comunidades autónomas han publicado, sobre todo respecto de los inmuebles urbanos, los valores de referencia u orientativos (unos basados en el valor catastral multiplicado por un coeficiente, mientras que otras comunidades autónomas utilizan precios medios), que servirán de ayuda a los contribuyentes a la hora de autoliquidar el tributo, y cuya aplicación como valor mínimo de tales inmuebles debería excluir, en términos generales, la posterior comprobación administrativa. Utilizamos el condicional para referirnos a esta cuestión porque la normativa aplicable en algunas comunidades autónomas se aparta de lo señalado en los preceptos mencionados cuando, en lugar de excluir la comprobación en dichos casos, simplemente la declaran como «no prioritaria», lo cual, evidentemente, deja la puerta abierta para tal actuación administrativa ¹⁷.
- b) Por otra parte, y a tenor del artículo 90 de la LGT, «Cada Administración tributaria informará, a solicitud del interesado y en relación con los tributos cuya gestión le corresponda, sobre el valor a efectos fiscales de los bienes inmuebles que, situados en el territorio de su competencia, vayan a ser objeto de adquisición o transmisión», información que «tendrá efectos vinculantes durante un plazo de tres meses, contados desde la notificación al interesado, siempre que la solicitud se haya formulado con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración y se hayan proporcionado datos verdaderos y suficientes a la Administración tributaria». En estas condiciones, por tanto, no cabe la comprobación de valores, que únicamente podría afectar a los «elementos de hecho y circunstancias manifestados por el obligado tributario», cuando se considere que pueden ser falsos o insuficientes ¹⁸.
- c) En último término, podríamos mencionar también el supuesto de los denominados «acuerdos previos de valoración» que los obligados pueden solicitar en virtud del artículo 91 de la LGT y cuando la normativa reguladora de cada tributo así lo prevea, para que la Admi-

¹⁶ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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.

¹⁷ Así, por ejemplo, *vid.* Instrucción de 30 de junio de 2009, del Director de la Agència Tributària de Catalunya, o la Instrucción de la DGT, de 7 de diciembre de 2005, aplicable en la Comunidad Valenciana.

¹⁸ *Vid.* en ese sentido, para la Comunidad Autónoma de Andalucía, el artículo 24 de la Ley 10/2002, de 21 de diciembre o para la Comunidad Autónoma de Galicia, la disposición adicional 1.ª de la Ley 9/2008, de 28 de julio, modificada por Ley 9/2009, de 22 de diciembre. Sobre este tema, GARCÍA BERRO, F.: «Análisis jurídico de la obligación administrativa de informar sobre el valor de los inmuebles», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 81, 2008, págs. 55 y ss.

nistración determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de bienes tales como los inmuebles. En ese sentido, la mayoría de las Comunidades Autónomas han hecho uso de tal posibilidad a efectos del ITP, aunque variando el plazo durante el cual estos acuerdos serán vinculantes para la Administración ¹⁹.

La nota común más significativa de los valores mencionados puede resumirse en la mayor seguridad jurídica en la que debería traducirse su utilización para los contribuyentes, toda vez que les permitirá conocer la valoración que la Administración estima que tienen los bienes cuya transmisión resulta gravada a efectos del ITP. No obstante lo anterior, ha de tenerse en cuenta que estamos ante un tributo cedido a las comunidades autónomas, por lo que existe la posibilidad de que algunas de ellas no publiquen de forma oficial tales valores y, por tanto, las mismas no queden vinculadas por las valoraciones objetivas y generales a las que hicimos referencia en primer lugar; o bien, en el caso de los «acuerdos previos de valoración», que los mismos no hayan sido incluidos en la normativa aplicable a esos efectos en todas las autonomías, ya que en este caso la LGT se remite a la previsión que sobre este tema efectúe la normativa reguladora de cada tributo.

En todo caso, lo cierto es que la intención del legislador en los supuestos apuntados pasa por intentar reducir la litigiosidad que rodea a este tema cuando los contribuyentes se «avienen» a los valores prefijados por la Administración ²⁰, aspecto sobre el que habremos de volver más adelante pues, aunque la finalidad de dichas medidas es loable, su consecución pensamos que debería conducir al legislador a acometer algunas modificaciones sobre la normativa aplicable en esta materia.

1.C. Otros supuestos en los que el «valor declarado» adquiere la condición de «valor real». Una referencia a los efectos de la prescripción

Al margen de los casos en los que el obligado cuantifica la base imponible del ITP en función del precio cierto de la transmisión, así como de aquellos otros en los que efectivamente se descarte la comprobación de valores por parte de la Administración al haberse declarado en función del «valor fiscal» facilitado por ella, existen otros supuestos en los que el valor declarado por el contribuyente habrá de identificarse con el «valor real» al que hace referencia el artículo 10 del TRITP y AJD.

Así, en primer lugar, esto sucederá en aquellos casos en los que, aun existiendo comprobación de valores por parte de la Administración, el resultado que ésta arroja es un valor inferior al declarado por el contribuyente, en cuyo caso este último será el que prevalezca, tal y como se desprende del artículo 46.3 del TRITP y AJD ²¹.

¹⁹ Véase, a modo de ejemplo, el artículo 16 del Decreto Legislativo 62/2008, de 19 de junio, para la Comunidad Autónoma de Cantabria, o el artículo 44 de la Ley 1/2008, de 25 de septiembre, para Castilla y León.

²⁰ Así, la Instrucción 1/2009, de 18 de febrero, de la Directora de la Agencia Tributaria de las Illes Balears, explica cómo «La aprobación de unas reglas internas de valoración en la gestión tributaria de los citados impuestos, una vez conocidas por los contribuyentes, permiten a éstos consignar en sus declaraciones unos valores que, en principio, van a admitirse como válidos. Este sistema ha demostrado ser de una gran utilidad, en la medida en que favorece el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes y agiliza la tarea de revisión de los valores».

²¹ Previsiones similares las encontramos en el Derecho comparado. Así *vid.* el artículo 52 de la Ley reguladora del Imposta di registro en Italia, (D.P.R. n. 131 de 26 aprile 1986), o artículo 684 del Code General des Impôts français. *Vid.* a este respecto, la teoría del «mayor valor» esgrimida por CALVO ORTEGA, R. «Impuesto sobre las Donaciones», en *Fiscalidad de las Sucesiones y Donaciones*, 2.ª ed., Lex Nova, Valladolid, 1991, págs. 354-355.

Además, también existe la posibilidad de que la Hacienda autonómica no inicie, o en su caso no culmine con éxito, un procedimiento de comprobación sobre el importe consignado en la base imponible del ITP, en cuyo caso habrá de concluirse que el valor declarado por el contribuyente resulta finalmente asimilado al valor real de la transmisión ²².

Para que esta identificación terminológica pueda predicarse en términos absolutos tiene que haber transcurrido, lógicamente, el periodo de prescripción, a cuyo término, sin haberse puesto en marcha una comprobación de valores o, en el caso de que sí se hubiera iniciado, la misma bien no hubiese tenido éxito, la Administración habrá de aceptar la valoración declarada por el contribuyente.

No obstante lo anterior, lo cierto es que son numerosos los conflictos surgidos en torno a la prescripción del derecho de la Administración a comprobar problemas de diferente índole que, por otra parte, no siempre se han solucionado con el mismo criterio por parte de la jurisprudencia.

A este respecto, la mayor parte de los supuestos enjuiciados en torno a esta cuestión están directamente relacionados con la posibilidad de que el plazo de prescripción se vea interrumpido por una comprobación de valores que, posteriormente, se invalida, supuesto en la mayor parte de los casos relacionado con la falta de motivación de los actos administrativos.

Aunque será más adelante cuando abordemos la importancia y significado que cabe atribuir a la motivación de las actuaciones de comprobación, interesa ahora adelantar los efectos que la ausencia de la misma puede provocar, extremo sobre el que se ha manifestado la jurisprudencia con interpretaciones no sólo divergentes, sino incluso opuestas, que conviene poner de relieve.

Dichas manifestaciones, en su mayoría, guardan estrecha relación con la calificación que haya de darse a los actos de comprobación de valores carentes de motivación, entendida ésta como suficiente y no en términos de exhaustividad ²³. Esto es, si los mismos deben calificarse como nulos de pleno derecho –privando al acto administrativo de existencia y eficacia, extremo que lleva a negar en estos casos la interrupción de la prescripción de dichos actos– o simplemente anulables ²⁴, diferencia plenamente asentada en el Derecho Administrativo ²⁵ así como en el Derecho tributario ²⁶.

En la línea de esa diferenciación se sitúa la mayor parte de nuestra doctrina y jurisprudencia que, partiendo de afirmaciones como la realizada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en Resolución de 28 de mayo de 2004 ²⁷, señalando que «no puede surgir una eficacia interruptiva de

²² Téngase en cuenta que, de conformidad con la normativa actual, la comprobación de valores no es una obligación, sino una facultad en manos de la Administración que, evidentemente, puede declinar su derecho a ponerla en marcha. *Vid.* PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, *op. cit.*, pág. 133.

²³ *Vid.* entre otras, STS de 9 de junio de 2003 (NFJ016849), donde se señala respecto de los actos de comprobación de valores que «su motivación no tiene que ser exhaustiva, la específica suficiencia de cada comprobación dependerá de que sirva para llevar al conocimiento del contribuyente las razones en que se funde para que pueda aceptarlas o impugnarlas».

²⁴ *Vid.* FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial», *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2001, págs. 56-57. En el mismo sentido se había manifestado también DE JUAN LOZANO, A.M.: *La interrupción de la prescripción tributaria*, Tecnos, Madrid, 1993, págs. 79-80.

²⁵ *Vid.* artículos 62 y 63 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común.

²⁶ *Vid.* artículos 153 y 154 de la LGT de 1963 y artículo 217 de la LGT de 2003.

²⁷ Resolución TEAC n.º 00/1903/2001 (NFJ017396).

la prescripción, pues sólo puede, obviamente, interrumpirse la prescripción de algo que existe y no la de algo que no tiene existencia ni eficacia para el derecho», reconoce únicamente la posibilidad de interrumpir la prescripción por parte de aquellos actos que hayan sido anulados por algún vicio o defecto que provoque su anulabilidad²⁸, como sucedería con los actos de comprobación de valores faltos de motivación²⁹.

Esta clasificación realizada en torno a los efectos de los actos administrativos ineficaces es la que ha determinado el fallo de la mayor parte de los pronunciamientos jurisprudenciales en el sentido apuntado, aunque también es cierto que algunos tribunales han defendido tesis diferentes, algunas de las cuales merecen ser destacadas.

En ese sentido, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana ha mantenido en varias sentencias una opinión opuesta a la mayoritaria, en el sentido de entender que «cualquiera que fuera el grado de invalidez que afectase a un acto administrativo, sea nulo de pleno derecho o simplemente anulable, ese acto, ineficaz, no puede producir efecto alguno, y en razón de esa ineficacia carece de virtualidad interruptiva. Afirmar lo contrario sería ir contra la naturaleza de las cosas, pues un acto contrario a derecho produciría efectos, concretamente el de interrumpir la prescripción»³⁰. Este tipo de afirmaciones llevaron a este tribunal, aludiendo expresamente a la retroactividad del efecto jurídico de la anulación y no sólo de la declaración de nulidad de pleno derecho, a negar los efectos interruptivos de la prescripción de todos los actos de comprobación, ya fueran nulos o simplemente anulables, e incluso a afirmar que aunque la Administración puede realizar comprobaciones de valores al amparo de lo dispuesto en la LGT y el TRITP y AJD, «la ley no la habilita para hacerlo reiteradamente, hasta que alguna vez acierte, sino que el ejercicio de la comprobación sólo puede realizarse una sola vez, como una sola vez puede solicitar la comprobación contradictoria el contribuyente»³¹.

Ciertamente, el criterio sostenido por el tribunal valenciano en torno a esta cuestión se aparta de la opinión mayoritaria sustentada tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, que en ocasiones se ha referido a dicho argumento señalando que «no es el que se adecua al ordenamiento jurídico ni es el que ha establecido la jurisprudencia de este Alto Tribunal»³². Sin embargo, analizando las manifestaciones vertidas por el citado tribunal, consideramos que es necesario establecer una diferenciación entre las distintas afirmaciones que ha realizado a través de algunos de sus fallos. En ese sentido, limitar el ejercicio de la comprobación por parte de la Administración a un solo intento cuando se incurre en un defecto o vicio que, como la falta o insuficiencia de motivación, determina la anulabilidad del acto, nos parece una opinión difícil de sustentar a la vista de lo dispuesto, por

²⁸ A las diferencias entre los efectos que en el ámbito de la prescripción producen los actos nulos y los anulables aluden, entre otras muchas, las SSTs de 29 de diciembre de 1998 (NFJ007601), la de 19 de junio de 2004 (RJ/2004/7633) o, más recientemente, la de 29 de junio de 2009 (NFJ035201), donde señala que «la ineficacia de que se trata no es absoluta, sino relativa (anulable) y, por ende, tuvo virtualidad para interrumpir la prescripción alegada».

²⁹ En ese sentido, la falta de motivación del acto, cuando es exigida por el ordenamiento jurídico, es determinante de la anulabilidad, por dar lugar a indefensión, tal y como se desprende del artículo 63.1 de la LRJ-PAC.

³⁰ En ese sentido, *vid.* SSTSJ de Comunidad Valenciana, de 2 de diciembre de 2002 (JT/2003/467) o la de 6 de mayo de 2005 (JUR/2005/166614).

³¹ *Vid.* SSTSJ de la Comunidad Valenciana de 6 de abril de 1995 (JT/1995/508), de 1 de octubre de 1996 (JT/1996/1262) o de 2 de diciembre de 2002 (JT/2003/467).

³² STS de 29 de junio de 2009 (NFJ035201).

ejemplo, en el artículo 67 de la Ley de Procedimiento Administrativo, donde expresamente se señala que «La Administración podrá convalidar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan». En esa línea se manifiesta la jurisprudencia mayoritaria apuntando que «la Administración no sólo está facultada para dictar uno nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda»³³.

Diferente, aunque susceptible de ser matizada, es la opinión que nos merece la eficacia que el tribunal valenciano atribuye a estos actos a efectos del cómputo del plazo de prescripción, considerando, en el contexto de la comprobación de valores, que al igual que sucede con los actos nulos, tampoco los anulables interrumpen dicho periodo. Ya hemos visto que la interrupción de la prescripción de los actos anulables es algo comúnmente admitido y, por tanto, la doctrina y jurisprudencia mayoritarias discrepan de la opinión del tribunal valenciano. Sin embargo, consideramos necesario tener en cuenta que, en un tema como el que nos ocupa, aceptar dicha teoría permite a la Administración interrumpir la prescripción con actos anulables incluso si se dictan con conocimiento de su defecto de anulabilidad, con el único objetivo de interrumpir la prescripción. No resultan extrañas las comprobaciones masivas de valores sobre la compra de inmuebles en algunas comunidades autónomas a través, en muchos casos, de la notificación de actuaciones faltas de motivación y, por tanto, anulables.

A esta situación no ha sido ajeno tampoco el TS que, sin alterar el criterio de la eficacia interruptiva de la prescripción de los actos de comprobación anulables —que deben ser corregidos en los defectos de que pudieran adolecer antes de volver a ser notificados, y siempre dentro del nuevo plazo de prescripción que se abrió con el anterior acto que devino anulable—, considera que el derecho y deber de convalidación de dichos actos «no puede ser ilimitado por exigencias del principio de seguridad jurídica»³⁴. Partiendo de esa consideración, especialmente relevante en el contexto que nos ocupa, el citado tribunal considera de manera reiterada que, además de la prescripción, otro de los límites que operan respecto del derecho a corregir actuaciones anulables es el que se deriva de «la santidad de la cosa juzgada, es decir, si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida, entonces sí, del derecho a la comprobación de valores (...) y la Administración había de pasar por la valoración formulada en su día por el contribuyente»³⁵.

Ciertamente, con este criterio, se matizan y limitan las consecuencias negativas que podrían derivarse de comportamientos por parte de la Administración³⁶ con los que, a nuestro juicio, resultarían claramente lesionados los derechos de los contribuyentes³⁷. Téngase en cuenta que si los actos

³³ Vid. SSTs de 29 de diciembre de 1998 (NFJ007601), de 19 de septiembre de 2008 (NFJ034847) o de 29 de junio de 2009 (NFJ035201).

³⁴ STS de 19 de septiembre de 2008 (NFJ034847).

³⁵ SSTs de 7 de octubre de 2000 (NFJ009526), de 22 de septiembre de 2008 (NFJ030790) o de 29 de junio de 2009 (NFJ035201).

³⁶ Una valoración positiva del mismo se sostiene también por VILLAVARDE GÓMEZ, M.B.: «Límites a la reiteración de comprobaciones de valores de la Administración: Abuso de Derecho», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 10, 2002, págs. 9 y ss.

³⁷ En ese sentido, LOZANO SERRANO, F.: «¿La anulación de la comprobación de valores permite una nueva valoración?», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, tomo II, 2000, págs. 2006 y ss., analiza «si las comprobaciones anuladas mantienen el efecto interruptivo de la prescripción que en su día provocaron, o, por el contrario, si pierden aquella eficacia interruptiva, como en buena lógica jurídica debería suceder ante la anulación del acto; de lo contrario, por grosera, superficial y arbitraria que resultara la valoración, podría la Administración mantener indefinidamente abierta la posibilidad de com-

anulables interrumpen la prescripción, las Administraciones autonómicas podrían colocar a los contribuyentes en una situación de pendencia indefinida a efectos de la comprobación de las valoraciones realizadas a efectos del ITP, realizando envíos masivos y periódicos de ese tipo de actuaciones aun a sabiendas de que las mismas pudieran adolecer de defectos que, sin el límite establecido por el TS, podrían repetirse continuamente ³⁸.

Así pues, en las condiciones analizadas relativas a la prescripción y a la santidad de cosa juzgada, los actos anulables que no sean debidamente convalidados en tiempo y forma provocarán que decaiga la posibilidad de la Administración de comprobar los valores consignados por los contribuyentes a efectos del ITP y, por tanto, el valor declarado en estos casos habrá adquirido la condición de valor real.

2. Relación entre «valor real» y «valor comprobado»

2.A. Consideraciones generales

A salvo de los supuestos en los que existe un precio cierto o, en su caso, una valoración fiscal del inmueble con efectos vinculantes para la Administración, lo cierto es que, atendiendo al artículo 134 de la LGT, así como al artículo 46 del TRITP y AJD, la Administración podrá comprobar el valor real de los bienes o derechos transmitidos, por cualquiera de los medios a los que hace referencia el artículo 57 de la LGT.

