

Trabajo Fin de Grado

Valor de Referencia Tributario Tax Reference Value

Autor

Inés Albaladejo Cáceres

Director

Joaquín Agustín Álvarez Martínez

Facultad de Derecho
2022

ÍNDICE

I. ABREVIATURAS

II. INTRODUCCIÓN

1. CUESTIÓN TRATADA EN TFG
2. RAZÓN DE ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS
3. METODOLOGÍA A SEGUIR EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO

III. MARCO NORMATIVO

1. ANTECEDENTES Y EVOLUCIÓN NORMATIVA
2. VALOR REAL
3. JURISPRUDENCIA
 - 3.1. STS de 6 de abril de 2017
 - 3.2. STS de 23 de mayo de 2018

IV. EL VALOR DE REFERENCIA

1. DELIMITACIÓN
2. FUNCIÓN
3. TRIBUTOS DIRECTAMENTE AFECTADOS
 - 3.1. Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos

Documentados

- 3.2. Impuesto de Sucesiones y Donaciones
4. EL VALOR CATASTRAL Y SUS DIFERENCIAS CON EL VALOR DE REFERENCIA
5. DETERMINACION DEL VALOR DE REFERENCIA

V. VÍAS DE IMPUGNACIÓN

1. LA IMPUGNACION DE LOS ACTOS GENERALES DE DETERMINACION DEL VALOR DE REFERENCIA

2. LA IMPUGNACION DE LOS VALORES DE REFERENCIA EN EL
IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES, Y EN EL
IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS
JURIDICOS DOCUMENTADOS

2.1. La eventual inconstitucionalidad de la identificación de la
base imponible con el valor de referencia.

2.2. Impugnación de las liquidaciones dictadas por la
Administración con base en el valor de referencia: el recurso de
reposición

2.3. Impugnación de las liquidaciones dictadas por la
Administración con base en el valor de referencia: la reclamación
económica-administrativa.

2.4. La posibilidad de instar la tasación pericial contradictoria.

VI. CONCLUSIONES

VII. BIBLIOGRAFIA

I. ABREVIATURAS

APDO APARTADO

ART ARTÍCULO

BI BASE IMPONIBLE

CE CONSTITUCION ESPAÑOLA

DGC DIRECCIÓN GENERAL DEL CATASTRO

DT DISPOSICIÓN TRANSITORIA

IBI IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

IRPF IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

ISD IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

ITPAJD IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y
ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS

LGT LEY GENERAL TRIBUTARIA

TEAR TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL

VR VALOR DE REFERENCIA

II. INTRODUCCION

1. CUESTIÓN TRATADA EN TFG

La publicación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, ha introducido, entre otras, la modificación del Valor Real de los elementos adquiridos, un concepto que venía siendo controvertido, y que lejos de acabar con dicha controversia, se ha visto transformado en Valor de Referencia introduciendo diversos elementos que plantean debate. Este valor, ya estaba siendo usado por la comunidad de Castilla La Mancha desde el año 2015 como un medio de comprobación de valores.

Esta modificación ha afectado directamente a diversos tributos – Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y el Impuesto de Sucesiones y Donaciones – los cuales han sustituido en sus cuerpos legales el término <<valor real>> por el de <<valor>>. Por consiguiente, se modifica la base imponible que es ahora constituida por el <<valor de referencia>> regulado en la normativa del Catastro Inmobiliario, con la salvedad de que el contribuyente declare un valor superior a aquél.

En suma, esta reforma tenía por objeto reducir la litigiosidad que resultaba de los contribuyentes y la Administración. Sin embargo, el resultado ha sido la creación de un nuevo rompecabezas.

2. RAZÓN DE ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS

Cuando cursé la asignatura Derecho Tributario I, en tercer curso del Grado en Derecho, empecé a comprender esta rama jurídica, y encontré un área interesante para mi elección. Además, me generó interés por poder entender mejor, y tener la oportunidad investigar con mayor profundidad temas novedosos y de actualidad, debido a que, este sector del ordenamiento ofrece una mayor producción normativa que otros.