A través de ellos, y cuando como resultado de su aplicación se determine un valor diferente al declarado, y superior a éste, será ese valor comprobado el que la Administración habrá identificado como valor real. Ahora bien, ha de tenerse en cuenta la posibilidad que los obligados tributarios tienen de oponerse al resultado de tales actuaciones de valoración. Piénsese así en el papel que a la tasación pericial contradictoria le atribuye actualmente la LGT, considerándola como un medio de corrección del valor obtenido con los diferentes medios de comprobación del artículo 57.1 de la LGT. En ese sentido la doctrina ha descartado la identificación en términos absolutos entre valor comprobado y valor real, ya que ello no haría sino convertir la determinación de tal valor en una competencia exclusiva de la Administración, con la merma evidente que ello implicaría respecto de las garantías de los contribuyentes ³⁹. De ese modo, y como consecuencia de su aplicación, el «valor comprobado» puede ceder ante el resultante de la aplicación de dicho procedimiento, así como ante

probación y liquidación del tributo, mediante sucesivas interrupciones del plazo de prescripción, aunque luego se anularan sus actuaciones».

³⁸ De esa idea parecía participar el TSJ de Murcia, en Sentencia de 27 de septiembre de 2000 (JUR/2000/228086), al afirmar que, con el único límite de la prescripción, «la Administración puede practicar las liquidaciones conducentes a la determinación de la deuda tributaria que estime oportunas en tanto no haya transcurrido el indicado plazo prescriptorio». Sobre esta cuestión *vid.* ALONSO ARCE: «La prescripción en los procedimientos tributarios y el Régimen de Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2003, pág. 85.

³⁹ ALGUACIL MARÍ, P.: *Discrecionalidad técnica en la comprobación tributaria de valores. La problemática de su control judicial*, Ed. Diálogo, Valencia, 1999, pág. 274.

el «precio o contraprestación pactada», cuando éste sea conocido en términos de certeza, como se desprende del artículo 46.3 del TRITP y AJD.

De acuerdo con lo anterior, y sin olvidar que el «valor declarado» puede decaer en beneficio de otros valores, lo cierto es que cuando la Administración pone en marcha una comprobación de valores en torno a una transmisión inmobiliaria sujeta a TPO, debe aspirar a fijar el «valor real» de la misma con ayuda de alguno de los diferentes medios que con ese objetivo se relacionan en el artículo 57 de la LGT. Pues bien, en ese sentido, ha de repararse en el hecho de que la LGT no establece ningún orden de prelación respecto de la utilización por parte de la Administración de tales medios, por lo que debería escoger aquel que fuera más idóneo con la naturaleza del bien a valorar⁴⁰, teniendo en cuenta que la utilización de uno u otro de tales medios no tiene por qué arrojar la misma cantidad a materializar en la base imponible y, de hecho, en raras ocasiones coincidirán. Así las cosas, en función del medio elegido por la Administración, el «valor real» del inmueble transmitido así calculado puede variar, de donde cabe afirmar que, en este contexto, es preciso encontrar un significado para esa expresión. Hablamos de «un» significado y no de «el» significado, ya que consideramos que en este tema ha de partirse de la premisa, apuntada por el TS⁴¹, en virtud de la cual «no existe un valor real, entendido éste como un carácter o predicado ontológico de las cosas, en cuanto tal»⁴².

2.B. El papel del «valor de mercado» como valor de referencia de las comprobaciones de valores

Pues bien, en ese intento de concreción, tanto la doctrina⁴³ como la jurisprudencia del TS han aludido en varias ocasiones a la posibilidad de equiparar el «valor real» con el «valor de mercado»⁴⁴. Ahora bien, esta asimilación, defendida incluso en el pasado como el único modo de interpretar el concepto «valor real»⁴⁵, no puede predicarse hoy⁴⁶, ya que ello impediría, por ejemplo, la identificación analizada entre «valor real» y «precio cierto».

De todos modos, aunque con esas salvedades, lo cierto es que el TS ha aludido también en múltiples ocasiones a la posibilidad de que la Administración, iniciada la comprobación, concrete el concepto de «valor real» asimilándolo al «valor de mercado», entendido éste como el «importe neto

⁴⁰ Vid. KIRCHHOF, P.: *Die Steuerwerte des Grundbesitzes*, Dr. Peter Deubner, Köln, 1985, pág. 18.

⁴¹ STS de 5 de octubre de 1995 (NFJ004034).

⁴² En ese sentido, TIPKE, K.: *Die Steuerrechtsordnung*, vol. II, Dr. Otto Schmidt, Köln, 1993, págs. 848-849, insiste también en la inexistencia de un concepto intrínseco de valor, aludiendo al carácter relativo del concepto de valor.

⁴³ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «La valoración en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales», en *Valoración en Derecho tributario*, IEF, Madrid, 1991, pág. 146.

⁴⁴ Vid. DGT de 27 de marzo de 2007, n.º V0626-07 (NFC033536), al señalar que «El concepto de valor real constituye un concepto jurídico de difícil determinación, que el TS viene considerando como el valor intrínseco o por naturaleza del bien o derecho, o valor verdadero, asimilándolo al valor de mercado cuando esto sea posible por existir un mercado de los bienes o derechos transmitidos (Sentencia de 7 de mayo de 1991)».

⁴⁵ Dicha identificación en términos absolutos sirvió a la jurisprudencia, en una línea ya abandonada, para justificar que el valor de los bienes adjudicados en subasta podía ser comprobado cuando la Administración considerara que el precio de adjudicación en subasta estaba por debajo del de mercado. Vid., en ese sentido, SAN de 19 de junio de 1994 (JT/1994/847) o STSJ de Castilla y León de 18 de octubre de 1994 (JT/1994/1211).

⁴⁶ Vid. GARCÍA MARTÍNEZ: *El valor tributario: su determinación objetiva y convencional*, Bosch, Barcelona, 2006, págs. 58 y ss.

que razonablemente podría esperar recibir un vendedor por la venta de una propiedad en la fecha de la valoración, mediante una comercialización adecuada y suponiendo que existe al menos un comprador potencial correctamente informado de las características del inmueble, y que ambos, comprador y vendedor, actúan libremente y sin un interés particular en la operación (...)»⁴⁷.

Este tipo de manifestaciones asimilando «valor real» y «valor de mercado» han sido objeto de críticas al entender que si bien dicha identificación puede ser útil en un mercado «abierto y claro, como puede ser el bursátil»⁴⁸, la misma pierde su virtualidad si tenemos en cuenta que, como continúa señalando el aludido tribunal, «en la realidad predominan versiones o variedades de mercados imperfectos», en los que las relaciones de cambio que se producen en la vida económica son «expresión y cuantificación del valor o apreciación que cada una de ellas tiene para los sujetos que desean adquirirlas o transmitir las»⁴⁹.

Pues bien, teniendo en cuenta las operaciones sobre las que pivota el objeto de este trabajo, esto es, las transmisiones onerosas de bienes inmuebles, de entre las cuales aquellas que tengan por objeto la vivienda centrarán la mayor parte de la problemática que en cuestiones de valoración generan aquéllas, tales afirmaciones despliegan toda su virtualidad⁵⁰. Piénsese que el mercado de la vivienda se ve especialmente condicionado por una serie de características que hacen de él uno de los más imperfectos, toda vez que existen unos factores que no hacen sino modificar de forma sustancial los parámetros con los que opera un mercado perfecto⁵¹.

Pese a ello, lo cierto es que la Administración ha de poder determinar un valor en aquellos casos en los que considere que el declarado por los contribuyentes no se ajusta al real, por lo que también ha sido frecuente encontrar en la normativa específica sobre valoración la correspondencia entre «valor real» y «valor de mercado»⁵², expresión esta completada en algunos casos con la mención a dicho valor teniendo en cuenta el «uso óptimo del bien inmueble»⁵³. Ésa es precisamente la

⁴⁷ STS de 5 de octubre de 1995 (NFJ004034). En ese sentido, la Orden ECO/805/2003, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras, a la que haremos referencia posteriormente, recoge también un concepto de «Valor de mercado o venal de un inmueble (VM)», con un significado similar al señalado *supra*. En la misma línea podemos ver la definición de valor de mercado en la norma internacional de valoración n.º 1 (NIV n.º 1), *Market value basis of valuation*, en la que se define el valor de mercado como «la cantidad estimada por la cual, en la fecha de valoración, se intercambiaría voluntariamente una propiedad entre un comprador y un vendedor en una transacción libre después de una comercialización adecuada en la que cada una de las partes ha actuado experimentada, prudentemente y sin presiones». *Vid.* BOWMAN, S.A.: «Built-in gain discounts for transfer tax valuation: a resolution for the big debate», en *Akron tax journal*, n.º 24, 2009, pág. 120.

⁴⁸ PERIS GARCÍA, P.: «La valoración de los bienes en el Ordenamiento Tributario Español», *Palau* 14, n.º 22, 1994, pág. 36.

⁴⁹ *Vid.* STS de 5 de octubre de 1995, ya citada (F.J. 4.º).

⁵⁰ Sobre las diferentes consecuencias de la valoración en función de la naturaleza del bien. *Vid.* LANG, J.: «Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung», en la obra *Steuervereinfachung*, C.F. Müller, Heidelberg, 1994, pág. 43.

⁵¹ Los factores causantes de la imperfección que acompaña al mercado de la vivienda son detallados por TRILLA, C. y LLERA, S. «Elementos explicativos del comportamiento del precio de la vivienda», *Revista del Colegio de Economistas de Madrid*, Madrid, 2003.

⁵² La indefinición que, al igual que sucede con el valor real, acompaña también a la expresión «valor de mercado», es analizada por GALAPERO FLORES, R.: «La referencia al valor de mercado en los tributos que gravan la renta y la titularidad de elementos patrimoniales», *RDFHP*, n.º 257, 2000, págs. 623-625.

⁵³ Por «uso óptimo» entiende dicha Resolución de la DGT, «el más probable, financieramente factible y adecuadamente justificado que se hace de un bien dentro de las posibilidades físicas y legales y que da como resultado el mayor valor del

expresión utilizada por la DGT en Resoluciones como la de 1 de diciembre de 2008, sobre la normativa técnica de las valoraciones inmobiliarias. Ahora bien, de la lectura de la definición que ahí se ofreció de «valor de mercado para el uso óptimo del bien inmueble», entendiéndose por tal «la cantidad estimada por la cual, en la fecha de valoración, se intercambiaría voluntariamente un activo entre un comprador y un vendedor en una transacción libre después de una comercialización adecuada en la que cada una de las partes ha actuado experimentada, prudentemente y sin coacción», se desprende ya lo que, a nuestro juicio, debe ser una de las conclusiones de este estudio.

En ese sentido ha de tenerse en cuenta que la propia DGT, a través de la definición de ese concepto, reconoce que el valor de mercado sólo facilitará a la Administración una cantidad «estimada», que será útil para llegar a concretar el valor del inmueble en los casos en los que la Administración esté en desacuerdo con el valor declarado, pero que no puede identificarse con el valor por el que las partes han efectuado la transmisión en términos de certeza, en cuanto que precio verdadero, magnitud necesariamente desconocida para la Administración cuando exista presunción de ocultación⁵⁴.

Sin embargo, el desconocimiento de esa magnitud no debería ser interpretado en el sentido de entender que el legislador aspira a determinar y, por tanto, a gravar, a efectos del ITP, una cantidad diferente al verdadero importe por el que se ha realizado la transmisión del inmueble⁵⁵. En este entendimiento resulta ilustrativa una de las modificaciones que sobre el TRITP y AJD, realizó la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que, entre otras cuestiones, se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio. En la propia exposición de motivos de esta norma se señala textualmente la introducción de «una regla de cuantificación del valor de los bienes y derechos en el procedimiento de comprobación de valores por parte de la Administración consistente en fijar dicho valor, al menos, en el *precio o contraprestación de la operación* de que se trate, puesto que, como mínimo, alcanza tal valor para las partes». Como consecuencia de ello, el artículo 46 del TRITP y AJD fue modificado en su apartado 3, para señalar que «Cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible. Si el valor resultante de la comprobación o el valor declarado resultase inferior *al precio o contraprestación pactada*, se tomará esta última magnitud como base imponible».

Así las cosas, el legislador ha venido a normar una cuestión ya aceptada anteriormente. Esto es, cuando exista constancia del precio acordado entre las partes, éste será el que habrá de consignarse a efectos de la base imponible del ITP, prevaleciendo sobre el valor declarado e incluso sobre el comprobado. En esa línea, algunas de las últimas normas aprobadas en materia de medios de valo-

bien valorado». En ese sentido, la resolución sigue a la NIV n.º 1, *Market value basis of valuation*. Vid. MCPARLAND, C., MCGREAL, S. y ADAIR, A.: «Concepts of price, value and worth in the United Kingdom. Towards a European perspective», *Journal of Property Investment & Finance*, vol. 18, n.º 1, 2000, págs. 84 a 102; RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A.: «Reflexiones en torno a la adaptación en la normativa contable española del criterio del valor razonable: pasos futuros a seguir», *Contaduría Universidad de Antioquia*, n.º 53, págs. 103-120.

⁵⁴ SEER, R.: *Verständigungen in Steuerverfahren*, Dr. Otto Schmidt, Köln, 1996, pág. 198.

⁵⁵ En el Derecho comparado encontramos muestras de impuestos que gravan las transmisiones patrimoniales entre particulares cuya base imponible está expresamente definida como «el valor de la contraprestación pactada». Así, por ejemplo, en Alemania, vid. el § 8, apartado 1 GrESTG («Grunderwerbsteuergesetz»). Ilustrativo resulta también que el artículo 1, apartado 497 de la ley financiera italiana de 2006, donde se permite que la base imponible del Impuesto de Registro venga determinada por el «valor catastral actualizado» del inmueble, sin perjuicio de que haya de consignarse también en la escritura el «precio o contraprestación pactada» entre las partes, cuestión que analizaremos más adelante con mayor profundidad.

ración, como es el caso de la Orden de 4 de marzo de 2010, de la Vicepresidencia y Consejería de Economía y Hacienda de Castilla-La Mancha, prescinden en los aludidos supuestos de la referencia al «valor real» o al «valor de mercado», señalando que «los valores declarados no pueden ser inferiores *al precio o contraprestación pactada*».

En el mismo sentido se manifiesta también la Orden de 18 de diciembre de 2009, de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía, aunque esta norma da un paso más al señalar, en su artículo 3.3, último párrafo, que la «Administración podrá iniciar un procedimiento de comprobación del precio o contraprestación pactada». A nuestro juicio, este inciso trasciende de aquellas operaciones en las que existe un precio cierto e indubitado, sobre las que la comprobación no tiene cabida en términos generales, pareciendo querer situar al procedimiento de comprobación de valores en el ámbito del ITP, no ya en torno a un abstracto «valor real», sino sobre un concepto similar al utilizado para definir la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), centrado en el importe de la contraprestación.

Si ello fuese finalmente así, extremo que debería provocar una modificación de la redacción del artículo 10 del TRITP, al menos respecto de la definición de la base imponible de las operaciones que aquí hemos tratado, se pondría fin a una situación manifestada habitualmente en el desarrollo de la labor administrativa de comprobación de valores. Nos referimos a las diferencias sustanciales que a esos efectos ha venido introduciendo la Administración en materia de comprobación, en función del tributo, IVA o ITP, en cuyo ámbito se realice dicha actividad, sin que, en ocasiones, exista una justificación fundada para ello. En este sentido, ha de tenerse en cuenta la delgada línea que determina la tributación de algunas operaciones inmobiliarias, bien por IVA, bien por ITP, tal y como sucede, por ejemplo, con las transmisiones inmobiliarias que tienen por objeto las segundas y ulteriores entregas de edificaciones. Así, cuando estas operaciones son realizadas por un promotor, la LIVA las califica como las entregas de bienes exentas⁵⁶, habiendo de tributar por TPO. Repárese en el hecho de que no se trata de operaciones no sujetas, sino que, por el contrario, son transmisiones susceptibles de ubicarse en el ámbito del hecho imponible del IVA, pero que el legislador ha decidido exonerar de gravamen, exención a la que el sujeto pasivo podrá, además, renunciar en determinados casos y cumpliendo los requisitos legales previstos para ello.

Pues bien, ante este tipo de operaciones, si lo que procede es aplicar el IVA, por renuncia a la citada exención, la labor de comprobación de la Administración se ha venido centrando en la contraprestación efectivamente satisfecha, mientras que si la transacción resulta gravada por el ITP, como sucederá en la mayoría de los casos, la Administración trataría de hallar «aquel montante dinerario que más se adecue a un artificioso "valor real" del bien o derecho transmitido»⁵⁷. A nuestro juicio, este tipo de situaciones ponen de manifiesto un absurdo, toda vez que el valor de una misma operación, realizada por los mismos sujetos, que en supuestos como el que nos ha servido de ejemplo pueden «elegir» el impuesto por el que tributarán (renunciando o no a la citada exención cuando cumplan los requisitos establecidos al efecto), determinará que la labor de comprobación adminis-

⁵⁶ Vid. artículo 20 de la LIVA.

⁵⁷ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: «Las actuaciones de la Inspección de los Tributos en materia de comprobación de valores», *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, vol. III, 1997; MOCHÓN LÓPEZ, L.: «El valor real de los inmuebles como valor de referencia tributario y su comprobación mediante la referencia al valor catastral como medio de lucha contra el fraude», *Quincena Fiscal*, n.º 22, 2008, pág. 43.

trativa tenga un objetivo distinto en términos del valor que pretende alcanzar, y ello en función del tributo que resulte aplicable⁵⁸.

Por todo lo anterior, la aludida modificación del artículo 46.3 del TRITP y AJD, así como las normas autonómicas que se han adaptado al mismo introduciendo incluso la referencia expresa al «precio o contraprestación pactada» como objetivo del valor a determinar vía comprobación nos parece positiva, aunque insuficiente por sí sola para poder articular un procedimiento coherente de comprobación de valores en el ámbito de las operaciones que nos ocupan.

3. Primeras conclusiones acerca del concepto de «valor real» en el ITP

De todo lo expuesto hasta el momento pueden extraerse ya algunas consideraciones. Así, en primer lugar, pensamos que la interpretación de la expresión «valor real» debe realizarse partiendo de la finalidad que lleva implícita, esto es, teniendo muy presente la importante bolsa de fraude que generan las transmisiones inmobiliarias. Será precisamente la presunción de que ha existido una ocultación de parte del precio por los contratantes la que debería provocar la actuación comprobadora por parte de la Administración, situación que debería estar siempre suficientemente motivada huyendo de las comprobaciones en masa a las que nos tienen acostumbrados las haciendas autonómicas⁵⁹.