La elección del tema “El valor de referencia tributario” fue a raíz de la publicación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. En ella se contienen diversas modificaciones de la Ley General Tributaria, lo cual me pareció una buena oportunidad para desarrollar mi trabajo sobre un asunto reciente y flamante, además de parecerme un asunto controvertido.

3. METODOLOGÍA A SEGUIR EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO

La metodología empleada en este trabajo consiste en analizar el valor de referencia tributario, concretamente de los bienes inmuebles en los impuestos de Transmisiones Patrimoniales, y Sucesiones y Donaciones. La búsqueda de información ha sido llevada a cabo a través de la Doctrina, Jurisprudencia y artículos de revistas técnicas. El valor de referencia ha sido, y es, un tema que da lugar a diversos argumentos que se posicionan, tanto a su favor, como en su contra. Por lo tanto, es una cuestión, que, pese a que es introducida a principios de este año 2022, presenta una gran cantidad de opiniones.

III. MARCO NORMATIVO

1. ANTECEDENTES Y EVOLUCION NORMATIVA

En la Ley General Tributaria se ponen a disposición los medios de comprobación de los que puede dotarse la Administración para comprobar el valor de los bienes¹. Antes de la reforma introducida por la Ley 11/2021, se concedía cierta discrecionalidad a la Administración tributaria, para que se sirviese de uno de los seis medios que ofrecía, debiendo ésta optar por el más adecuado para conocer el valor real del inmueble. La doctrina señaló, como los métodos más idóneos de valoración el dictamen de los peritos de la Administración, y el valor catastral modulado por la aplicación de coeficientes².

¹ España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Artículo 57 LGT

² El valor real de los inmuebles urbanos a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la Comunidad Autónoma Andaluza Ángeles Castillo Gilabert Programa de doctorado: “Derecho Inmobiliario: Aspectos Civiles y Tributarios”. Departamento de Derecho Civil, Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Jaén. Campus Las Lagunillas s/n, 23071, Jaén

Sin embargo, la idoneidad del dictamen de peritos de la Administración presentaba ciertas dudas. La comprobación debía, y debe hacerse, por un técnico titulado que conozca la tipología de los bienes transmitidos, tenga noción del lugar donde se encuentre sito el inmueble.

En distintas sentencias del Tribunal Supremo, ha reconocido qué es preferible que la comprobación de valores se realice a través de un dictamen de peritos. Sin embargo, también ha declarado que estas valoraciones cuentan con una ausencia de directrices y mecanismos, por lo que, produce una indefensión al contribuyente. Por lo tanto, se puede observar que el Tribunal Supremo, entra en contradicciones. Dicho en otras palabras, el dictamen de peritos es el método más idóneo para la valoración de un bien inmueble, sin embargo, ésta puede resultar perjudicial si no se motiva adecuadamente. Para una buena motivación es “preciso saber si se apreciaron los datos de los registros oficiales, los precios de mercado, las existencias de compra y venta, la antigüedad del inmueble, la técnica de la construcción, el estado de la construcción y otras circunstancias (claramente específicas) que son precisas para la comprobación de valores y para fiscalizarlos por la vía contencioso-administrativa”³

En líneas generales, los informes periciales implican que, sus informes estén debidamente motivados, para que el administrado vea garantizado su derecho, en el caso de que decida impugnarlo. Sin embargo, cuando dichos expedientes se han declarado nulos, se retrotraído al momento procedimental pertinente, lo cual conlleva la pérdida de eficacia administrativa.

Es por esta razón, que la Administración se ha valido de la utilización del valor catastral para la valoración inmobiliaria. No obstante, el empleo del valor catastral es un mecanismo que se aleja del valor de mercado, por lo que no se aplicaba de manera directa, sino a través de coeficientes multiplicadores cuya función era adecuarlo al mercado. Su aplicación se realiza de manera automática por las Oficinas Gestoras, cuando se realicen las actuaciones de comprobación en ISD, e ITPAJD. Cabe destacar, que son evidentes las ventajas que ofrece este medio de comprobación como es la precisión y sencillez.