Así pues, si atendemos a la finalidad antifraude atribuida a la expresión «valor real» en el ámbito del ITP, en aquellos casos en los que la Administración esté en desacuerdo con el valor declarado por el contribuyente, pondrá en marcha una comprobación de valores con la que sólo podrá llegar a determinar un valor teórico, estimado⁶⁰ o razonable a efectos tributarios⁶¹, y es que, como ha señalado ALGUACIL MARÍ, «si la actividad comprobadora tiende a la consecución de la certeza, su resultado no se corresponde necesariamente con ésta, puesto que, como toda actividad de reconstrucción de los hechos o del dato histórico, supone siempre, en alguna media, la emisión de un juicio de probabilidad»⁶².

⁵⁸ Cfr. CERVERA TORREJÓN, F.: «La conveniencia de otorgar competencia normativa a las comunidades autónomas en relación con la base imponible del gravamen sobre "transmisiones patrimoniales onerosas", en *IV Jornada Metodológica Jaime García Añoveros. La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos estatutos*, IEF, Doc. 11/2008, pág. 42.

⁵⁹ Como ya se ha señalado, la motivación en los actos de comprobación de valores no se exige en términos de exhaustividad, pero sí de suficiencia, entendiéndose que «la específica suficiencia de cada comprobación dependerá de que sirva para llevar al conocimiento del contribuyente las razones en que se funde para que pueda aceptarlas o impugnarlas». Vid. STS de 9 de junio de 2003 (NFJ016849), entre otras. Afortunadamente, tanto el TEAC como el TS han considerado la motivación de estos actos como una exigencia fundamental del principio de no indefensión de los contribuyentes, lo que les ha llevado a impugnar todos los actos de comprobación en los que no aparece una fundamentación explícita de las valoraciones. Sobre esta cuestión vid. GIL CRUZ, E.M.^a: «La motivación de los actos tributarios», *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2003, págs. 37 y ss., así como la jurisprudencia allí citada.

⁶⁰ En ese sentido, la oficina virtual de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía se refiere expresamente a la posibilidad de obtener el *valor real estimado* de bienes inmuebles urbanos, a efectos de determinación de la base imponible del ITP y AJD.

⁶¹ ROZAS VALDÉS, J.A.: «Reiterar y motivar la comprobación de valores», *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, 2003, tomo II, pág. 2.192.

⁶² ALGUACIL MARÍ, P.: *Discrecionalidad técnica en la comprobación tributaria de valores. La problemática de su control judicial*, op. cit., pág. 130. En el mismo sentido, BRANDÃO LEAL, M.T.: *A avaliação indirecta da matéria tributável reflexão*

De ese modo, cualquiera que sea la denominación que se otorgue finalmente al aludido valor, lo que debería buscar la Administración es una cantidad que, ante la presunción de ocultación por parte de los contribuyentes, ha de consignarse como valor real, y que debería identificarse con el precio más probable por el cual el inmueble se habrá transmitido entre las partes, para cuya tarea la ley prevé diferentes medios de comprobación. Es en ese momento cuando, como ya apuntamos, se van a plantear mayores problemas como consecuencia de las diferencias existentes entre dichos medios y la inexistencia de un orden estipulado para la Administración en la elección del más idóneo en cada caso. Así, respecto de los inmuebles valorados a efectos del ITP, no es difícil constatar la preferencia de las distintas comunidades autónomas por medios diferentes de comprobación de los enumerados en la LGT y, entre ellos, como veremos, algunos se separan claramente del referido concepto de «valor de mercado» antes reproducido. Esto, unido a la alusión expresa por parte de algunas normas de valoración autonómicas al procedimiento de comprobación referido al «precio o contraprestación pactada», nos lleva a concluir la pérdida de peso específico del «valor de mercado» como referente de las comprobaciones administrativas de valor en el ámbito de las operaciones que nos ocupan.

Al margen de lo anterior, lo cierto es que la libertad que tanto la LGT como el TRITP y AJD confieren a la Administración para elegir, de entre diferentes medios de comprobación, el que estime más conveniente en cada caso, provoca, además de una posible lesión de otros principios de justicia tributaria, una notable inseguridad jurídica para el contribuyente, que no puede conocer a priori el valor que, ante una eventual comprobación, asignará la Administración al inmueble objeto de transmisión.

Pues bien, esta situación no se ha solucionado, ni mucho menos, con los cambios que la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, ha introducido sobre el tenor literal del citado precepto. Así, en primer lugar, el legislador ha normativizado⁶³ una práctica que venía siendo habitual por parte de las comunidades autónomas, que consideraban como valor real a efectos del ITP el valor catastral de los inmuebles actualizado a través de coeficientes multiplicadores, situación que había sido objeto de críticas por parte de la jurisprudencia⁶⁴. En nuestra opinión, esta modificación podría haber sido aprovechada para situar a este medio de comprobación de valores de carácter «objetivo» en el centro de este procedimiento cuando la comprobación aspire a concretar el valor de las transmisiones inmobiliarias a efectos del ITP, de forma que, advertida la presunción de ocultación, debidamente motivada, el valor a aplicar fuese siempre la «valoración fiscal» determinada con carácter previo y general para cada inmueble, con los matices a los que luego aludiremos.

sobre a responsabilidade penal do arguido, Faculdade de direito da universidade do porto, 2008, pág. 24, «As dúvidas sobre o valor tributável são apenas as conaturais ao próprio acto de apuramento de um valor por meio de métodos indirectos, onde o valor encontrado é sempre um valor probabilístico e não um valor absolutamente certo». En esa línea se manifestó también ТИРКЕ, К: *Die Steuerrechtsordnung*, vol. II. *op. cit.* pág. 848.

⁶³ *Vid.* artículo 57.1 b) de la LGT y artículo 158.1 del RGIT. Sobre esta cuestión *vid.* MOCHÓN LÓPEZ, L: «El valor real de los inmuebles como valor de referencia tributario y su comprobación mediante la referencia al valor catastral como medio de lucha contra el fraude», *op. cit.*, págs. 50 y ss.

⁶⁴ Ante este tipo de prácticas la jurisprudencia reaccionó en sentido negativo. Así, el TS, en Sentencia de 9 de abril de 2002 [rec. 2133/2001 (NFJ012199)], señaló, en línea con lo apuntado por el Ministerio Fiscal, que «la Administración puede acudir a cualquiera de los medios indicados en el artículo 52 de la LGT, pero lo que no es admisible es, como ha ocurrido en este caso, emplear un medio de comprobación basado en el valor obrante en un registro oficial y, luego, modificarlo, actualizarlo o completarlo mediante un coeficiente, con el fin de obtener el valor de mercado del bien, pues con tal proceder se están mezclando dos criterios de valoración perfectamente diferenciados en la citada ley».

Otra de las novedades introducidas sobre el artículo 57 de la LGT ha sido la desaparición de la mención a la «tasación pericial contradictoria» de entre los medios de comprobación de valores, pasando a considerarse, en la línea ya manifestada anteriormente por la doctrina, como un «medio de impugnación de una comprobación de valores acordada por la Administración»⁶⁵. En torno a la aplicación de este procedimiento va a girar también una parte importante de este trabajo ya que, como veremos, la normativa de algunas comunidades autónomas ha incorporado modificaciones en el procedimiento de las tasaciones periciales contradictorias promovidas contra actuaciones de comprobación de valores, las cuales, como tendremos ocasión de analizar, están planteando en la práctica importantes problemas de indefensión para los contribuyentes.

Por último, es también significativa la incorporación al artículo 57 de la LGT de tres nuevos métodos de valoración, a saber: valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros; valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria, y precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.

Todas estas novedades suscitan cuestiones de interés que contrastan con las escasas manifestaciones doctrinales al respecto. Si bien, la necesidad de acotar el tema de este trabajo nos ha llevado a centrarnos especialmente, como ya hemos adelantado, en uno de esos nuevos criterios de valoración, el denominado «valor de tasación hipotecaria». Tal y como ya se ha adelantado, esta elección ha estado motivada por los efectos que en la práctica se han puesto de manifiesto por su aplicación efectiva en alguna comunidad autónoma, así como por la manifestación expresa que sobre la oportunidad de utilizar tal medio de comprobación ha realizado recientemente algún TSJ.

El examen de dicho valor, que acometeremos a continuación, no sólo servirá para concretar su significado y función respecto de las operaciones inmobiliarias que nos ocupan, sino para cuestionar la propia idoneidad de la actual regulación del procedimiento de comprobación, cuyas fisuras aconsejarían acometer reformas susceptibles de dotar al sistema de una mayor coherencia.

III. EL «VALOR ASIGNADO PARA LA TASACIÓN DE FINCAS HIPOTECADAS» COMO MEDIO DE COMPROBACIÓN DEL «VALOR REAL» EN EL ITP

1. Concepto

Es el apartado g) del artículo 57.1 de la LGT el que incorporó como nuevo medio de comprobación de valores⁶⁶ el «valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento

⁶⁵ VV.AA.: *Comentarios a la nueva Ley General Tributaria*, coordinador HUESCA BOADILLA, R., Thomson-Aranzadi, Navarra, 2004, pág. 895,

⁶⁶ La aplicación de este método cuenta con algún antecedente legal y jurisprudencial. Desde la jurisprudencia se admitió en alguna ocasión, antes incluso de la modificación operada sobre el artículo 57 de la LGT incorporando al valor de tasación como medio de comprobación, que se pudiese utilizar como tal. Así, el TSJ de Castilla-La Mancha [Sentencia n.º 296/2006, de 1 de junio (NFJ025474)], señaló que «En cuanto a que se utilice un medio no permitido por el artículo 52 de la LGT, hay que poner de manifiesto que este precepto acepta la valoración por referencia a "precios de mercado"; siendo así, si se acepta por la norma

de lo previsto en la legislación hipotecaria», remisión que, en principio, ha de entenderse referida básicamente a la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario, así como a la norma reglamentaria que la desarrolla, aprobada por Real Decreto 775/1997, de 30 de mayo, sobre Régimen Jurídico de Homologación de los Servicios y Sociedades de Tasación.

Es esta última norma la que alude a las diferentes finalidades que pueden atribuirse a las tasaciones en nuestro país ⁶⁷, de entre las cuales interesan aquí especialmente aquellas que tienen por objeto ofrecer garantía hipotecaria a los préstamos concedidos por entidades de crédito. Como es sabido, los inmuebles adquiridos con financiación bancaria requieren una tasación previa, esto es, un documento suscrito por un profesional competente cuyo fin es el de establecer de forma justificada el valor del bien, de acuerdo con unos criterios previamente establecidos y desarrollando una metodología adecuada a dicho fin.

A esos efectos, la referida Ley hipotecaria establece, en su artículo 7.Dos a), la necesidad de atender a las normas generales sobre tasación de bienes hipotecados, por lo que será la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras, parcialmente modificada por la Orden EHA/3011/2007, de 4 de octubre, la norma que ha de servir de referencia para concretar el significado que debe atribuirse al nuevo medio de comprobación de valores que nos ocupa.

Partiendo de lo dispuesto por dichas normas es necesario efectuar una primera precisión terminológica en relación con la valoración o tasación de los bienes inmuebles para la finalidad hipotecaria, que es la que aquí nos interesa de entre las diferentes funciones que pueden atribuirse a una tasación. Dicha aclaración se ha realizado por la propia Orden ECO/805/2003 con el fin de justificar algunas de las modificaciones que esta norma ha realizado sobre lo previsto por su antecesora, la Orden de 30 de noviembre de 1994. En ese sentido, aquella norma señala que, cuando la tasación de un bien se realiza para finalidades hipotecarias han de diferenciarse, partiendo de «desarrollos recientes en el ámbito europeo», los conceptos de «valor de mercado» y «valor hipotecario», identificando a éste último con un valor sostenible en el tiempo, mientras que el primer concepto se acercaría en mayor medida al valor de un bien en un momento determinado ⁶⁸.

un valor medio de mercado, que en definitiva es un valor hasta cierto punto de vista teórico y general aproximativo, para aplicarlo a un bien concreto, es evidente que la misma norma debe tolerar que se aplique un valor de mercado mucho más específico y concretamente referido al bien en concreto a valorar», refiriéndose al valor de tasación.

Por otra parte, desde un punto de vista normativo existe también algún precedente que, como la Ley 17/2005, de 29 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, de medidas en materia de tributos cedidos (derogada por la Ley 9/2008, de 4 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha), preveía expresamente y con carácter previo a la modificación del artículo 57 de la LGT, que para la comprobación por la Administración tributaria del valor real de los bienes inmuebles, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y del ITP y AJD, podría realizarse, entre otros procedimientos, recurriendo al «valor de tasación fijado para el bien a efectos de su hipoteca, siempre que dicho valor se haya determinado en la forma prevista por la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario, o por precios de mercado determinados por estudios realizados por la Administración» (art. 17).

⁶⁷ Sobre esta cuestión *vid.* CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A.: «Eficiencia de las normas de valoración españolas para la tasación de las propiedades inmobiliarias a fines contables: un nuevo paso hacia el logro de la armonización internacional», *RCyT*, CEF, n.º 279, 2006, págs. 280 y ss.

⁶⁸ De acuerdo con lo anterior, la Orden ECO/805/2003 recoge dichos conceptos, en los siguientes términos: «Valor de mercado o venal de un inmueble (VM). Es el precio al que podría venderse el inmueble, mediante contrato privado entre un vendedor voluntario y un comprador independiente en la fecha de la tasación en el supuesto de que el bien se

En ese sentido, la Orden aclara que para la determinación del valor hipotecario «no se incluirán los elementos especulativos», con lo que se pretende conseguir una valoración estable ante las fluctuaciones del mercado, eliminando de los criterios de las tasaciones los elementos estrictamente ligados a cada ciclo inmobiliario.

De acuerdo con todo lo anterior, el valor hipotecario será la base para la obtención del valor de tasación de inmuebles con fines hipotecarios ⁶⁹, exceptuando a los inmuebles vinculados a una explotación económica y será, por tanto, el valor que la Administración podrá utilizar para realizar una comprobación de valores cuando se decante por el método previsto en el artículo 57.1 g) de la LGT.

2. Problemas que suscita la aplicación del «valor hipotecario»

A la vista de lo señalado hasta el momento, el valor hipotecario y el valor de mercado no son, por definición, magnitudes idénticas ⁷⁰. En esa línea, la Audiencia Nacional señaló ya en la Sentencia de 14 de junio de 2002 ⁷¹, que «no puede equipararse el "valor de tasación" a efectos de determinación del límite máximo de un crédito hipotecario con el "valor de mercado"». Téngase en cuenta así que el valor hipotecario, como reconoce la propia Orden ECO/805/2003, es un «valor sostenible en el tiempo» y del que se han eliminado los componentes especulativos, mientras que el valor de mercado se corresponde con el «valor en un momento del tiempo».

hubiere ofrecido públicamente en el mercado, que las condiciones del mercado permitieren disponer del mismo de manera ordenada y que se dispusiere de un plazo normal, habida cuenta de la naturaleza del inmueble, para negociar la venta.

A tal efecto se considerará:

- Que entre vendedor y comprador no debe existir vinculación previa alguna, y que ninguno de los dos tiene un interés personal o profesional en la transacción ajeno a la causa del contrato.
- Que la oferta pública al mercado conlleva tanto la realización de una comercialización adecuada al tipo de bien de que se trate, como la ausencia de información privilegiada en cualquiera de las partes intervinientes.
- Que el precio del inmueble es consecuente con la oferta pública citada y que refleja en una estimación razonable el precio (más probable) que se obtendría en las condiciones del mercado existentes en la fecha de la tasación.
- Los impuestos no se incluirán en el precio. Tampoco se incluirán los gastos de comercialización.

Valor hipotecario o valor a efecto de crédito hipotecario (VH). Es el valor del inmueble determinado por una tasación prudente de la posibilidad futura de comerciar con el inmueble, teniendo en cuenta los aspectos duraderos a largo plazo de la misma, las condiciones del mercado normales y locales, su uso en el momento de la tasación y sus usos alternativos correspondientes.»

⁶⁹ Dichas valoraciones deben realizarse por alguno de los métodos técnicos a los que alude la propia Orden ECO/805/2003, a saber, método de comparación, de coste, de capitalización o actualización de renta o el residual. De entre todos ellos, el método de comparación, consistente básicamente en la estimación del valor de un inmueble sobre la base de datos de venta de propiedades similares, es, además, el método que la normativa hipotecaria adopta como prioritario en la valoración inmobiliaria. En ese sentido el Banco de España: Boletín Económico del Banco de España, julio-agosto 2009, pág. 157, señala que para las tasaciones de las vivienda individuales en 2008, «el método de comparación fue el elegido en el 94 por 100 de los casos». Sobre esos métodos *vid.* GONZÁLEZ NEBREDÁ, TURMO DE PADORA y VILLARONGA SÁNCHEZ: *La valoración inmobiliaria. Teoría y práctica*, La Ley, Madrid, 2006, pág. 209.

⁷⁰ Así se desprende también del artículo 15 de la aludida Orden ECO/805/2003, donde, una vez expuestos cuáles son los métodos técnicos de valoración de inmuebles a efectos de esa norma, señala que los mismos permiten «obtener el valor de mercado, el valor hipotecario y el valor de reemplazamiento», enumerados como conceptos diferentes.

⁷¹ NFJ039635.

Pues bien, de esa primera afirmación cabe extraer ya una conclusión respecto de la comprobación de valores en el ámbito del ITP, y no es otra que la confirmación de un aspecto ya abordado anteriormente. Esto es, la imposibilidad de sostener que en la comprobación de valores en el ámbito de ese tributo, el «valor real» se identifica, en todo caso, con el «valor de mercado». En ese sentido, cuando la Administración escoja, de entre los diferentes medios de comprobación, el recogido en el artículo 57.1 g) de la LGT, que ahora nos ocupa, habrá renunciado a identificar el «valor real», al que alude el artículo 10 del TRITP y AJD, con el valor de mercado de la transmisión patrimonial; identidad de conceptos que, como ya vimos, ha llegado a defenderse sin paliativos por una parte importante de nuestra doctrina y jurisprudencia.

Partiendo de esta premisa, la cuestión que es preciso analizar ahora pasa por estudiar si el valor otorgado a un bien a efectos de la concesión de una hipoteca puede identificarse con el valor real en el contexto del ITP y ser utilizado, por tanto, en una eventual comprobación de valores a efectos de dicho impuesto. Adelantamos ya la opinión negativa que a esos efectos sostendremos en las siguientes líneas, criterio que pensamos puede sustentarse sobre varios argumentos.

Así, en primer lugar, y ateniéndonos siempre a la normativa vigente, parece cuanto menos cuestionable que un valor «sostenible en el tiempo» y, por tanto, no referido al momento del devengo del ITP, sea apto para integrar la base imponible de dicho tributo. En esa línea, el TSJ de Castilla-La Mancha afirmó, refiriéndose al valor de tasación a efectos de préstamo hipotecario, que «dicha cuantía no es indicativa del valor del inmueble precisamente al momento del devengo del impuesto, que es el relevante como base imponible, por lo que se carece de motivo para equiparar dicha cuantía declarada en la Escritura Pública otorgando préstamo hipotecario con el valor del inmueble al momento del devengo del ITP», lo que le lleva a concluir que «al hacerlo así, la Administración infringe la norma que impone como base del impuesto dicho valor al momento de otorgar la transmisión gravada, no después»⁷².