³ Sentencia Tribunal Supremo, de 19 de Octubre de 1995. ROJ 1995/7414

En resumen, las Comunidades Autónomas, se vieron desbordadas para realizar una comprobación de valoración específica a cada inmueble, por lo que decidieron crear Órdenes, en virtud de su competencia, donde regularon los coeficientes multiplicadores aplicables al valor catastral, determinando a éste el único método de comprobación válido para los bienes inmuebles de naturaleza urbana, justificándolo en que era el medio que mejor reflejaba los precios medios de mercado.

Por el contrario, no tuvieron en cuenta que dicho medio de comprobación no reflejaba la evolución del precio de la vivienda, debido a la obsolescencia del valor catastral, que tiene por consecuencia no reflejar el valor real de los bienes inmuebles.

2. VALOR REAL

El valor real se conocía antes como el verdadero valor. Éste se encontraba en el Impuesto de Derechos Reales y Transmisión de Bienes, que gravaba como capacidad de pago el verdadero importe de las transacciones que tenían lugar entre particulares. Sin embargo, conocer dicho precio era tarea difícil, por lo que, se estableció este concepto. Posteriormente, en la ley 32/1980 de 21 de junio reguladora del ITPAJD dejó de utilizar este término, y en su lugar, servirse del término valor real. Ahora no se pretendía conocer el importe de las transacciones, sino el valor teórico del bien concreto.

Para hablar del Valor Real, es preciso remitirnos a las normas de los tributos donde este concepto tiene un mayor peso, de manera que, antes de la reforma introducida por la ley de prevención y lucha contra el fraude fiscal, el Valor Real de los bienes inmuebles era la BI del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Sin embargo, no encontramos en ninguna de las dos leyes una definición clara para este término, lo que genera una clara inseguridad jurídica. De este modo, el Tribunal Constitucional⁴, en relación con el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos

⁴ Sentencia Tribunal Constitucional de 19 julio 2000. BOE.

Jurídicos Documentados critica dichas normativas⁵. En pocas palabras, la inconcreción de dicho termino ha dado lugar a muchos litigios, y el Alto Tribunal se pronunció manifestando que no existe un valor real, entendido como carácter de las cosas, y ha establecido como doctrina jurisprudencial que, cuando exista un mercado de los bienes de que se trate, el valor real coincide con el valor de mercado.⁶ Esta doctrina del Supremo es la que vemos reflejada en el artículo 23.2 TRLCI.

El legislador, para facilitar la labor de la administración ante este dificultoso término, estableció, en su art. 46 LITPAJD una potestad para comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos, o en su caso, de la operación societaria del acto jurídico documentado.

La Administración, por consiguiente, podía comprobar el valor real, pero debía hacerlo de manera motivada, y fijando los medios y criterios empleados. Es aquí, cuando la Administración, introduce el sistema de determinación del valor real, a través de la aplicación de coeficientes multiplicadores sobre el valor catastral, según el municipio. Ello tiene el objetivo de reducir los pleitos sobre el término tan indeterminado del valor real.

Este término, exige la determinación de un precio que refleje fielmente el valor de mercado, por lo tanto la aplicación de unos coeficientes multiplicadores no es idóneo, debido a su Generalidad. porque como hemos dicho este término exige una individualización muy precisa.

⁵ “ [...]El contenido exacto de la expresión "valor real" que emplea el artículo 10 L.I.T.P. Sucede, sin embargo, que el "valor real" -al que debe reconducirse el valor comprobado del que habla la Disposición adicional cuarta 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 los bienes y derechos no sólo son lógicas y razonables, sino incluso frecuentes. Esta dificultad de determinar el valor real viene a reconocerse por el propio legislador en el artículo 25 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, precepto que, aunque autoriza -que no obliga- a los contribuyentes a consultar a la Administración sobre el valor de los bienes o derechos que vayan a ser objeto de transmisión o adquisición, establece que dicha consulta no es vinculante para la Administración, pudiendo ésta posteriormente rectificar el valor fijado en un principio.”

⁶ Exposición de motivos de la ley 11/2021

El legislador, con el fin de acabar con esta cuestión que lleva años produciendo una sobrecarga a los tribunales, ha introducido con la Ley 11/2021 de 9 de julio, el concepto de “valor real” ha desaparecido, y en su lugar, se expresa como “valor”. Sin embargo, pese a no expresar a qué tipo de valor se refiere, se entiende que hablamos de “valor de mercado” porque en la Exposición de motivos de dicha normativa así lo expresa.

3. JURISPRUDENCIA

3.1. STS de 6 de abril de 2017

Los hechos que dan lugar a esta decisión del Tribunal Supremo se plantean en la Comunidad Valenciana. D. Valeriano realiza la venta de un inmueble por el valor de 20.000€. En la autoliquidación del Impuestos Actos Jurídicos Documentados D. Valeriano declaró que el valor asignado a la finca en la escritura de extinción de condominio era de 40.000 € ingresando, por tanto, la cantidad de 480 € como resultado de aplicarle el tipo de 1,2. Sin embargo, tramitado el expediente de comprobación de valores por la oficina liquidadora de Pedreguer, de acuerdo con la orden 23 2013 se giró una liquidación complementaria por un importe de 876,69 €.

Es por este motivo que, el interesado promovió una reclamación donde alegaba la falta técnica suficiente de la valoración debido a que no se había comprobado el estado físico de la finca. El Tribunal desestimó la reclamación de don Valeriano, por considerar que, la valoración cumplía los requisitos formales y de contenido, en cuanto venía constituida por un informe de la administración, y además, el valor real del inmueble se fijó mediante la aplicación de los coeficientes correctores a los valores de referencia, obtenidos de datos y estadísticas de carácter oficial, siendo este uno de los métodos legalmente previstos en el artículo 57.1.B de la LGT, junto con los coeficientes de la Orden 23/2013.

Esta orden limitaba su efecto a los procedimientos de comprobación que se inicien a partir de su entrada en vigor. En consecuencia, el TEAR estimó que la jurisprudencia sobre la necesidad de la visita del perito no era aplicable a este caso.

D. Valeriano acudió a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Valencia, entendiendo que, era necesaria una valoración individualizada de la finca por estar abandonada desde hace doce años. Debido a este motivo, el método de la Administración no era adaptable a este caso.

El TSJ estimó el recurso, y por entender que los defectos de motivación, individualización, justificación e inadecuación del sistema de coeficientes, era debido a la Orden 23/2013 por venir en ella expresados, el tribunal también decretó su nulidad.

Aunado a esto, posteriormente en 2016, la Sala determinó que la Orden 4/2014 por la que se establecían coeficientes aplicables en 2014 no satisfacían las exigencias del principio de jerarquía normativa según el artículo 9.3 CE, y las impuestas por el artículo 10.1 LITPAJD sobre la necesidad de estar al valor real de los bienes inmuebles, y por tanto, era anulada.

Para la determinación del Valor Real, no es posible hallarlo mediante las dos valoraciones colectivas, genéricas e indeterminables que se establecen en la Orden, debido a que da lugar a una valoración objetiva, no reflejaba el verdadero Valor Real del inmueble. Si bien es cierto que, la metodología que contenía era eficiente para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, no obstante, el soporte legal de la Orden era la fiel determinación del Valor Real del inmueble, lo cual, no se efectuaba.

Con todo esto se determinó que ni la metodología era la idónea, ni se satisfacía la determinación del valor, tal y como se exige según la jurisprudencia. De esta modo, el Valor Real no puede ser precisado a través de unos valores estimados tal y como se desarrolla en la Orden 4/2014.

Contra dicha resolución el abogado de la Generalidad Valenciana presentó un recurso de casación.