De ese modo, el citado tribunal se postula en la línea aquí defendida, entendiendo que, al menos a efectos del ITP, valor hipotecario y valor real no son expresiones equiparables, extremo que también se deduce de alguna de las normas tributarias aprobadas en la comunidad autónoma de dicho tribunal⁷³.

Por otra parte, si examinamos lo que ha sucedido en la práctica, no es difícil reparar en una cuestión que, relacionada con los límites que la legislación hipotecaria impone a los importes de los préstamos en relación con los valores de tasación de los inmuebles hipotecados, pone de manifiesto una vez más las indeseables consecuencias que puede acarrear la identificación entre valor real y valor hipotecario en el ámbito del ITP. Piénsese así que los préstamos o créditos garantizados no podrán exceder del 60 por 100 del valor de tasación del bien hipotecado, salvo para la financiación de la construcción, rehabilitación o adquisición de vivienda, en las que podrá alcanzar el 80 por 100 de aquel valor, sin perjuicio

⁷² STSJ de Castilla-La Mancha, n.º 294/2006, de 1 de junio (NFJ025477).

⁷³ De hecho, la Ley 9/2008, de 4 de diciembre, de Medidas en materia de Tributos Cedidos, de Castilla-La Mancha, introduce, por ejemplo, en su artículo 10 una clara diferenciación entre ambos valores, condicionando la aplicación de un tipo de gravamen del 6 por 100 a aplicar a las transmisiones de inmuebles que tengan por objeto la adquisición de la primera vivienda habitual (cuyo valor real no supere los 180.000 euros), siempre que se cumplan dos condiciones, siendo una de ellas que «el valor real de la vivienda sea igual o superior al valor asignado a la misma en la tasación realizada a efectos de la mencionada hipoteca».

de algunas excepciones⁷⁴. Pues bien, han sido precisamente estas limitaciones las que han provocado en la práctica, y ante una situación de auge inmobiliario como la vivida en nuestro país hasta hace pocos años, que muchas de las tasaciones inmobiliarias se realizasen al alza para permitir al futuro comprador del inmueble financiar, no sólo la totalidad del precio de la vivienda, sino los gastos de la operación, así como la obtención de liquidez adicional a la operación de compra. En este orden de cosas, la utilización del valor de tasación en estos casos como valor real no deja de suscitar reparos⁷⁵.

Continuando con la exposición de las razones que nos llevan a defender la falta de idoneidad de este medio de comprobación a efectos del ITP, ha de ponerse de relieve otra cuestión observada en el proceder de algunas Administraciones autonómicas cuyas actuaciones de comprobación no se han realizado exactamente atendiendo al valor hipotecario o de tasación de las fincas hipotecadas, sino al valor de responsabilidad hipotecaria, entendida ésta como la cantidad máxima de la que responderá el inmueble en caso de impago integrando así a todos los conceptos que son garantizados mediante hipoteca, esto es, capital prestado, intereses ordinarios, intereses de demora, costas judiciales, etc.

Sobre esta cuestión se manifestó también el TSJ de Castilla-La Mancha en varias ocasiones⁷⁶ advirtiendo que no es extraño que el importe de la responsabilidad hipotecaria supere el valor de tasación llevada a cabo por la correspondiente empresa especializada toda vez que «en la motivación de la entidad de crédito a la hora de determinar el total de la responsabilidad, y la garantía real que llegue a exigir por la misma, pueden influir elementos (aparte de la posibilidad de la existencia de otras garantías formales aparte de la hipotecaria) tales como la solvencia personal del prestatario, su carácter de cliente habitual de la entidad, la existencia de ingresos fijos o avalistas que los posean, etc., que puede hacer que acepte como garantía de una responsabilidad hipotecaria (...) un bien que, en su valor real, no llegue a cubrirla; y ello sin perjuicio de que, en cualquier caso, se imponga sobre el bien la totalidad de la responsabilidad, previendo, por ejemplo, posibles revalorizaciones futuras que pudieran hacer que en definitiva sí llegase a ser garantía íntegra del total de la responsabilidad hipotecaria hipotética». Además, continúa el tribunal, «repárese en que algunas entidades de crédito conceden préstamo sobre el 100 por 100 del valor de adquisición de la vivienda⁷⁷, caso en el que por definición el importe de la responsabilidad hipotecaria (principal, intereses ordinarios, intereses moratorios y costas) será superior al de adquisición», extremos todos ellos que le llevan a concluir que el «valor de responsabilidad hipotecaria» no es aceptable ni idóneo para ser considerado como el «valor real» de la transmisión⁷⁸.

Así pues, en línea con lo apuntado por ese tribunal, consideramos que si ya plantea dificultades la equiparación entre «valor real» a efectos del ITP y el «valor hipotecario», dicha identificación no

⁷⁴ Vid. artículo 5 del Real Decreto 716/2009, de 24 de abril, por el que se desarrollan determinados aspectos de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero.

⁷⁵ Vid. CAAMAÑO ANIDO, M.A.: «Las comprobaciones de valores basadas en la simple remisión a tasaciones hipotecarias», en *Actualidad Fiscal Comentada*, Ed. REAF, A Coruña, 2010.

⁷⁶ Vid. SSTs de Castilla-La Mancha de 10 de noviembre de 2006 (n.º 536/2006), de 16 de julio de 2007 (n.º 354/2007) o la de 23 de enero de 2008 (n.º 9/2008).

⁷⁷ Lo que prueba, a nuestro juicio, y a la vista de la relación exigida entre importe del préstamo y valor de tasación exigida por la normativa hipotecaria, que en ocasiones el valor de las tasaciones encargadas por las entidades de crédito resulta superior al valor real de la adquisición.

⁷⁸ En esa línea el TSJ de Castilla-La Mancha sigue el criterio del TS, aunque analizando una cuestión similar a efectos del ISD, manifestado en la Sentencia de 15 de julio de 1998 (RJ 1998/6345).

tiene ninguna razón de ser cuando es el «valor de responsabilidad hipotecaria» el que se utiliza para cuantificar la base imponible del ITP en las operaciones de transmisión de inmuebles.

Pese a todo lo anterior, algunas Administraciones tributarias autonómicas han recurrido al «valor hipotecario» como medio de comprobación para calcular el «valor real» a efectos del ITP, utilizando como justificación, en algunos casos, la doctrina de los actos propios. En virtud de ella se considera que la valoración que figura en la escritura de constitución de hipoteca es un valor «declarado» o «aceptado» por el contribuyente, y por tanto, puede ser tenido en cuenta a efectos de su consideración como valor real en el ITP.

Esta cuestión se ha planteado, sobre todo, en supuestos de inmuebles transmitidos mediante subasta, y sobre los que la Administración ha considerado que el «valor de tasación» que consta en la escritura del préstamo hipotecario suscrito para la adquisición tiene la condición de «valor declarado»⁷⁹ no susceptible de prueba en contrario por haberse aceptado por las partes en un documento público. En ese sentido se ha afirmado que «lo relevante aquí no es que la tasación a efectos hipotecarios haya sido realizada por una sociedad de tasación privada, sino que ha sido aceptada por el contribuyente en un documento público»⁸⁰.

A nuestro juicio, conclusiones como la apuntada no pueden ser compartidas ya que, como han manifestado nuestros tribunales en alguna ocasión respecto del valor de tasación a efectos de la concesión de un crédito hipotecario, en esos casos «no podemos hablar de un acto propio en la determinación del valor, sino de una cláusula de adhesión, que es insuficiente para determinar el valor real»⁸¹.

Todo lo expuesto pone de relieve, en nuestra opinión, la falta de idoneidad del «valor de tasación» para ser considerado como el mejor medio de comprobación respecto de las transmisiones inmobiliarias sujetas al ITP, extremo del que, al menos en algunos casos, parecen ser conscientes las Administraciones autonómicas. En ese sentido, la Instrucción de la Agencia Tributaria de Cataluña, para la comprobación de valores de bienes inmuebles en los hechos imposables para el año 2008, señaló textualmente que «la utilización de los valores asignados en las tasaciones realizadas a efectos de la concesión de préstamos hipotecarios aconseja asegurarse previamente de que conducen a valores similares a los que resultan de otros medios de comprobación, ya que no pueden aplicarse en múltiples comprobaciones de valor a que hace referencia esta Instrucción. Por eso, no parece lo más oportuno, hoy por hoy, utilizar (...) los valores de tasación a efectos de concesión de préstamos hipotecarios, como medio generalizado para la comprobación de valores de los inmuebles».

Teniendo en cuenta las consideraciones expuestas, no podemos compartir la idea de aquellos autores que tildan de «muy acertada la inclusión de este medio de comprobación dada la rigurosidad y fiabilidad de las valoraciones efectuadas por las sociedades de tasación»⁸² y ello, por las razones apuntadas.

⁷⁹ A esta asimilación se refiere FALCÓN Y TELLA, R.: «En torno al artículo 134 LGT (I): la imposibilidad de liquidar TPO sobre la base del "valor de tasación" aceptado por el contribuyente a efectos de subasta», *Quincena Fiscal*, n.º 17, 2005.

⁸⁰ PRATS MANEZ, F.: «Procedimientos de comprobación de valores (arts. 157 a 162 RGAT)», en *Manual de aplicación de los tributos*, IEF, Madrid, 2008, pág. 808.

⁸¹ *Vid.* STSJ de Castilla-La Mancha, n.º 294/2006, de 1 de junio (NFJ025477).

⁸² GIL DEL CAMPO, MELLADO BENAVENTE y MOLINA ALGUEA: *La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal*, CISS, Valencia, 2007, pág. 187.

Del mismo modo, tampoco participamos de la opinión expresada por algunos autores⁸³ según la cual ha sido la imposibilidad material de realizar en todos los casos valoraciones concretas, individualizadas o ad hoc, la razón que ha llevado al legislador a tratar de «objetivizar» los medios de comprobación de valores permitiendo, por ejemplo, el recurso al medio que nos ocupa, y todo ello con la pretensión de reducir la litigiosidad que suscita este tema.

Pues bien, varias son las consideraciones que nos sugieren este tipo de afirmaciones. En ese sentido, y comenzando con el pretendido carácter «objetivo» de este medio de comprobación, pensamos que éste difícilmente podrá entenderse en el sentido de considerar que la valoración hipotecaria está desprovista de toda subjetividad. Piénsese, en primer término, que hablamos de una valoración realizada por un sujeto autorizado para ello que, sin duda, no tiene por qué coincidir exactamente con la que hubiese realizado otro tasador diferente, sin olvidar la tendencia de estos profesionales, hasta hace poco tiempo, a realizar valoraciones a la «medida» de las necesidades de financiación del adquirente del inmueble.

Por las mismas razones, estimamos también cuestionable que sobre la base de esa pretendida «objetividad» del medio de comprobación que nos ocupa, se logre efectivamente reducir la conflictividad que existe en torno a esta cuestión. Antes al contrario, consideramos que su aplicación generará, en mayor medida incluso que los medios de comprobación ya vigentes antes de la modificación del artículo 57 de la LGT, la oposición de los contribuyentes, especialmente de aquellos que hayan obtenido una financiación para la adquisición inmobiliaria superior al precio pactado con el vendedor, realidad que, insistimos, ha sido frecuente en nuestro país hasta hace poco tiempo.

3. Primeras manifestaciones judiciales sobre la idoneidad de recurrir al medio de comprobación recogido en el artículo 57.1 g) de la LGT

Pese a todas las razones expuestas, lo cierto es que la aplicación del medio de comprobación centrado en el «valor de tasación de las fincas hipotecadas» se hizo efectivo en alguna comunidad autónoma, como fue el caso de Galicia, donde se realizaron comprobaciones masivas en ese sentido, práctica que por fortuna se ha abandonado recientemente como consecuencia del pronunciamiento, en contrario, por parte del TSJ de esa comunidad.

En esa línea, el TSJ de Galicia, en Sentencias de 10 de marzo y 21 de abril de 2010⁸⁴, en línea con argumentos que manejaremos más adelante proponiendo algunas modificaciones sobre la normativa reguladora de las comprobaciones de valores, considera ineficaz la utilización del citado medio de comprobación sin «actuaciones a mayores para constatar que las cifras de las que se parte en la tasación a efectos hipotecarios, (...) son o no correctas».

Para llegar a esta conclusión, el Tribunal se apoya, fundamentalmente, en dos razones. De una parte, aunque sin mencionarla expresamente, se opone a la teoría de los actos propios utilizada por

⁸³ Defienden el carácter objetivo de dicho medio de comprobación, VÁZQUEZ ASENJO, O. y ÁLVAREZ PÉREZ, I.: «El informe de valoración a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El análisis de mercados», *Hacienda Canaria*, n.º 23, 2008, pág. 71.

⁸⁴ *Vid.* SSTSJ de Galicia de 10 de marzo de 2010 (NFJ039189) y de 21 de abril de 2010 (NFJ039215).

algunos autores, como ya hemos visto, para defender que la tasación hipotecaria tiene la condición de valor aceptado por el contribuyente en documento público. En ese sentido, el tribunal señala que en esa tasación «ninguna intervención tiene el contribuyente, quien se limita (...) al abono de su importe y a beneficiarse del préstamo concedido al efecto, con las consiguientes obligaciones derivadas del contrato (...). Hay en esta operación (...) una finalidad que responde al interés de las partes (...), y que no puede conceptuarse como relevante a los efectos tributarios que nos ocupan».

De otra parte, el tribunal incide sobre una cuestión que, a nuestro juicio, debería ser la base de cualquier actuación de comprobación de valores y, en particular, de aquellas que se realicen sobre los medios introducidos *ex novo* por la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal, como es el caso del valor de tasación de las fincas hipotecadas. Nos referimos al hecho de que, como señala el TSJ gallego, si el apartado g) del artículo 57.1 de la LGT «se introdujo por la Ley 36/2006 (...)», ello debe implicar «que la comprobación atienda de ese modo a tal finalidad, que debe justificarse implícita en el negocio jurídico que configura el tributo». Por ello, añade el tribunal, «al utilizar este medio de comprobación hay una carga adicional para la Administración (art. 105.1 LGT) consistente en acreditar la correspondencia entre el valor que considera correcto y el que corresponde de acuerdo con la normativa del impuesto para fijar su base imponible. (...). De ese modo, en fin, sería preciso establecer, al menos indiciariamente, algún elemento de la defraudación que la Ley 36/2006 trata de corregir».

Así pues, el Tribunal proclama la insuficiencia del valor de tasación hipotecaria como medio de comprobación de valores en el ámbito del ITP y AJD, actuación esta última que debería justificarse, como estima el propio TSJ, al menos, hallando algún indicio de defraudación. A nuestro juicio, y como tendremos ocasión de exponer más adelante, debería ser precisamente la presunción de ocultación de parte del precio pactado entre las partes la que, una vez detectada por la Administración sobre la base de los indicios que a esos efectos pueda haber manejado, motivasen la actuación de comprobación. Pues bien, en ese contexto, medios de comprobación como el abordado aquí pensamos que podrían servir precisamente como elementos indiciarios de la ocultación, pero en ningún caso servir de base a la comprobación en sí misma.

En cualquier caso, lo cierto es que la Administración gallega ha dejado de recurrir a ese medio de comprobación a consecuencia de las manifestaciones vertidas al respecto por el TSJ de esa comunidad, las cuales nos merecen, desde ese punto de vista, un juicio positivo.

IV. LA REVISIÓN DEL VALOR COMPROBADO A TRAVÉS DE LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA. PROBLEMAS SUSCITADOS POR SU REGULACIÓN EN ALGUNAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

1. Consideraciones generales

Ante una eventual comprobación de valores por parte de la Administración con la que el contribuyente esté en desacuerdo, la vía idónea con la que cuentan los administrados para oponerse a la misma es la denominada tasación pericial contradictoria (en adelante TPC). Ésta, una vez instada por

el contribuyente, debería implicar en todo caso la necesidad de que la Administración haga uso del medio de comprobación que, hoy por hoy, atendiendo a la legalidad vigente, debe considerarse como el más idóneo para la determinación del valor real de las transmisiones inmobiliarias sujetas al ITP, esto es, el «dictamen de peritos de la Administración» al que alude el artículo 57.1 e) de la LGT. Las exigencias que éste lleva implícitas, que serán examinadas posteriormente con mayor detenimiento, centradas sobre todo en la necesidad de un examen individualizado y ad hoc del inmueble a valorar, así como en las exigencias de motivación que los tribunales vienen imponiendo a tales informes de valoración, lo convierten en la mejor de cuantas soluciones ofrece actualmente la LGT a los efectos que aquí interesan.

Sin embargo, lo cierto es que las Administraciones autonómicas prescinden actualmente de forma generalizada de su utilización como medio de comprobación prioritario⁸⁵, de modo que la operatividad de los aludidos dictámenes periciales se circunscribe, prácticamente, a los supuestos en los que los administrados deciden instar la TPC como medio de corregir el valor comprobado por cualquiera de los demás medios previstos en el artículo 57 de la LGT.

En ese sentido, y atendiendo a la regulación de la tasación pericial contradictoria contenida en el artículo 135 de la LGT y en los artículos 161 y 162 del RGGIAT, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, cabe destacar que el primer paso en la operativa de la TPC, establecido con carácter preceptivo, es «la valoración realizada por un perito de la Administración cuando la cuantificación del valor comprobado no se haya realizado mediante dictamen de peritos de aquélla». Así pues, impulsando esta vía, la Administración sí tendrá que hacer uso, en principio, de esa valoración individual y presencial sobre el inmueble objeto de la transacción que haya de tributar por el ITP, en la modalidad de TPO. Decimos «en principio» porque, como analizaremos a continuación, el trámite de la TPC que acabamos de transcribir se ha omitido en algunas normativas autonómicas, con lo que el dictamen del perito de la Administración, que debería traducirse en una garantía de valoración personalizada atendiendo a las características específicas y concretas del bien a valorar, en nuestro caso un inmueble, ha dejado de ser preceptivo en determinadas regiones, como es el caso de las Comunidades Autónomas de Aragón y Galicia.

En ese sentido, tanto el artículo 64 de la Ley 16/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2008, como el artículo 211-2 de la Ley 11/2008, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón, han dispuesto que el procedimiento de TPC, iniciado a instancia de parte, continuará mediante comunicación a los interesados en la que se incluirá la valoración motivada que figure en el expediente, «cualquiera que haya sido el medio de comprobación de valores utilizado de entre los previstos en el artículo 57 de la Ley 58/2003, General Tributaria», concediéndoles un plazo para que procedan al nombramiento de un perito, que deberá tener título adecuado a la naturaleza de los bienes y derechos a valorar».