Es ahora cuando serán desarrollados los fundamentos de derecho de dicha sentencia. A juicio de la Comunidad Valenciana la sentencia del Tribunal Superior de justicia cuestiona la idoneidad del medio de comprobación en el artículo 57.1.B de la Ley General Tributaria. Cabe entender que, la orden anulada parte de un valor determinado objetivamente para cada inmueble, por tanto, estudiando las características físicas,

económicas y, jurídicas del inmueble junto con otras circunstancias urbanísticas. Además, la sentencia también ha infringido la jurisprudencia, según la cual, la administración puede optar por cualquiera de los medios del artículo que se establece en artículo 57.1 LGT.

Continuando con el tercer fundamento de derecho, el alto Tribunal Establece que, el valor catastral es un valor que se determina a través de métodos objetivos indiciarios y presuntivos, el cual, no podrá superar el valor de mercado, aunque según la Orden de 14 de Octubre es el 50% del presunto valor de mercado.

También es cierto que, la revisión de los valores catastrales cada 10 años puede no cumplirse, por lo que, no se apliquen los coeficientes a efectos de la comprobación de valores. Sin embargo, todo ello no invalida este medio de comprobación por no haberse modificado las leyes específicas del ITPAJD e ISD.

Además, aunque el apdo. tercero del art. 57 LGT establece que las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación, es cierto que, dichas leyes no han resuelto esta cuestión, por tanto, la administración tiene libertad de elección del medio a emplear.

El valor comprobado, en caso de que el interesado no esté conforme podrá promover una tasación pericial contradictoria en virtud del artículo 57.2 LGT, junto con la posibilidad de impugnar el acto, a través de, un recurso de reposición, o una reclamación ante el Tribunal económico administrativo, o finalmente ante la vía judicial.

En conclusión, no cabe la improcedencia del método de coeficientes multiplicadores, ya que es un método válido como el resto expresado en el artículo 57.1 LGT. Si bien es cierto que, la administración debe justificar adecuadamente el resultado de la comprobación, para que el contribuyente pueda conocer los datos tenidos en cuenta, de manera que preste su conformidad o la rechace.

Sin embargo, lo que no está de acuerdo el alto Tribunal es que la normativa autonómica se aplique a hechos imponible producidos con anterioridad a su entrada en vigor, pese a que se hayan tenido en cuenta los valores vigentes a la fecha del devengo.

De estas afirmaciones, el alto Tribunal establece que no acepta la anulación de la Orden 23/2013. Ahora bien, no considera válida la DT que establece que los coeficientes a los que se refiere el art. 1 se aplicarán a las comprobaciones de valores relacionadas con los hechos imponible de ITPAJD e ISD producidos en 2013, cuando los procedimientos de los que se realicen tales comprobaciones se inicien a partir de la entrada en vigor de la presente Orden. Por tanto, se estima parcialmente el recurso de casación.

3.2. Sentencias de 23 de mayo de 2018 (Rec. Cas. 1880 y 4202/2017)

Los hechos de estas dos sentencias son casi idénticos, de manera que pueden condensarse en los siguientes. Se realiza una compraventa de una vivienda en Seseña, Toledo. El vendedor era una inmobiliaria filial del Banco Santander, al que la vivienda había sido adjudicada en ejecución de hipoteca, en garantía de un préstamo concedido al promotor. Por estas circunstancias, el precio de la venta del inmueble fue notablemente inferior al precio medio del mercado inmobiliario. El comprador declaró el precio de compra a efectos del ITP, sin embargo, la Comunidad Autónoma de Castilla la Mancha corrigió la valoración mediante la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral.

Todo ello fue recurrido, y llegó al Tribunal Superior de justicia de Castilla la Mancha, el cual estimó el recurso contra el TEAR. El Tribunal rechazó que hubiera una falta de motivación de la comprobación, ya que, se hizo en los términos legalmente previstos. Mientras que, por otro lado, ratificó que no existía una jerarquía entre los medios de valoración previstos en la LGT. Es decir, el actor tiene discrecionalidad para elegir el método de valoración, siempre que, elija el más idóneo para determinar el valor real, ya que éste es la base imponible del impuesto.