Así pues, el procedimiento de TPC se desarrollará en el ámbito territorial de dichas comunidades autónomas y respecto del ITP, no sólo en contra de lo dispuesto por la normativa general sobre esta cuestión, sino también desatendiendo lo señalado específicamente respecto de dicho tributo en el artículo

⁸⁵ Vid. PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.: «La aplicación del ITP y AJD a las operaciones inmobiliarias: ITP onerosas y operaciones societarias», *Monografías Carta Tributaria*, n.º 15, 2007, pág. 33, apunta cómo el dictamen de peritos «queda como último recurso para las transmisiones más singulares y cuantiosas».

121.1 del RITP y AJD. A la vista de este precepto, «en el caso de que no figurase ya en el expediente la valoración motivada de un perito de la Administración, por haberse utilizado para la comprobación del valor un medio distinto al "dictamen de peritos de la Administración" (...)), éste habrá de ser necesariamente recabado por la Administración para que, posteriormente, el interesado designe, por su parte, otro perito a efectos de efectuar la valoración que se opondrá a la formulada por el de la Administración».

Pero el legislador gallego va incluso más lejos, señalando expresamente en el artículo 62 del citado cuerpo legal que las comprobaciones de valor de inmuebles realizadas por el medio establecido en el artículo 57.1 e) de la LGT (dictamen de peritos de la Administración) podrán tomar como referencia, a los efectos de motivación suficiente, los valores contenidos en el registro oficial de carácter fiscal del artículo 60 de la citada ley (relativo a la estimación por referencia de los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal en el ISD y en el ITP y AJD), o los valores básicos y precios medios de mercado a que alude la normativa técnica mencionada en el 61, también de ese mismo texto legal.

A nuestro juicio, siguiendo la opinión de PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ⁸⁶, la aplicación de aquel precepto debe conducir a entender que la comprobación de valores se ha realizado utilizando esos otros medios de comprobación a los que aluden los artículos 61 y 62 de la Ley 16/2007, y no el dictamen de peritos de la Administración que, como es sabido, debe conllevar la visita e inspección individualizada del bien a valorar, extremo que, de aplicarse los valores referidos, no se habrá realizado.

Expuesta así la cuestión, habrán de analizarse, tanto la idoneidad de tales regulaciones autonómicas desde un punto de vista competencial, como las consecuencias que de su aplicación pueden derivarse para los contribuyentes, en orden a la preservación de sus garantías jurídicas.

2. Competencias de las comunidades autónomas para alterar la regulación de la TPC

Pese a la relevancia y a las consecuencias que regulaciones autonómicas como las apuntadas pueden tener en la práctica, lo cierto es que respecto de esta cuestión apenas existen manifestaciones doctrinales.

Pues bien, de entre las pocas opiniones que hemos encontrado sobre la cuestión, algunas de ellas restan importancia a las citadas modificaciones operadas sobre el procedimiento de TPC, señalando que las mismas sólo «introducen modulaciones puramente procedimentales del diseño general que de la tasación pericial realiza la LGT»⁸⁷, sin atribuirles excesiva relevancia y justificando la oportunidad de tales regulaciones sobre la base de la competencia que éstas tienen, en relación con el ITP, en materia de gestión⁸⁸.

⁸⁶ PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.: «Comentario a la Ley 16/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2009», *Carta Tributaria*, n.º 8, 2009, pág. 86.

⁸⁷ *Vid.* POZUELO ANTONI, F.A.: «Principales novedades para 2008 en el Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e ITP y AJD en leyes estatales y autonómicas», *RCyT*. CEF, n.º 300, 2008, pág. 44.

⁸⁸ POZUELO ANTONI, F.A.: «Principales novedades para 2008 en el Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e ITP y AJD en leyes estatales y autonómicas», *op. cit.*, pág. 44, señala que «dado que son las encargadas

Ciertamente, las comunidades autónomas, en relación con el ITP y AJD y de acuerdo con el artículo 49 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 ⁸⁹, tienen atribuidas competencias para regular en su territorio las siguientes materias del impuesto:

- a) El tipo de gravamen en determinadas operaciones.
- b) Las deducciones y bonificaciones en la cuota, siempre que cumplan una serie de condiciones.
- c) *Los aspectos relativos a la gestión* y liquidación del impuesto.

Es precisamente en torno a esta última competencia y su desarrollo normativo por parte de las comunidades autónomas donde, a nuestro juicio, ha de buscarse la posible justificación a los cambios normativos operados en Aragón y Galicia en torno a la especial regulación que han realizado de la tasación pericial contradictoria. La respuesta que se dé a esta cuestión, sobre la que habrán de manifestarse los Tribunales, podrá, además, abrir la puerta a otras modificaciones legales en el mismo sentido en el resto de las comunidades autónomas. Ciertamente pensamos que, de aceptarse la oportunidad de las mismas en aquellos territorios en los que ya se han realizado, cabe esperar la aprobación de normas similares en otras regiones que podrían ver de ese modo también significativamente simplificados los trámites que para la Administración supone el hecho de que un contribuyente inste la TPC.

Teniendo en cuenta lo anterior, consideramos que ha de analizarse, en primer lugar, la amplitud con la que deben interpretarse, en el ámbito del ITP, las competencias normativas que en materia de gestión se atribuyen a las comunidades autónomas para determinar si las mismas sirven, efectivamente, para amparar las modificaciones legales operadas sobre la TPC por las citadas comunidades autónomas.

Adelantamos ya la repuesta que en sentido negativo nos merece esta cuestión y ello, sobre la base de varios argumentos.

2.A. Competencias normativas autonómicas en materia de gestión: articulación y límites

Para abordar el análisis de este epígrafe podemos partir de afirmaciones como la del TC que, en Sentencias como la 227/1988, de 29 de noviembre, reproducida en fallos posteriores ⁹⁰, señala textualmente que «cuando la competencia legislativa sobre una materia ha sido atribuida a una comunidad autónoma, a ésta cumple también la aprobación de las normas de procedimiento administrativo destinadas a ejecutarla, si bien deberán respetarse en todo caso las reglas del procedimiento establecidas en la legislación del Estado dentro del ámbito de sus competencias».

de la gestión de los tributos cedidos, es normal [realmente casi obligado, (...)], que la ejerzan para desarrollar su actividad con mayor eficiencia y prestando un mejor servicio».

⁸⁹ Ese precepto sustituyó, sin alterar sus términos, al artículo 41 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía, texto legal derogado por la aludida Ley 22/2009.

⁹⁰ *Vid.* STC 72/2003, de 10 de abril.

Este pronunciamiento se sustentó, por el más alto tribunal, en preceptos como el artículo 37 de la Ley 21/2001⁹¹, actualmente sustituido por el artículo 45 de la Ley 22/2009, en el que se afirma que «La titularidad de las competencias normativas y de aplicación de los tributos cuyo rendimiento se cede a las comunidades autónomas, de la potestad sancionadora, así como la revisión de los actos dictados en ejercicio de las competencias citadas, corresponde al Estado». Ello habrá de conciliarse, efectivamente, con la posibilidad, atribuida por la normativa reguladora de la financiación autonómica, de que las comunidades autónomas detenten competencias normativas en aspectos tales como la gestión, que aquí nos ocupa.

Pues bien, interpretando conjuntamente ambas cuestiones, hemos de reparar en algunos aspectos sobre los que ya se ha manifestado la doctrina. Así, ha de observarse que las normas sobre financiación autonómica otorgan competencias sobre la gestión de los tributos cedidos en virtud de una «delegación» de las mismas y sin referirse en este ámbito al término «cesión». Esto ha sido interpretado entendiendo que mientras la cesión se identifica con la técnica de la transferencia intersubjetiva⁹², lo que implica para el ente público al que se atribuye la competencia un traspaso en bloque de facultades, funciones y medios necesarios para el ejercicio de la misma, «en la delegación intersubjetiva el ente delegante, conserva la titularidad, que pudiéramos llamar núcleo, sobre la competencia, si bien, se ceden determinadas facultades inherentes a la misma»⁹³.

No obstante lo anterior, lo cierto es que cuando la atribución competencial alcanza a la posibilidad de «normar» determinadas materias, la aplicación de la teoría de la delegación intersubjetiva plantea mayores problemas, a pesar de lo cual un sector doctrinal es proclive a mantenerla también en estos casos⁹⁴. En ese sentido, la doctrina ha afirmado que «con arreglo a esa interpretación, que parece la única posible, la inclusión de las competencias normativas en el concepto de impuesto cedido no alude a una cesión de competencias en sentido propio de transferencia, sino a la mera delegación de su ejercicio, ya se refiera a ello la doctrina en términos de titularidad compartida o delegación del ejercicio de una competencia que sigue siendo estatal. Lo que implica que en términos de autonomía financiera no se produce un verdadero ensanchamiento del poder de dirección autonómico, porque lo que la comunidad autónoma tiene no es un poder –entendido como titularidad competencial–, sino una mera delegación de poder. Buena prueba de ello es la posibilidad de revocación de la cesión (...)»⁹⁵. Sin embargo, lo cierto es que dichos pronunciamientos se matizan teniendo en cuenta el principio de autonomía financiera como expresión de la política, esto es, en el seno de un Estado fuertemente descen-

⁹¹ En ese precepto se disponía que «la titularidad de competencias normativas, de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos cuyo rendimiento se cede a las comunidades autónomas, así como la revisión de actos dictados en vía de gestión de dichos tributos, corresponde al Estado».

⁹² RAMOS PRIETO, J.: «La distribución de las competencias de gestión, recaudación, inspección y revisión en materia tributaria y la reforma de los Estatutos de Autonomía», *Revista de Estudios Regionales*, n.º 78, 2007, págs. 365 a 385.

⁹³ *Vid.* DE LA PEÑA AMORÓS, M.M.: *Las competencias normativas de las comunidades autónomas en los tributos cedidos*, Universidad de Murcia (Servicio de publicaciones), Murcia, 2005, pág. 38. En el mismo sentido, VILLARÍN LAGOS, M.: *La cesión de impuestos estatales a las comunidades autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 160, señala que «La cesión de la competencia sobre el producto y la eventual cesión de competencias normativas materiales sobre los impuestos cedidos no se puede identificar con un supuesto de transferencia, porque el Estado sigue siendo titular de esos impuestos».

⁹⁴ *Vid.* VILLARÍN LAGOS, M.: *La cesión de impuestos estatales a las comunidades autónomas*, *op. cit.*, pág. 160.

⁹⁵ MORA LORENTE, M.D.: *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*. Universitat de València, Valencia, 2004, pág. 132.

tralizado, concluyendo que las competencias normativas de las comunidades autónomas han de analizarse en «el arco del poder de dirección de las comunidades autónomas». Poder de dirección que, de otro lado, en cuanto parte de la autonomía financiera, «es per se limitado»⁹⁶.

Ciertamente, esta tensión entre autonomía y principios como el de solidaridad, unidad, coordinación, igualdad o seguridad jurídica, especialmente intensa en el orden administrativo, debe poder resolverse de forma que no se conculque la necesaria homogeneidad e igualdad impositiva en la fase aplicativa de los tributos⁹⁷. Piénsese, además, que en determinadas materias como la relativa a la valoración de los inmuebles en el ámbito del ITP que aquí nos ha ocupado, sus resultados pueden afectar o incidir sobre otros tributos cuya gestión no está cedida, lo que demanda, si se quiere, una mayor coordinación en el sentido expuesto⁹⁸.

De acuerdo con tales ideas, concluimos que la atribución de competencias normativas a las comunidades autónomas respecto de los tributos cedidos debe poder conciliarse con la reserva en manos del Estado del ejercicio de las competencias que garanticen una aplicación de estos tributos, en el ámbito de la regulación estatal de los mismos, unitaria en todo el territorio nacional⁹⁹.

Ésa es precisamente la intención reflejada en la propia exposición de motivos del RGGIAT, donde, después de enumerar varios procedimientos apunta que, de ellos «sólo los relativos a la *comprobación de valores* y a la *tasación pericial contradictoria* han incluido un desarrollo más extenso en orden a unificar la regulación contenida, fundamentalmente, en la normativa del ITP y AJD y al objeto de establecer una regulación mínima común para todos los territorios de aplicación de determinados tributos cedidos, en los que dada la competencia normativa de las comunidades autónomas se habían producido regulaciones singulares.»

Pues bien, a nuestro juicio, las «especialidades» incorporadas a la regulación de la TPC por parte de las comunidades autónomas, rompen con ese común denominador que debe presidir la aplicación de los tributos cedidos, afectando especialmente a aquellos contribuyentes que han sido objeto de una comprobación de valores utilizando medios no siempre idóneos, como sucede, en nuestra opinión, con las tasaciones hipotecarias a efectos de valoración de inmuebles para determinar la base imponible del ITP.

⁹⁶ MORA LORENTE, M.D.: *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*, op. cit., págs. 139-140.

⁹⁷ Vid. SOLER ROCH, T.: «Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley General Tributaria a los distintos niveles de Hacienda», *CT*, n.º 59, 1989, pág. 119; SAINZ DE BUJANDA: «Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la Ley General Tributaria», *CT*, n.º 62, 1992, pág. 107; GARCÍA MARTÍNEZ, A.: «"Unicidad versus estanqueidad" cuando concurren varias Administraciones en materia de comprobación de valores», *Impuestos*, n.º 17, 2000, pág. 16. Sobre esta cuestión vid. TIPKE, K.: *Steuerrechtsordnung*, vol. III, op. cit., pág. 1.129.

⁹⁸ DE LA PEÑA AMORÓS, M.M.: *Las competencias normativas de las comunidades autónomas en los tributos cedidos*, op. cit., pág. 41. En torno a esta cuestión vid. CAAMAÑO ANIDO, M.A.: *La tasación pericial contradictoria en materia tributaria*, Ed. Cedecs, Barcelona, 1995, págs. 109 y ss.

⁹⁹ GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *La gestión de los tributos autonómicos*, Civitas, Madrid, 2000, págs. 56-57. en ese sentido, FERNÁNDEZ-VAZQUEZ MAESO y PERLÁEZ MARTOS: *Todo procedimiento tributario 2007-2008*, CISS, Madrid, 2008, pág. 646, apuntan respecto de los tributos cedidos, y examinando la derogada Ley 21/2001, que tanto su artículo 37 como el 19, indican que «la terminología y conceptos de las normas que dicten las comunidades autónomas se adecuarán a la LGT. La normativa que dicten las comunidades autónomas en relación con las materias cuya competencia les corresponda de acuerdo con su Estatuto de Autonomía y que sea susceptible de tener, por vía indirecta, efectos fiscales no producirá tales efectos en cuanto el régimen tributario que configure no se ajuste a lo establecido por las normas estatales».

2.B. Órganos competentes para la tramitación de la TPC

Tal y como se ha apuntado, cabe pensar que las comunidades autónomas que han realizado tales modificaciones legislativas en torno al procedimiento de tasación pericial contradictoria, lo han hecho amparándose en la competencia normativa que tienen atribuida para regular «aspectos relativos a la gestión y liquidación» del ITP, pese a la opinión que en contra hemos manifestado en el epígrafe anterior sobre esa cuestión.

No obstante lo anterior, no consideramos que ése sea el único argumento para negar la posibilidad de las comunidades autónomas en orden a alterar la regulación de carácter general que sobre la TPC se contiene en la LGT o en el RGGIAT. En ese sentido, ha de tenerse en cuenta que la LGT no atribuye tal competencia en exclusiva a los órganos de gestión. Así, mientras que por un lado cabe señalar que el artículo 135 de la LGT, relativo a la TPC, forma parte del Capítulo III del aludido texto legal, que lleva por título «Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria», no es menos cierto que el artículo 141 d) de la misma ley, integra, sin ningún margen de duda, entre las competencias de inspección, las actuaciones de comprobación de valores, «siendo de aplicación lo dispuesto en los artículos 134 y 135 de esta ley».

De ese modo, tanto los órganos de inspección como los de gestión serán competentes para realizar comprobaciones de valores¹⁰⁰, pudiendo intervenir también en las TPC que insten los contribuyentes para oponerse a aquéllas. De acuerdo con esa afirmación, no cabe entender que en las TPC vayan a intervenir exclusivamente los órganos de gestión. Por ese motivo, la competencia normativa ejercida por algunas comunidades autónomas, al amparo de la posibilidad que la ley les confiere en orden a regular «aspectos relativos a la gestión» del tributo, nos parece difícil de justificar también por esta razón. Piénsese que si fuera así, las diferencias que autonomías como Galicia y Aragón han introducido en el procedimiento de TPC podrían aplicarse cuando el mismo se llevase a cabo en sede de gestión, pero no cuando la comprobación de valores se haya realizado por los órganos de inspección, materia en la que no tienen atribuidas competencias normativas y respecto a la cual regirá, por tanto, lo dispuesto con carácter general por la LGT.

Esta conclusión, carente de toda lógica, no admite en nuestra opinión defensa alguna, ni siquiera buscando argumentos en la imprecisión que siempre ha rodeado al término «gestión». En ese sentido, podría tratar de justificarse en una interpretación amplia de dicha expresión, de modo que aun en el caso de que fueran los órganos de inspección los partícipes en una TPC, estaríamos hablando igualmente de gestión. Sin embargo, atendiendo al articulado de la LGT de 2003, en preceptos como el 83.3, donde se señala expresamente que «la aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título», cabe colegir que, «al menos, en la aplicación de los tributos se distinguen los tres procedimientos citados»¹⁰¹.

¹⁰⁰ CERVERA TORREJÓN y MAGRANER MORENO: *La comprobación de valores: causas de impugnación*, Tecnos, Madrid, 1994, pág. 19; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La gestión tributaria: una reforma necesaria*, Publicaciones de la Universidad de Alicante, 2001, pág. 54; CÁRDENAS ORTIZ, R.M.: *La gestión tributaria: Especial referencia a los procedimientos que la integran. Análisis de la nueva Ley 58/2003, General Tributaria, en relación a la Ley 230/1963*, Universidad de Jaén, 2004, pág. 71.

¹⁰¹ FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Los procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión», en la obra colectiva, *Comentarios a la Ley General Tributaria*, dirigida por CALVO ORTEGA, R., Civitas-Thomson Reuters, Navarra, 2009, pág. 463.

Así las cosas, reiteramos también por la razón expuesta la imposibilidad que, a nuestro juicio, tienen las comunidades autónomas de alterar, con base en la atribución de competencias para regular «aspectos relativos a la gestión del impuesto», el procedimiento de aplicación de la TPC.

2.C. El resultado de la TPC como elemento determinante de la base imponible del ITP

Con la finalidad de argumentar en mayor medida nuestra posición sobre las referidas regulaciones «singulares» de la TPC, resta por aludir a otra de las cuestiones que, pensamos, pueden también avalar nuestra postura.

En ese sentido, habrá de repararse en el hecho de que tanto las comprobaciones de valores de las operaciones sobre las que hemos centrado este trabajo, como las eventuales TPC que frente a aquéllas puedan instar los contribuyentes, tienen como resultado la determinación de un elemento esencial del tributo, que no es otro que la base imponible. Si esto es así, la posibilidad de que las comunidades autónomas modifiquen las normas de aplicación de la TPC únicamente podría defenderse si se considera que dentro de su atribución competencial para regular determinados aspectos de la gestión del tributo entraría también la posibilidad de normar sobre elementos fundamentales del tributo como es el caso de la base imponible del ITP, en la modalidad de TPO.

Ésa es la interpretación que, a nuestro juicio, de una manera excesivamente amplia, se recoge en sentencias como la del TSJ de Castilla-La Mancha, de 7 de abril de 2008¹⁰². En ella, y al amparo de la competencia normativa de las comunidades autónomas para regular «aspectos de gestión y liquidación», el tribunal apunta que la misma «proporciona la necesaria cobertura legislativa a la determinación, por parte de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, de la base imponible del impuesto que nos ocupa, toda vez que la comunidad ha asumido las competencias normativas para ello, encuadrándose en concreto en el apartado de "gestión" tributaria».

Afortunadamente, ésta no es una opinión unánime y así, en la STS de 22 de enero de 2009¹⁰³, el Abogado del Estado fundamentaba su recurso de casación, entre otras cuestiones, aludiendo al hecho de que «las comunidades autónomas carecen de competencia para regular materias sustantivas de orden gestor que afectan a la base imponible de tales impuestos cedidos», extremo que en ningún momento niega la Junta de Extremadura (cuyo Consejo de Gobierno aprobó el decreto contra el que se interpuso recurso contencioso administrativo), aceptando que la base imponible del ITP se fija en la normativa estatal reguladora del tributo y sobre la cual consideran que no incide la discutida regulación autonómica, relativa al establecimiento de valores orientativos a efectos fiscales en las transmisiones inmobiliarias.

También la doctrina se ha manifestado en varias ocasiones sobre este tema, reparando en el hecho de que, a efectos de TPO, la determinación del «valor real» implica una simultánea determinación de la base imponible, toda vez que a efectos de dicho tributo, el valor actúa como único elemento configurador o definidor de dicho elemento de cuantificación del tributo¹⁰⁴. De ese modo, la

¹⁰² Recurso n.º 790/2004.

¹⁰³ STS de 22 de enero de 2009 (NFJ032691).

¹⁰⁴ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I.: «Las actuaciones de la Inspección de los Tributos en materia de comprobación de valores», *Impuestos*, n.º 15, 1999, págs. 201 y ss.

comprobación de valores y la eventual TPC que contra la misma decida instar el contribuyente afectado provocan una modificación de la base imponible por él declarada ¹⁰⁵.

Teniendo en cuenta las consideraciones apuntadas y en relación con los medios de comprobación de valores, se ha señalado que éstos «son una materia relativa a la cuantificación de la base imponible de los impuestos estatales cedidos de que se trate y no forman parte de la gestión, por lo que no entran dentro de las materias en las que se ha cedido competencia normativa a las comunidades autónomas de régimen común, por lo que no pueden modificar lo establecido con carácter general por el Estado, con lo que dichas regulaciones serían nulas por falta de competencias» ¹⁰⁶, conclusiones que consideramos extensibles a la TPC que pueda instarse frente a una comprobación de valores.

3. Conclusión

La conjunción de factores que puede ponerse de manifiesto en algunas comunidades autónomas, como sucede con Galicia y Aragón, que hasta el momento son los que han introducido cambios sustanciales en la tramitación de las TPC que se insten en dichas regiones en el ámbito del ITP, conducen, indiscutiblemente, a una reducción de las garantías de los contribuyentes. Piénsese que en la primera de las Comunidades Autónomas mencionadas, se procedió a comprobar de forma masiva los valores consignados por los contribuyentes en la base imponible del ITP como consecuencia de operaciones de transmisión inmobiliaria de acuerdo con el criterio del «valor hipotecario», por lo que los sujetos afectados que hubieran decidido instar una TPC se opondrían, no a la tasación efectuada por un perito de la Administración, sino a la realizada por una empresa privada contratada por la entidad de crédito que haya financiado la operación.

Así las cosas, en estos casos, la alternativa de los obligados tributarios afectados por esta situación sería la de aceptar la liquidación girada por la Administración o iniciar un costoso procedimiento que, según puede deducirse de lo expuesto, terminaría en la vía contencioso-administrativa.

Teniendo en cuenta todo lo expuesto, y si no se produce una modificación normativa que venga a solucionar los problemas que la situación actual genera desde el punto de vista del respeto a las más elementales garantías jurídicas de los contribuyentes, la solución debería venir de manos de los tribunales en orden, sobre todo, a concretar la competencia normativa de las comunidades autónomas en torno a esta cuestión, negando la posibilidad de las mismas a modificar el procedimiento de TPC ¹⁰⁷. Ello, a su vez, debería conllevar la anulación de las liquidaciones que se hubiesen practicado sobre

¹⁰⁵ CALVO VÉRGEZ, J.: «El expediente de comprobación de valores en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: aspectos sustantivos y procedimentales a la luz de la vieja y la nueva Ley General Tributaria», *op. cit.* y, del mismo autor, «Principales características de los procedimientos de comprobación del cumplimiento de obligaciones tributarias materiales a la luz de lo dispuesto en el Real Decreto 105/2007, de 27 de julio», *Quincena Fiscal*, n.º 14, 2009.

¹⁰⁶ PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J.: *Modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD)*, IEF, Dco. n.º 22, 2008, pág. 7.

¹⁰⁷ GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *El valor tributario: su determinación objetiva y convencional*, *op. cit.*, págs. 173-174, señala la necesidad de reclamar «una regulación unitaria de ese régimen jurídico general configurador de la TPC, cuya sede normativa se encuentre en la LGT y en un reglamento general de desarrollo de la misma que se ocupe de forma específica y pormenorizada de este procedimiento. Con ello la LGT y la normativa de desarrollo directo de la misma se encontrarían en disposición de cumplir la función propia de un texto codificador, al regular en su integridad un procedimiento tributario que es de aplicación común a varios tributos del sistema».

la base de lo que, a nuestro juicio, no es más que un malentendimiento de la atribución competencial a las comunidades autónomas, en materia de ITP, de aspectos relacionados con la «gestión» de dicho tributo.

V. CONSIDERACIONES FINALES Y PROPUESTAS DE REFORMA

Tal y como se desprende de todo lo señalado hasta el momento, son muchos los conflictos que se derivan de la aplicación misma del procedimiento de comprobación de valores en el ámbito del ITP, y más concretamente, respecto de las transacciones inmobiliarias gravadas por dicho tributo, las cuales, como ya se ha señalado, acaparan la mayor parte de los litigios suscitados en torno a esta cuestión.

Parece por ello oportuno sintetizar las consideraciones realizadas en torno a las cuestiones más controvertidas que se han abordado en el trabajo para, a continuación, proponer los cambios que, a nuestro juicio, deberían haberse introducido respecto de este tema. Para ello realizaremos algunas referencias al Derecho comparado, toda vez que las soluciones adoptadas en algunos países de nuestro entorno podrían, a nuestro juicio, arrojar algo de luz para hallar el modo de reducir la permanente conflictividad que preside este tema. Ciertamente, como veremos, ninguna de ellas está exenta de críticas, pero consideramos que en este tema es prioritario encontrar la mejor de las soluciones posibles para lograr el necesario equilibrio entre la precisión de la valoración y la eficacia del método empleado para ello.

1. Conclusiones en torno a las normas vigentes sobre comprobación del «valor real» en el ITP y los problemas de su aplicación en la práctica

Atendiendo a la normativa vigente, el primer problema que suscita el estudio del tema objeto de nuestro estudio pasa por la determinación del «valor real» a efectos del cálculo de la base imponible del ITP. A nuestro juicio, el hecho de que se acepte como tal el valor declarado por el contribuyente cuando existe certeza indubitada acerca del mismo permite concluir que el valor real se corresponde con el importe real de la transmisión inmobiliaria en términos similares al «precio o contraprestación pactada», expresión esta utilizada ya por alguna de las normas autonómicas publicadas últimamente en materia de medios de valoración¹⁰⁸, al igual que sucede, como hemos visto, en la legislación de otros países, como es el caso de la *Grunderwerbsteuergesetz* alemana¹⁰⁹.

Si ello no fuese así, y el valor real fuese algo diferente, el valor resultante de la comprobación, que no podrá dudarse que aspira a concretar dicho concepto jurídico indeterminado, debería prevalecer sobre el valor declarado, aun cuando éste fuera superior. A día de hoy, con la modificación que la aludida Ley 4/2008 realizó sobre el artículo 46.3 del TRITP y AJD, la cuestión no ofrece duda alguna, toda vez que este precepto señala que no sólo el valor declarado, sino también el valor com-

¹⁰⁸ En ese sentido ya nos hemos referido a la Orden de 4 de marzo de 2010, aplicable en la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha.

¹⁰⁹ *Vid.* § 8 GrEStG, en virtud del cual el impuesto ha de medirse en función del valor de la contraprestación pactada (*Wert der Gegenleistung*).

probado, han de ceder ante el «precio o contraprestación pactada» cuando éste sea superior a aquéllos, señalándose expresamente que en esos casos dicha magnitud operará como «base imponible» del tributo y, por tanto, ésa será en tales supuestos la forma de concretar el significado de la expresión «valor real» utilizada para definir dicho elemento de cuantificación del tributo.

Cuestión distinta es que, en los casos en los que la contraprestación no pueda conocerse en términos de certeza, y ante la sospecha de ocultación en el valor declarado por el contribuyente, la Administración inicie una comprobación, actuación que, a nuestro juicio, debería estar motivada. Respecto de esta cuestión ya hemos señalado que actualmente las exigencias de motivación se vienen demandando respecto de la propuesta de valoración, en el sentido de imponer a la Administración la obligación de expresar los medios y criterios empleados para llegar a determinar dicho valor¹¹⁰, pero no respecto de la propia iniciación del procedimiento. Al no ser así es evidente que, a salvo de los supuestos mencionados en el párrafo anterior, cualquier autoliquidación de ITP puede ser comprobada, y de hecho así lo expresa, a efectos de este tributo en concreto, el artículo 46 de su ley reguladora, aludiendo a la posibilidad de comprobar el valor real de los bienes transmitidos «en todo caso». Esa realidad coloca a los contribuyentes ante una situación de inseguridad jurídica difícil de justificar y contraviene, además, la propia interpretación teleológica de la expresión «valor real» a la que, como hemos visto, se atribuye una clara misión antifraude. A nuestro juicio, debería ser precisamente la presunción de ocultación de parte del precio la que, una vez detectada por la Administración sobre la base de indicios o motivos que deberían ser trasladados al interesado, provocase la actuación de comprobación.

A esa finalidad pensamos que deberían servir la mayor parte de los medios de comprobación enumerados en el artículo 57 de la LGT, los cuales, tomados de forma independiente o combinada, sí pueden arrojar luz a la Administración sobre presunción de ocultación. Antes al contrario, su misión actual no es ésa, sino la de servir de base a la propia comprobación que la Administración realizará acudiendo al medio que considere más oportuno para alcanzar una valoración que, actualmente, no puede identificarse siempre con el «valor de mercado», en los términos ya expuestos.

En ese entendimiento, varios son lo inconvenientes que se derivan de la regulación actual de esta cuestión. Así, basta poner de relieve alguno de ellos:

- En primer lugar, no todos los medios de comprobación arrojarán el mismo resultado en términos de «valor», por lo que el contribuyente, iniciadas las actuaciones, tendrá que asumir la opción por la que se haya decantado la Administración sin seguridad jurídica alguna en ese sentido.
- En la misma línea, iniciadas actuaciones de comprobación frente a las autoliquidaciones de dos sujetos que hayan adquirido inmuebles idénticos, el resultado no tiene por qué coincidir, ya que dependerá del medio que respecto de cada uno de ellos haya elegido la Administración. Pero es que aun en el caso de que se les aplicase el mismo medio de comprobación, tampoco el resultado en términos de «valor» ha de ser necesariamente el mismo. Piénsese que allí donde se aplique, por ejemplo, el medio de comprobación basado en el «valor hipotecario», la valoración que toma en consideración la Administración es la tasación realizada por una empresa privada que no tiene que coincidir con la que hubiese realizado, no ya otra empresa

¹¹⁰ Vid. artículo 134.3 de la LGT.

similar, sino otro tasador de la misma entidad. Esta realidad, además de la aludida inseguridad jurídica que provoca, pone en tela de juicio el respeto al principio de igualdad en materia tributaria, que también puede verse limitado en su dimensión territorial si atendemos tanto a los distintos medios que cada comunidad autónoma puede utilizar como prioritarios en sus comprobaciones, como a las diferencias que respecto a la defensa de sus derechos experimentarán los contribuyentes de alguno de esos territorios cuando decidan oponerse al resultado de la comprobación, como hemos visto que sucede en Aragón o Galicia.

- Además de todo lo anterior, el sistema actual de comprobación de valores presenta inconvenientes importantes respecto de alguno de los medios enumerados en el artículo 57 de la LGT. Nos referimos al recurso, hoy prácticamente generalizado, al valor catastral actualizado para efectuar las comprobaciones de valor, sistema que a nuestro juicio podría ubicarse en el centro del procedimiento, pero ello siempre y cuando el legislador acometa la modificación legal que exige un sistema de comprobación de valores homogéneo y capaz de superar las fisuras que presenta el actualmente vigente. En ese sentido, varios son los desajustes que provoca, dentro de la normativa actual, el recurso a dicho medio «objetivo» de comprobación. Así, por una parte y como ya se señaló páginas atrás, el hecho de que en algunos territorios la Administración no excluya de comprobación a las declaraciones realizadas en función de los valores contenidos en las tablas de valores publicadas a esos efectos por las distintas comunidades autónomas, contraviniendo así una exigencia de la propia LGT (art. 134.1), considerándolas únicamente como «no prioritarias» a esos efectos, suscita dudas razonables acerca de la homogeneidad en la aplicación del procedimiento que nos ocupa. De igual modo ha de insistirse en que, aun siendo en la actualidad el medio más utilizado, no es ni muchos menos el único, y ello comparando, no ya lo que sucede entre territorios diferentes, sino incluso dentro de una misma comunidad autónoma. Por otra parte, se ha apuntado también la dificultad de considerar que la referencia a los valores contenidos en dichas tablas pueda servir de motivación del acto de comprobación, en los términos exigidos por el artículo 134.3 de la LGT ¹¹¹.

Ha sido sobre todo este último argumento el que ha llevado a un sector doctrinal a postular, en la línea avanzada anteriormente, el papel de «juicio de contraste» o «indicio de infravaloración» que debería otorgarse a los medios de comprobación de corte objetivo incluidos en el artículo 57 de la LGT. Se defiende así que la función de dichos medios debería operar como justificación del inicio de la comprobación de valores pues, en opinión de los autores que han defendido esta postura, la necesidad de motivación de dicha actividad exige «la individualización del gravamen a través de la búsqueda de datos más precisos y conectados con la realidad material, dotados de la necesaria certeza para fundamentar el razonamiento presuntivo» ¹¹². Se considera así que, en todo caso, debería exigirse a la Administración un individualizado y fundado informe pericial ¹¹³, que sólo puede tener reflejo cuando se utiliza como medio de comprobación el «dictamen de peritos de la Administración».

¹¹¹ En ese sentido, FALCÓN Y TELLA, R.: «Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre», *Quincena Fiscal*, n.º 3-4, 2007, pág. 7, «en ningún caso puede considerarse que el resultado de dichas tablas o coeficientes sea el valor de mercado o el valor real, que sólo podrá determinarse a través de la oportuna comprobación administrativa y con la debida motivación, sin que las tablas puedan servir siquiera como elemento de motivación».

¹¹² ALGUACIL MARÍ, P.: *Discrecionalidad técnica en la comprobación tributaria de valores. La problemática de su control judicial*, op. cit., pág. 132.

¹¹³ Vid. FERNÁNDEZ LÓPEZ, I.: «Las actuaciones de la Inspección de los Tributos en materia de comprobación de valores», *Impuestos*, n.º 15, 1999.

Ciertamente, a la vista de la normativa vigente en la actualidad, si atendemos a la motivación que nuestros tribunales vienen demandando, no para justificar el inicio de la actuación de comprobación, sino para dar cuenta del contenido y resultado de la misma, en el sentido de exigir un examen directo de la finca con el objeto de que se tengan en cuenta aspectos tales como el estado de conservación del inmueble, su antigüedad, ubicación, circunstancias urbanísticas concurrentes, etc.¹¹⁴, parece que el recurso al dictamen de peritos de la Administración se presenta como la mejor solución.

Las conclusiones expuestas se han realizado atendiendo a la normativa vigente en la actualidad, si bien la observancia de la práctica administrativa al respecto en la mayor parte de las comunidades autónomas pone de relieve la falta de sintonía que existe entre ésta y las normas que, con carácter general, regulan la cuestión.

En ese sentido, es una circunstancia constatada que las comunidades autónomas no disponen de los medios materiales y humanos necesarios para realizar en todos los casos valoraciones individualizadas¹¹⁵ con plenas garantías que superen con éxito la revisión judicial¹¹⁶. Ésta podría ser la razón de que regiones como Aragón o Galicia no sólo prescindan del «dictamen de peritos de la Administración» como medio prioritario para las comprobaciones de valores que se realicen en su territorio a efectos del ITP, circunstancia por otra parte constatada en la práctica generalidad de territorios autónomos¹¹⁷, sino que hayan ido aun más lejos realizando modificaciones legislativas sobre el procedimiento de TPC, en el sentido de eliminar, como ya se ha expuesto, el carácter preceptivo del citado dictamen –cuando la valoración resultante de la comprobación no se hubiese realizado por ese medio–, como primer trámite administrativo una vez que aquélla es instada por el contribuyente.

Es evidente que la forma en la que deberían realizarse las comprobaciones de valores respetando las debidas garantías jurídicas de los administrados con arreglo a la normativa vigente no se corresponde con la práctica habitual de las Administraciones territoriales. Esta situación demanda una solución que, además de perseguir una mayor sintonía entre tales normas y la praxis sobre esta cuestión, permita reducir la conflictividad e inseguridad jurídica que rodean a las actuaciones de comprobación en general y, especialmente, a aquellas que se realizan respecto de bienes que, como sucede con los inmuebles, forman parte de un mercado sumamente imperfecto que dificulta especialmente la adopción de medidas exentas de críticas.