Y por lo tanto, trasladando esta doctrina al caso concreto, la sala consideró que “el precio efectivamente pagado por el demandante era el valor de mercado en la referida urbanización, cuyos precios fueron reduciéndose en un momento de grave crisis económica, y ante la falta de compradores, hasta llegar a la cifra que consta en la

escritura de compraventa.” En definitiva el Tribunal declara probado el precio declarado, por coincidir con el valor de mercado, es decir, el valor real del inmueble.

Es importante resaltar que, esta cuestión no tenía acceso a casación. Sin embargo, el Tribunal Supremo quería revisar la doctrina de las sentencias del 6 de abril del 2018, por lo que, forzó la admisión a trámite del recurso de casación interpuesto por la Junta de comunidades de Castilla la Mancha, para poder someter a enjuiciamiento el método de los coeficientes sobre el valor catastral.

Nos encontramos ahora ante el auto de admisión del recurso de 21 de junio de 2017, en el cual se definen las cuestiones de interés casacional.

En primer lugar, se pide determinar, si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano, que consiste en aplicar un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral, permite la administración invertir la carga de la prueba obligando al interesado probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real.

En segundo lugar, determinar en caso de no estar conforme el interesado, si puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en derecho, o resulta obligado promover una tasación pericial contradictoria para desvirtuar el valor real comprobado por la administración.

Y por último, determinar si puede ser considerado como precio medio de mercado del inmueble urbano transmitido que refleja su valor real, el precio satisfecho por el adquirente en una situación puntual y excepcional en el mercado local.

El Tribunal de casación sentó doctrina, donde el núcleo esencial, era que el valor real solo puede resultar de una comprobación individual. Ello se debe a que, el método por el cual, se somete el valor catastral a unos coeficientes, se considera inadmisibles para averiguar el valor real de los inmuebles. Esta afirmación no era nueva, ya que en varias ocasiones, tanto doctrina como jurisprudencia lo habían manifestado. Sin embargo, y tomando de referencia las sentencias del 6 de abril de 2017, no se trata de un método prohibido, ya que, sí que realiza una aproximación al valor real. La sala se limita a

pronunciarse sobre la idoneidad del método, y se reserva sobre la posible inconstitucionalidad de las normas reglamentarias que regulan este método.

Por otro lado, y no menos importante, es el voto particular del magistrado Nicolás Maurandi Guillen. Este magistrado, entiende que no se han tenido en cuenta los principios constitucionales intrínsecos al valor real, como los de igualdad y capacidad económica, que se encuentran regulados en los artículos 14 y 31 CE.

Es por esta razón que estos tributos, los cuales determinan su base imponible a través del valor real, deben seguir unas pautas objetivas y generales, y por tanto, independientes del precio que los interesados hayan fijado en los actos jurídicos traslativos. Además, también considera que la aplicación de coeficientes es un método idóneo, por qué facilita la gestión administrativa, debido al elevado número de operaciones. Así mismo, unos inmuebles con características comunes son susceptibles de una valoración común, ya que, reúnen unas notas similares dentro de un mismo contexto, y que, en cualquier caso, se establece unos coeficientes que corrijan el resultado de la valoración catastral.

Y en el caso, de que el inmueble, presente características especiales por deterioro, o verse afectado por ruidos, etc, se ofrece al interesado la posibilidad de hacer valer estas singularidades, antes de que el acto final de las comprobaciones de valores sea dictado⁷. Y por último, el resultado de la comprobación de valores puede ser desvirtuada por el interesado, a través de la promoción de una tasación pericial contradictoria, o acudiendo al Tribunal económico administrativo, y al jurisdiccional contencioso administrativo.