Pese a todo, pensamos que es preciso que el legislador reaccione ante la situación actual, tratando de hallar un equilibrio entre la seguridad jurídica que debe presidir las relaciones Administración-contribuyente y la necesidad de que aquélla pueda contar con un sistema eficaz de gestión que le permita afrontar, con los medios que tiene a su alcance, la necesaria labor de comprobación ante la presunción de ocultación.

¹¹⁴ Vid. STSJ Murcia de 30 de enero de 2009 (JUR/2009/192493), siguiendo el criterio del TS (v. gr. STS de 3 de diciembre de 1999 (NFJ008494).

¹¹⁵ Vid. PARENT, B.: «El sistema de valoración en Francia», *Catastro*, octubre 2002, pág. 150.

¹¹⁶ MARCOS CARDONA, M.: «La adopción por la comunidades autónomas de la Región de Murcia de un método objetivo para la valoración de los bienes inmuebles que van a ser objeto de transmisión o de adquisición», *Anales de Derecho*, Universidad de Murcia, n.º 20, 2002, pág. 71.

¹¹⁷ Vid. a modo de ejemplo, la Orden Ministerial de 14 de marzo de 2008, de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid (DOCM de 1 de abril de 2008) o la Orden de 6 de mayo de 2009, de la Vicepresidencia y Consejería de Economía y Hacienda (DOCM de 15 de mayo de 2009).

En ese sentido, a nuestro juicio, el legislador debería haber hecho uso de lo dispuesto en el artículo 57.3 de la LGT, en virtud del cual «Las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado 1 de este artículo», incorporando una solución a la controversia apuntada al respecto en el ámbito del ITP y, concretamente, en relación con las operaciones que nos han ocupado, sobre las que pivotan la mayor parte de los conflictos que se plantean entre la Administración y los contribuyentes en este tema.

2. Propuesta de reforma. Una referencia a las soluciones adoptadas en otros países

Con el fin de encontrar respuesta a la necesidad de conciliar gestión eficaz y seguridad jurídica, consideramos que la solución debería pasar, con los matices a los que después aludiremos, por un sistema de comprobación de corte objetivo que se activaría en los casos en los que la Administración presume la existencia de ocultación en el valor declarado por el contribuyente, y así lo motive y justifique, extremo para el que podría servirse de los medios que actualmente se relacionan en el artículo 57 de la LGT.

En ese sentido, la solución podría vertebrarse sobre las siguientes premisas:

- El valor declarado será, en principio, el valor real de la operación de transmisión inmobiliaria, entendido en términos de precio o contraprestación pactados.
- En el caso de que la Administración presume la existencia de ocultación, extremo que debería motivar en todo caso, pondría en marcha la comprobación de valores que, respecto de las operaciones comentadas, podría resolverse con el recurso a unas tablas de valores objetivamente determinados y debidamente publicados. Con esta finalidad, el recurso al medio de comprobación al que alude el artículo 57.1 b) consideramos que sería el más adecuado, centrado en la valoración catastral actualizada a través de los coeficientes previstos para ello ¹¹⁸.
- Para evitar la rigidez del sistema, éste debería conciliarse con la posibilidad del contribuyente de solicitar a la Administración, con carácter previo a la realización del hecho imponible, una valoración individualizada y vinculante en determinados casos ¹¹⁹. Así, por ejemplo, ello sería preciso en supuestos tales como la ausencia de valoración catastral, la inexistencia de coeficiente de actualización o la concurrencia de circunstancias especiales del inmueble que hagan necesaria tal valoración ad hoc ¹²⁰. En este último supuesto, pueden encontrarse aque-

¹¹⁸ A la hora de fijar dichos coeficientes deberían establecerse las debidas cautelas para evitar lo sucedido en otros países. Así, en Italia ha sido criticado el sistema de valoración automática centrado en el valor catastral, porque las sucesivas revisiones al alza de los multiplicadores aplicados sobre aquél a efectos de su actualización han provocado que los contribuyentes hayan optado por declarar un valor distinto y sujeto, por tanto, a comprobación administrativa. *Vid.* ALGUACIL MARÍ, P.: *Discrecionalidad técnica en la comprobación tributaria de valores. La problemática de su control judicial*, Ed. Diálogo, Valencia, 1999, pág. 242.

¹¹⁹ En ese sentido GARCÍA MARTÍNEZ, A.: *El valor tributario: su determinación objetiva y convencional*, *op. cit.*, pág. 156, señala, al hilo del comentario que realiza a los métodos de comprobación objetivos, que «no cabe descartar la posibilidad de que con carácter previo a la realización del hecho imponible o a su declaración tomando como referente estos valores orientativos, se pueda llegar a un convenio o acuerdo de valoración entre la Administración y el obligado tributario». La vía del acuerdo entre la Administración y el contribuyente a efectos de determinación del valor ha sido defendida también entre la doctrina alemana para reducir los conflictos que rodean a este tema. *Vid.* SEER, R.: *Verständigungen in Steuerverfahren*, *op. cit.*, págs. 188 y ss.

¹²⁰ Sobre esta cuestión, *Vid.* GARCÍA BERRO, F.: «Análisis jurídico de la obligación administrativa de informar sobre el valor de los inmuebles», *op. cit.*, pág. 67.

Los sujetos que adquieran actualmente un inmueble de los muchos que han pasado a integrarse en las carteras inmobiliarias de las entidades de crédito como consecuencia directa del incremento de la morosidad entre sus clientes en los últimos tiempos. En este sentido, ha de pensarse que el interés de los bancos en estos casos pasa por una pronta enajenación de tales bienes con el objetivo, tanto de evitar los costes que su titularidad conlleva, como de recuperar la cantidad impagada por su anterior titular, así como los gastos que haya conllevado el proceso de ejecución. Esta situación puede provocar una importante reducción del precio de compra-venta que podría incluso, en el caso de aceptarse un sistema de corte objetivo como el propuesto, no alcanzar al valor catastral actualizado del inmueble ¹²¹. Por ese motivo, éste podría ser uno de los casos en los que los contribuyentes, atendiendo a la fórmula propuesta, podrían solicitar una valoración a la Administración ajustada a lo que sería el precio o contraprestación pactados entre el comprador y la entidad bancaria enajenante.

- Por último, debería quedar siempre abierta la vía de la TPC cuando la valoración objetiva previamente fijada esté afectada por las aludidas peculiaridades, y éstas no se hayan invocado por el contribuyente con carácter previo o bien, habiéndose solicitado la aludida valoración individualizada, la Administración no haya atendido a las especialidades invocadas por el obligado.

De aceptarse un sistema basado en las afirmaciones anteriores, el legislador estaría normativizando una situación que, por la vía de hecho, ha adquirido carta de naturaleza en la mayor parte de las comunidades autónomas ya que, como se ha apuntado, éstas recurren con frecuencia al aludido medio de comprobación previsto en la letra b) del artículo 57.1 de la LGT, aun cuando su aplicación, de acuerdo con la normativa vigente, choque con los inconvenientes antes señalados.

Las ventajas que una solución de corte objetivo y general puede aportar al tema aquí abordado se traducirían ¹²², fundamentalmente, en un incremento notable de la seguridad jurídica, toda vez que el contribuyente puede conocer de antemano la valoración que la Administración otorgará a las transmisiones inmobiliarias que se sometan a comprobación; en una reducción considerable de la conflictividad hoy inherente a este tema ¹²³; y en una garantía de la igualdad respecto de los administrados que hayan de tributar por una adquisición inmobiliaria sujeta al ITP ¹²⁴, y ello, tanto en su dimensión material como territorial, toda vez que una solución de aplicación general como la comentada vendría a proporcionar una deseable coordinación de las Administraciones públicas autonómicas en este tema ¹²⁵.

¹²¹ Sobre esta cuestión *vid.* ROCHA, M. y MARQUES, R. «Lei do Orçamento do Estado para 2009», *Revista de Finanças públicas e Directo Fiscal*, n.º 4, 2009, págs. 90-91, donde se alude expresamente a esa realidad justificando la propuesta de los autores en orden a excluir tales supuestos de la regla del artículo 58 del Código del IRC, en virtud de la cual el «valor patrimonial tributario» prevalece sobre el valor de «alienação» cuando es superior a éste.

¹²² *Vid.* sobre esta cuestión, YOUNGMAN, J.M.: «Tax on Land and Buildings», en *Tax Law Design and Drafting*, vol. I, International Monetary Fund, Victor Thuronyi, ed., 1996.

¹²³ Un modelo basado en valoraciones automáticas se considera también positivo para ser aplicado a efectos de los impuestos de transmisiones en países como Alemania. En ese sentido, *vid.* SIEDEL, C.: «La valoración de los bienes inmuebles en Alemania. Métodos, transparencia, evolución del mercado inmobiliario y otros aspectos en estudio», *Catastro*, n.º 57, 2006, pág. 27.

¹²⁴ En torno a la igualdad en materia de valoración, *vid.* KIRCHHOFF, P.: *Die Steuerwerte des Grundbesitzes*, Dr. Peter Deubner, Köln, 1985, págs. 18 y ss.

¹²⁵ Piénsese que una de las principales funciones de la Comisión Mixta de Coordinación para la Gestión Tributaria, creada por el artículo 33 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, es, precisamente, la de «coordinar los criterios de valoración a efectos tributarios» [art. 64 e) Ley 21/2001].

Precisamente muchos de esos objetivos han sido los que han guiado las fórmulas de corte objetivo, similares a la aquí propuesta, introducidas en algunos países de nuestro entorno, como ha sucedido en Portugal ¹²⁶, Grecia ¹²⁷ o Italia. En este último se implantó ya hace años el sistema de la *valutazione automatica* ¹²⁸ en el ámbito del Impuesto de Registro, el cual, aunque guarda cierto paralelismos con nuestro ITP, no grava propiamente el acto o contrato traslativo, sino la inscripción registral de los bienes adquiridos a título oneroso ¹²⁹. De acuerdo con ese sistema, previsto en un principio únicamente en el artículo 52, apartados 4 y 5 de la ley reguladora de dicho tributo ¹³⁰, la Administración se abstiene de rectificar el valor o la contraprestación de los inmuebles allí mencionados cuando se haya declarado un valor no inferior al catastral debidamente actualizado. La aplicación de la valoración automática, en principio posible respecto de diferentes tipos de inmuebles, se ha reducido a raíz de la incorporación de un apartado 5-bis al aludido precepto ¹³¹, en el que expresamente se limita su aplicación a los inmuebles a los que alude el artículo 1, apartado 497, de la ley financiera de 2006 ¹³².

Pues bien, en función de lo dispuesto por esta última norma, a partir del 1 de enero de 2006, se introduce la posibilidad de acudir a la referencia del «precio-valor», basada en el valor catastral de los inmuebles, como vía para valorar, a efectos de dicho impuesto, los contratos traslativos a título oneroso que tengan por objeto bienes inmuebles de uso residencial realizados entre particulares. Éstos serán, por tanto, los únicos respecto de los que continúa aplicándose el aludido sistema de valoración automática. Tal y como aclara la Risoluzione n. 145/E, de la Direzione Centrale Normativa e Contencioso, de 9 de junio de 2009, la base imponible de dichas transmisiones, siempre que el adquirente solicite al notario en el momento de formalización del contrato el valor catastral del inmueble, vendrá representada por éste, prevaleciendo así sobre lo dispuesto con carácter general en el artículo 43 del Testo Unico del Imposta di Registro en materia de determinación de la base imponible del Impuesto de Registro.

Así las cosas, aun cuando el sistema de valoración objetivo al que hemos aludido ha reducido su operatividad, la misma se mantiene a efectos de las transmisiones de viviendas entre particulares, ámbito en el que se suscitan el mayor número de conflictos a efectos de valoración, y sobre el que hemos centrado este trabajo.

Ahora bien, incorporar al ordenamiento tributario español una medida similar a la italiana, implicaría modificar la definición de la base imponible del ITP, tal y como ha sucedido en ese país,

¹²⁶ En ese sentido, el Decreto-lei n.º 287/2003, de 12 de noviembre (modificado por la Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro), por el que se regula el *Código do Imposto Municipal sobre transmissões onerosas de imóveis*, considera como «valor tributável», el valor declarado en el acto o contrato o el «valor patrimonial tributário», si éste fuese mayor. Este último valor se fija mediante una serie de coeficientes en la forma prevista en el *Código do Imposto municipal sobre Imóveis* y se tienen en cuenta, además de para los tributos mencionados, para otros como el IRS (*Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*), IRC (*Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*) o el *Imposto do Selo*.

¹²⁷ Vid. KPMG: *Greece: Taxation of International Executives*, 2009, pág. 19.

¹²⁸ D'AMATI: «La nuova disciplina dell'imposta di registro», en la collezione *Il Diritto Attuale*, n.º 8, UTET, Torino, 1989, págs. 80 y ss.; PIGNATORE, R.: «L'imposta di registro», *Trattato di Diritto Tributario*, vol. IX, CEDAM, 1994, pág. 181.

¹²⁹ CAAMAÑO ANIDO, M.A.: *La tasación pericial contradictoria en materia tributaria*, op. cit., pág. 113.

¹³⁰ D.P.R. n. 131, de 26 de abril de 1986.

¹³¹ Dicha modificación se ha producido en virtud del artículo 35 del D.L. n.º 223/2006.

¹³² Aprobada el 23 de diciembre de 2005, n. 266.

aunque sólo respecto de las operaciones aludidas en el ámbito del Impuesto de Registro ¹³³. A nuestro juicio, la modificación que precisa nuestro ordenamiento para lograr los objetivos señalados no tendría por qué provocar necesariamente la alteración del concepto de base imponible del ITP respecto de las operaciones indicadas –aunque la aclaración de la expresión del «valor real» respecto de las transacciones inmobiliarias en términos de contraprestación o precio pensamos que vendría a solucionar muchos de los problemas que aquélla suscita actualmente–. Antes al contrario, la adopción de una solución de corte objetivo, como la aquí propuesta, consideramos que debe ubicarse en el ámbito estricto de la comprobación de valores, de modo que, detectada y motivada la presunción de ocultación, la Administración recurriría, en términos generales, a la valoración previa y objetiva determinada a través de los valores catastrales de los inmuebles debidamente actualizados, dejando la puerta abierta a la solicitud del interesado a la Administración de una valoración individualizada que podría justificarse, v. gr, en las características especiales o sobrevenidas del inmueble y, claro está, el posterior recurso a la TPC en los supuestos ya aludidos.

Esto es, no se trataría de identificar la base imponible del ITP con el valor catastral, sino de hacerlo valer en la comprobación de valores cuando existan indicios de que el valor declarado es inferior al precio o contraprestación pactada. Ese es, precisamente, el sentido con el que se ha interpretado la cuestión aquí abordada en la Orden de 4 de marzo de 2010 de la Vicepresidencia y Consejería de Economía y Hacienda de Castilla-La Mancha, ya mencionada, y en la que expresamente se precisa que «los valores que se aprueban en esta orden» –refiriéndose a los valores catastrales actualizados a los que alude el art. 57.1 b) LGT– «tienen carácter de mínimos y, en todo caso, según lo estipulado en el artículo 46.3 del TRITP y AJD, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, los valores declarados no pueden ser inferiores al precio o contraprestación pactada».

Ciertamente, el sistema propuesto no está exento de críticas, como tampoco lo está la fórmula italiana de valoración automática ¹³⁴. En ese sentido, la doctrina ha criticado el recurso al valor catastral actualizado como medio de concreción del valor real por tratarse de un método presuntivo que lleva a concluir, en opinión de los autores que participan de esta idea, que «este medio de comprobación no es válido para determinar el valor "real" o "verdadero" de mercado», ya que se trata de un sistema que conduce a la determinación del «valor real» mediante una «pseuoestimación» objetiva o «presuntiva», alterando así la definición de la base imponible ¹³⁵.

¹³³ Artículo 1, comma 497, Legge Finanziaria 2006, «In deroga alla disciplina di cui all'articolo 43 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, per le sole cessioni fra persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto. (...)».

¹³⁴ FEDELE, A.: «La disciplina dell'accertamento di maggior valore nelle imposte su trasferimenti», en *La casa di abitazione*, vol. III, Giuffrè, Milano, 1986, pág. 493.

¹³⁵ Sobre esta cuestión vid. NAVARRO FAURE, A.: «Facultades de la Administración autonómica en España en materia de comprobación de valores», *Palau* 14, n.º 28, 1997, pág. 218; MOCHÓN LÓPEZ, L.: «El valor real de los inmuebles como valor de referencia tributario y su comprobación mediante la referencia al valor catastral como medio de lucha contra el fraude», *op. cit.*, págs. 62-63.

A nuestro juicio, aunque puedan comprenderse algunas de las razones de fondo que conllevan a tales razonamientos, dichas conclusiones no pueden compartirse, y ello, por varias razones. Así, en primer lugar, la premisa de la que parten dichas consideraciones, equiparando valor real y valor de mercado, ya ha sido cuestionada por nosotros a lo largo del trabajo, por lo que a las consideraciones realizadas en ese sentido nos remitimos ahora. Por otra parte, aun cuando la determinación del valor real a través del método objetivo propuesto dé entrada a elementos presuntivos que puedan tener como resultado un valor diferente al de la contraprestación pactada, consideramos que ello será inevitable cualquiera que sea el medio de comprobación elegido, toda vez que la realidad de dicha magnitud sólo es conocida, y presuntamente ocultada, por los intervinientes en la operación. En ese sentido podemos reproducir de nuevo aquí una idea expresada por el TS y ya reproducida en este trabajo, en virtud de la cual «no existe un valor real, entendido éste como un carácter o predicado ontológico de las cosas». Por ello, ante la presunción de ocultación por parte de los contribuyentes, la Administración debe contar con el mecanismo adecuado para llegar a concretar en estos casos el «valor real» de la transmisión. En este entendimiento, pensamos que ha de hallarse la mejor de las soluciones posibles para que la Administración pueda reaccionar a dichas conductas sin perder de vista las más elementales garantías jurídicas de los contribuyentes y sin olvidar, tampoco, que la Administración estará reaccionando con la comprobación a una conducta presuntamente no ajustada a Derecho por parte del contribuyente, lo cual, sin duda, provocará que éste deba atenerse a las consecuencias de su actuación.

Por todo lo anterior, reiteramos la oportunidad de un sistema como el aquí defendido aun conscientes de los reparos que puede suscitar. Ahora bien, entendemos que tales críticas podrían centrarse, no tanto en el sistema de comprobación de valores propuesto, a nuestro juicio más homogéneo, sencillo y respetuoso con los debatidos principios de igualdad y seguridad jurídica ¹³⁶, sino sobre el Catastro y el modo en el que en dicho registro se valora cada bien ¹³⁷.

Efectivamente, la operatividad del sistema propuesto depende en gran medida del correcto funcionamiento del Catastro, cuyos problemas más habitualmente denunciados se han centrado, sobre todo, en aspectos tales como la atribución de competencias a los órganos que hayan de efectuar las valoraciones ¹³⁸, el sistema arbitrado para determinar tales valores ¹³⁹, o la necesidad de una actualización periódica de las mismas, en muchos casos poco frecuente habida cuenta del coste que provoca.

¹³⁶ En ese sentido, TRIGUEROS MARTÍN, M.J., «El valor catastral como parámetro de referencia en la normativa tributaria española», *RCyT*. CEF, n.º 284, 2006, pág. 42, destaca el carácter objetivo del valor catastral, susceptible de aportar «la pretendida y perseguida seguridad jurídica y permite la realización del principio de igualdad en el conjunto del Estado».

¹³⁷ MOCHÓN LÓPEZ, L.: «El valor real de los inmuebles como valor de referencia tributario y su comprobación mediante la referencia al valor catastral como medio de lucha contra el fraude», *op. cit.*, págs. 61-66.

¹³⁸ En ese sentido, y a la vista de la experiencia comparada, podría hablarse, básicamente de dos modelos. Uno centralizado, en el que las valoraciones son competencia de las Administraciones estatales, como sucede, por ejemplo, en Gran Bretaña (*Valuation Office Agency*), y otro descentralizado, como ocurre en los Estados Unidos, donde la valoración se realiza de acuerdo a criterios definidos localmente. Sobre esta cuestión *vid.* BORDALLO MONTALVO, L.: *Exenciones tributarias e impuestos locales*, tesis doctoral defendida en 2006, en Universitat Pompeu Fabra y dirigida por la profesora AGULLÓ AGÜERO.

¹³⁹ El valor catastral, tal y como se define en el artículo 22 de la Ley del Catastro Inmobiliario (RDLeg. 1/2004, de 5 de marzo), «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», sin perder de vista las precisiones que al respecto realiza el artículo 23 de ese mismo cuerpo legal. Aunque excede de los límites de este trabajo, lo cierto es que el análisis de esa norma ha de realizarse conjuntamente con lo dispuesto por otras normas técnicas de valoración catastral (*vid.* RD 1020/1993, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, y el RD 1464/2007, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración catastral de los bienes inmuebles de características especiales).

En relación con estas cuestiones, y atendiendo al modelo español, la Ley del Catastro Inmobiliario atribuye la competencia exclusiva de su formación y mantenimiento al Estado, definiéndolo como «un registro administrativo dependiente del Ministerio de Hacienda» (art. 1), todo ello sin perjuicio de las «fórmulas de colaboración que se establezcan con las diferentes Administraciones, entidades y corporaciones públicas» (art. 4). Así las cosas, aun partiendo de un modelo en el que la competencia en materia catastral corresponde a la Administración central, «el principio de colaboración interadministrativa impregna todas las normas de actuación del Catastro, que se define como un registro administrativo al servicio de las Administraciones públicas y ciudadanos. La gestión de los diferentes tributos que gestionan dichas Administraciones también requiere de la información que proporciona el Catastro, y no se puede entender una eficaz labor de mantenimiento y actualización de los Catastros Inmobiliarios sin una colaboración activa de las distintas Administraciones»¹⁴⁰, colaboración que en los últimos años ha trascendido el ámbito nacional para derivar en la gestación de un proceso de convergencia tecnológica y organizativa a nivel europeo¹⁴¹.

De este modo, ha de considerarse que el modelo español es capaz de responder a las exigencias de igualdad y uniformidad en los criterios utilizados para efectuar las valoraciones inmobiliarias en todo el territorio nacional¹⁴², así como a las de eficacia, toda vez que la cercanía de las Administraciones autonómica y local permitirán recabar datos de un modo más ágil y eficaz, especialmente de cara a las periódicas actualizaciones que deben realizarse de las valoraciones catastrales¹⁴³. En el desarrollo de esa labor, será imprescindible la óptima utilización de las herramientas informáticas al servicio de la Administración, como demuestran algunas experiencias de derecho comparado¹⁴⁴. A este respecto, tal y como ya se ha señalado, el sistema catastral español está respondiendo ampliamente a la necesidad de incorporación de las nuevas tecnologías a su formación, misión que tiene encomendada la Dirección General del Catastro¹⁴⁵. En ese sentido, la utilización de medios informáticos, electrónicos y telemáticos en la práctica totalidad de las actuaciones en materia catastral, así como la apertura de la Oficina Virtual del Catastro en 2003, han contribuido a una modernización de la institución con la que se superan muchos de los problemas a los que antes aludíamos con las consecuencias que, a nuestro juicio, tiene esta situación de cara a la aceptación del sistema de comprobación de valores aquí propuesto.

¹⁴⁰ PUYAL SANZ, P.: «El Catastro en España: Organización y Competencia», en *Derecho Urbanístico: el catastro y la valoración inmobiliaria*, 2004, pág. 323.

¹⁴¹ Muestra de ello es la constitución del «Comité Permanente sobre el Catastro en la Unión Europea», cuya misión esencial es la de «crear el espacio adecuado dentro del cual se propicie el mayor conocimiento de las actividades desarrolladas por la Unión Europea y los Estados miembros en relación con el Catastro para, a través de esa información, desarrollar estrategias y proponer iniciativas comunes encaminadas a conseguir una mayor coordinación entre los distintos sistemas catastrales europeos y sus usuarios».

¹⁴² *Vid.* STC 233/1999, de 16 de diciembre de 1999 (NFJ008394).

¹⁴³ PUYAL SANZ, P.: «El Catastro en España: Organización y Competencia», *op. cit.*, pág. 319, destaca la relevancia que en este tema tiene la «cercanía al territorio como elemento esencial, tanto para su adecuada gestión, valoración y actualización de los catastros, como para facilitar el imprescindible contacto con los titulares catastrales afectados por dicha gestión, con los agentes que intervienen en el tráfico jurídico inmobiliario (notarios y registradores de la propiedad), y con las Administraciones territoriales (local y autonómica) que actúan en el territorio».

¹⁴⁴ *Vid.* KERTSCHER, D.: «Increase of the Transparency concerning the real estate market of Lower Saxony-Enhancement of the Valuation System with the Online-Real-Estate-Price-Calculator», *International Workshop on Spatial Information for Sustainable Management of Urban Areas*, FIG Commission 3 Workshop 2009-01-07 Mainz, Germany, 2-4 February 2009, en relación con el sistema informático implantado en la Baja Sajonia.

¹⁴⁵ PUYAL SANZ, P.: «El Catastro en España: Organización y Competencia», *op. cit.*, pág. 309.

Bibliografía

- ALGUACIL MARÍ, P. [1999]: *Discrecionalidad técnica en la comprobación tributaria de valores. La problemática de su control judicial*, Ed. Diálogo, Valencia.
- ALONSO ARCE [2003]: «La prescripción en los procedimientos tributarios y el Régimen de Concierto Económico de la Comunidad Autónoma del País Vasco», *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, Navarra.
- BORDALLO MONTALVO, L. [2006]: *Exenciones tributarias e impuestos locales*, tesis doctoral defendida en 2006, en Universitat Pompeu Fabra y dirigida por AGULLÓ AGÜERO.
- BOWMAN, S.A. [2009]: «Built-in gain discounts for transfer tax valuation: a resolution for the big debate», en *Akron tax journal*, n.º 24.
- BRANDÃO LEAL, M.T. [2008]: *A avaliação indirecta da matéria tributável reflexão sobre a responsabilidade penal do arguido*, Faculdade de direito da universidade do Porto.
- CAAMAÑO ANIDO, M.A. [1995]: *La tasación pericial contradictoria en materia tributaria*, Ed. Cedecs, Barcelona.
- [2010]: «Las comprobaciones de valores basadas en la simple remisión a tasaciones hipotecarias», en *Actualidad Fiscal Comentada*, Ed. REAF, A Coruña.
- CALVO ORTEGA, R. [1991]: «Impuesto sobre las Donaciones», en *Fiscalidad de las Sucesiones y Donaciones*, 2.ª ed., Lex Nova, Valladolid.
- CALVO VÉRGEZ, J. [2004]: «El expediente de comprobación de valores en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: aspectos sustantivos y procedimentales a la luz de la vieja y la nueva Ley General Tributaria» *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, n.º 10.
- [2009]: «Principales características de los procedimientos de comprobación del cumplimiento de obligaciones tributarias materiales a la luz de lo dispuesto en el Real Decreto 105/2007, de 27 de julio, *Quince-na Fiscal*, n.º 14.
- CÁRDENAS ORTIZ, R.M. [2004]: *La gestión tributaria: Especial referencia a los procedimientos que la integran. Análisis de la nueva Ley 58/2003, General Tributaria, en relación a la Ley 230/1963*, Universidad de Jaén.
- CERVERA TORREJÓN, F. [2008]: «La conveniencia de otorgar competencia normativa a las comunidades autónomas en relación con la base imponible del gravamen sobre "transmisiones patrimoniales onerosas", en *IV Jornada Metodológica Jaime García Añoveros. La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos estatutos*, IEF, Doc. 11/2008.
- CERVERA TORREJÓN, F. y MAGRANER MORENO, F. [1994]: *La comprobación de valores: causas de impugnación*, Tecnos, Madrid.
- [1995]: «El control judicial del valor comprobado: una cuestión abierta», *Civitas REDF*, n.º 87.
- CHECA GONZÁLEZ, C. [1997]: «La comprobación de valores (Problemas que suscita y medios de garantía a favor de los contribuyentes)», *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, n.º 5, Aranzadi, Pamplona.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A. [2006]: «Eficiencia de las normas de valoración españolas para la tasación de las propiedades inmobiliarias a fines contables: un nuevo paso hacia el logro de la armonización internacional», *RCyT. CEF*, n.º 279.
- D'AMATI [1989]: «La nuova disciplina dell' imposta di registro», en la collezione *Il Diritto Attuale*, n.º 8, UTET, Torino.

- DE JUAN LOZANO, A.M. [1993]: *La interrupción de la prescripción tributaria*, Tecnos, Madrid.
- DE LA PEÑA AMORÓS, M.M. [2005]: *Las competencias normativas de las comunidades autónomas en los tributos cedidos*, Universidad de Murcia (Servicio de publicaciones), Murcia.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E. [1991]: «La valoración en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales», en *Valoración en Derecho Tributario*, IEF, Madrid.
- FALCÓN Y TELLA, R. [2005]: «En torno al artículo 134 LGT (I): la imposibilidad de liquidar TPO sobre la base del "valor de tasación" aceptado por el contribuyente a efectos de subasta», *Quincena Fiscal*, n.º 17.
- [2007]: «Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre», *Quincena Fiscal*, n.º 3-4.
- FEDELE, A. [1986]: «La disciplina dell'accertamento di maggior valore nelle imposte su trasferimenti», en *La casa di abitazione*, vol. III, Giuffrè, Milano.
- FENELLÓS PUIGSERVER, V. [1994]: «Límites a la comprobación de valores tributaria. Adquisición y subasta», *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, tomo I.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. [2001]: «La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial», *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, Navarra.
- [2009]: «Los procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión», en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria*, dirigida por CALVO ORTEGA, R., Civitas-Thomson Reuters, Navarra.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. [1999]: «Las actuaciones de la Inspección de los Tributos en materia de comprobación de valores», *Impuestos*, n.º 15.
- FERNÁNDEZ-VÁZQUEZ MAESO y PERLÁEZ MARTOS [2008]: *Todo procedimiento tributario 2007-2008*, CISS, Madrid.
- FORNESA RIBÓ, R. [1974]: *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales inter-vivos*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- GALAPERO FLORES, R. [2000]: «La referencia al valor de mercado en los tributos que gravan la renta y la titularidad de elementos patrimoniales», *RDFHP*, n.º 257.
- GARCÍA BERRO, F. [2008]: «Análisis jurídico de la obligación administrativa de informar sobre el valor de los inmuebles», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 81.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A. [2000]: *La gestión de los tributos autonómicos*, Civitas, Madrid.
- [2000]: «"Unicidad versus estancamiento" cuando concurren varias Administraciones en materia de comprobación de valores», *Impuestos*, n.º 17.
- [2006]: *El valor tributario: su determinación objetiva y convencional*, Bosch, Barcelona.
- GIL CRUZ, E.M.^a [2003]: «La motivación de los actos tributarios», *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, Navarra.
- GIL DEL CAMPO, MELLADO BENAVENTE y MOLINA ALGUEA [2007]: *La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal*, CISS, Valencia.
- GONZÁLEZ NEBREA, TURMO DE PADORA y VILLARONGA SÁNCHEZ [2006]: *La valoración inmobiliaria. Teoría y práctica*, La Ley, Madrid.
- KERTSCHER, D. [2009]: «Increase of the Transparency concerning the real estate market of Lower Saxony - Enhancement of the Valuation System with the Online-Real-Estate-Price-Calculator», *International Workshop*

- on Spatial Information for Sustainable Management of Urban Areas*, FIG Commission 3 Workshop 2009-01-07 Mainz, Germany, 2-4 February.
- KIRCHHOF, P. [1985]: *Die Steuerwerte des Grundbesitzes*, Dr. Peter Deubner, Köln.
- KPMG [2009]: *Greece: Taxation of International Executives*.
- LANG, J. [1994]: «Steurgerechtigkeit durch Steuervereinfachung», en *Steuervereinfachung*, C.F. Müller, Heidelberg.
- LOZANO SERRANO, F. [2000]: «¿La anulación de la comprobación de valores permite una nueva valoración?», *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, tomo II, págs. 2.006.
- MARCOS CARDONA, M. [2002]: «La adopción por la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia de un método objetivo para la valoración de los bienes inmuebles que van a ser objeto de transmisión o de adquisición», *Anales de Derecho*, Universidad de Murcia, n.º 20.
- [2002]: *La comprobación de valores de inmuebles. Soluciones adoptadas por las comunidades autónomas*, Dijusa, Madrid, pág. 17.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. [2001]: *La gestión tributaria: una reforma necesaria*, Publicaciones de la Universidad de Alicante.
- MCPARLAND, C., MCGREAL, S. y ADAIR, A. [2000]: «Concepts of price, value and worth in the United Kingdom. Towards a European perspectiva», *Journal of Property Investment & Finance*, vol. 18, n.º 1.
- MOCHON 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*, n.º 22.
- MORA LORENTE, M.D. [2004]: *Impuestos cedidos: implicaciones internas y comunitarias*. Universitat de València, Valencia.
- NAVARRO FAURE, A. [1997]: «Facultades de la Administración autonómica en España en materia de comprobación de valores», *Palau 14*, n.º 28.
- PARENT, B. [2002]: «El sistema de valoración en Francia», *Catastro*, octubre.
- PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J. [2007]: «La aplicación del ITP y AJD a las operaciones inmobiliarias: ITP onerosas y operaciones societarias», *Monografías Carta Tributaria*, n.º 15.
- [2008]: *Modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD)*, IEF, Dco. n.º 22.
- [2009]: «Comentario a la Ley 16/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2009», *Carta Tributaria*, n.º 8.
- PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A. [1996]: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona.
- PERIS GARCÍA, P. [1994]: «La valoración de los bienes en el Ordenamiento Tributario Español», *Palau 14*, n.º 22.
- PIGNATORE, R. [1994]: «L'imposta di registro», *Trattato di Diritto Tributario*, vol. IX, CEDAM.
- PLAZA VÁZQUEZ, A. [2000]: *El «valor real» tributario. Estudio en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y de sus relaciones con otros valores tributarios*, Aranzadi, Navarra.
- POZUELO ANTONI, F.A. [2008]: «Principales novedades para 2008 en el Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e ITP y AJD en leyes estatales y autonómicas», *RCyT*. CEF, n.º 300.
- PRATS MANEZ, F. [2008]: «Procedimientos de comprobación de valores (artículos 157 a 162 RGAT)», en *Manual de aplicación de los tributos*, IEF, Madrid.

- PUYAL SANZ, P. [2004]: «El Catastro en España: Organización y Competencia», en *Derecho Urbanístico: el catastro y la valoración inmobiliaria*.
- RAMOS PRIETO, J. [2007]: «La distribución de las competencias de gestión, recaudación, inspección y revisión en materia tributaria y la reforma de los Estatutos de Autonomía», *Revista de Estudios Regionales*, n.º 78.
- ROCHA, M. y MARQUES, R. [2009]: «Lei do Orçamento do Estado para 2009», *Revista de Finanças públicas e Directo Fiscal*, n.º 4.
- RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, A.: «Reflexiones en torno a la adaptación en la normativa contable española del criterio del valor razonable: pasos futuros a seguir», *Contaduría Universidad de Antioquia*, n.º 53.
- ROZAS VALDÉS, J.A. [2003]: «Reiterar y motivar la comprobación de valores», *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, tomo II.
- SAINZ DE BUJANDA [1992]: «Elementos y razones que pueden justificar una reforma de la Ley General Tributaria», *CT*, n.º 62.
- SEER, R. [1996]: *Verständigungen in Steuerverfahren*, Dr. Otto Schmidt, Köln.
- SIEDEL, C. [2006]: «La valoración de los bienes inmuebles en Alemania. Métodos, transparencia, evolución del mercado inmobiliario y otros aspectos en estudio», *Catastro*, n.º 57.
- SOLER ROCH, T. [1989]: «Las posibilidades de aplicación de la proyectada Ley General Tributaria a los distintos niveles de Hacienda», *CT*, n.º 59.
- TIPKE, K. [1993]: *Die Steuerrechtsordnung*, vols. II y III, Dr. Otto Schmidt, Köln.
- TRIGUEROS MARTÍN, M.J. [2006]: «El valor catastral como parámetro de referencia en la normativa tributaria española», *RCyT*. CEF, n.º 284.
- TRILLA, C. y LLERA, S. [2003]: «Elementos explicativos del comportamiento del precio de la vivienda», *Revista del Colegio de Economistas de Madrid*, Madrid.
- VÁZQUEZ ASENJO, O. y ÁLVAREZ PÉREZ, I. [2008]: «El informe de valoración a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El análisis de mercado», *Hacienda Canaria*, n.º 23.
- VILLARÍN LAGOS, M. [2000]: *La cesión de impuestos estatales a las comunidades autónomas*, Lex Nova, Valladolid.
- VILLVERDE GÓMEZ, M.B. [2002]: «Límites a la reiteración de comprobaciones de valores de la Administración: Abuso de Derecho», *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, n.º 10.
- VV.AA. [2004]: *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, coordinador HUESCA BOADILLA, R., Thomson-Aranzadi, Navarra.
- YOUNGMAN, J.M. [1996]: «Tax on Land and Buildings», en *Tax Law Design and Drafting*, vol. I, International Monetary Fund, Victor Thuronyi, ed.