IV. EL VALOR DE REFERENCIA

1. DELIMITACIÓN

Con la reforma introducida por la Ley de Prevención del Fraude Fiscal, el término valor real, como ya se ha explicado antes, ha sido sustituido por el termino “valor”. Si bien es cierto, tal y como dice la LISD⁸ en el caso de los bienes inmuebles, su valor será el

⁷ Ley 58/2003 , de 17 de diciembre, General Tributaria. Artículo 134

⁸ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Artículo.9.3

“Valor de Referencia” previsto en la normativa del catastro, a la fecha del devengo del impuesto.

En lo que respecta a su definición, el VR es un concepto que no aparece definido en ningún cuerpo legal. Sin embargo, podemos encontrar en diferentes normas que lo incorporan en su desarrollo. Por ello, para poder definirlo, hay que tener en cuenta un conjunto de leyes. Por un lado, en el Texto Refundido que desarrolla la Ley del Catastro Inmobiliario⁹ lo entiende como “ el resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las transacciones inmobiliarias efectuadas, contrastados con las restantes fuentes de información que disponga.”

Por otro lado, en este mismo instrumento legislativo¹⁰ define el valor de mercado como el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas. Por lo tanto, en opinión Pablo Puyal Sanz “El valor de referencia de mercado no puede ser otra cosa que el valor así definido, asignado objetivamente a cada inmueble por la Administración catastral, con base en sus datos catastrales.”¹¹

A continuación, procedo a hacer un estudio sobre las características del Valor de Referencia.

En primera instancia, una de las notas que describe el VR, es que se trata de un valor administrativo, porque es la Administración del Catastro Inmobiliario la encargada de fijarlo a los bienes que se encuentran en el Catastro. De este aspecto, se extraen las siguientes características. El VR es individual y obligatorio, porque lo establece la propia normativa de desarrollo del catastro¹². En este punto, cabe lanzar la pregunta de qué ocurre si no es posible calcular este VR porque no hay mercado o, por las especiales características de los inmuebles no hay datos para concretarlo. Esta circunstancia no

⁹ Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. Disposición Final 3ª

¹⁰ Real Decreto Legislativo 1 2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la ley del Catastro Inmobiliario. Artículo 23.2

¹¹ Crónica tributaria. Núm. 169/2018. Pag 163 Pablo Puyal Sanz

¹² Real Decreto Legislativo 1 2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la ley del Catastro Inmobiliario. Artículo 3.1

plantea mayor obstáculo, debido a que, la normativa de cada tributo (ITP e ISD) ha previsto, con idéntica redacción, una disposición que solventa tal coyuntura¹³.

Por lo tanto, si un inmueble carece de VR, la base imponible se configurará con el mayor de los siguientes valores: el valor declarado por los contribuyentes, o el valor de mercado. De todas formas, si la Administración no está de acuerdo, deberá iniciar una comprobación de valores.

Otra característica es la objetividad del VR. El VR se extrae de los datos catastrales, los cuales, no tienen en cuenta todas las características del bien inmueble, como los derechos o cargas sobre él, o las circunstancias personales de los titulares. Su elaboración es a través de dos técnicas que ya eran usada para la determinación del valor catastral. Por un lado, la zonificación, en la que se delimitan las áreas económicas con un valor de mercado homogéneo; y por otro lado, la modulación donde se asignan determinados factores similares estandarizados con anterioridad.

Además de lo anterior, también es necesario para erigirlo, la obtención de los precios declarados en las transacciones. Para ello, se acude a la información disponible el Observatorio catastral del mercado inmobiliario¹⁴. La Ley, también permite que, se verifique esta información con otras fuentes, así como las tasaciones inmobiliarias, los precios de ofertas inmobiliarias, o los valores comprobados por otras Administraciones tributarias.

Otra característica que el VR representa es su anualidad. Tiene su explicación en que de esta manera se tienen en cuenta cada año las determinadas características de cada inmueble. Esto se debe a que dichas características, o circunstancias – antigüedad o el estado de conservación del inmueble – son cambiantes.

En último lugar, el VR es un valor público, es decir, es objeto de publicación, de manera que, sea accesible para todos los contribuyentes. Es necesario que su

¹³ Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Artículo. 10.2.2º; Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Artículo. 9.3.2º

¹⁴ Real Decreto 769/2017, de 28 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica del Ministerio de Hacienda y Función Pública. Artículo 5.1.a

publicación en la Sede electrónica de la Dirección General del Catastro sea antes del devengo de los impuestos correspondientes – ISD y ITP –.

2. FUNCIÓN

El legislador, a la hora de introducir el VR en la Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, pretendía reducir la litigiosidad que había entre la administración y los contribuyentes. Se ha optado, en vez de corregir el sistema anterior de valoración conforme al valor real del bien inmueble, por cambiar el régimen al VR. Esto es lo que supone, es un cambio a un método objetivo de valoración, lo que parece indicar que esta vía puede aportar al contribuyente una mayor seguridad jurídica. Pero si bien es cierto, que en la manera en la que se ha configurado, la sensación que produce en el contribuyente no puede decirse precisamente que sea esta.

3. TRIBUTOS DIRECTAMENTE AFECTADOS

3.1. Impuesto de Transmisiones Patrimoniales; Impuesto de Sucesiones y donaciones.

A continuación, se procederá a un estudio más detallado sobre los impuestos que se ven directamente afectados por el valor de referencia: Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

En primer lugar, el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales es un gravamen, cuyo objeto es someter a tributación una especial manifestación de capacidad económica de las personas físicas, es decir, la mera existencia de un patrimonio. De su artículo primero, puede extraerse que se trata de un tributo directo; de naturaleza personal; objetivo; y progresivo.

El hecho imponible es la titularidad del patrimonio neto por parte del contribuyente en el momento del devengo. La determinación de la cuota tributaria se realiza minorando la BI por el mínimo exento, dando lugar a la Base Liquidable. A ésta, se le aplicará un

tipo de gravamen resultando la Cuota Íntegra, de la que deberán ser restadas las deducciones y bonificaciones. Tras pasar por todo estas operaciones se obtendrá la cuota líquida a ingresar.

Por otro lado, el impuesto de sucesiones y donaciones es un gravamen que según su artículo primero podemos definirlo como directo, personal, subjetivo, y progresivo. El objeto de este gravamen son los incrementos de patrimonio obtenidos a título gratuitos, o mortis causa, por las personas físicas. Las comunidades autónomas tienen capacidad normativa para regular algunos aspectos liquidatorios del tributo, como por ejemplo las reducciones y las deducciones y bonificaciones. También poseen competencias respecto a la gestión del tributo.

El esquema liquidatorio se configura, en primer lugar, la base imponible, entendida cómo el importe neto la adquisición individual de cada causahabiente, se le restan las reducciones, lo que da lugar a la base liquidable. Ésta es multiplicada por un coeficiente multiplicador, lo que dará lugar a la Cuota Íntegra. La cuota íntegra es minorada por las deducciones y bonificaciones, con lo que obtendremos la Cuota Líquida. Y finalmente, aplicando la tarifa progresiva, resultará la Cuota Tributaria.

En la normativa de ambos tributos, aparece regulado de idéntica forma la afectación del VR a la valoración de los bienes inmuebles. Por un lado, en la LITPAJD lo encontramos en el art. 10 apartados segundo, tercero y cuarto. Y por otro lado, la LISD lo dispone en su art. 9 apartados tercero, cuarto y quinto.

El VR afecta a estos tributos en el momento de valorar los bienes inmuebles, lo que da lugar a la base imponible. El VR solo afectará en este sentido, a los bienes inmuebles que hayan sido adquiridos a partir del 1 de enero de 2022. Es decir, no es aplicable a los bienes inmuebles que fuesen propiedad del contribuyente en una fecha anterior a la mencionada. En caso de que una edificación carezca de VR, habrá que atender a la mayor magnitud de: el precio de mercado; el valor declarado por los interesados.

En conclusión, estos impuestos – ITP; ISD – se ven directamente afectados, ya que, el VR es en el medio para valorar los bienes inmuebles, que constituyen la base imponible de dichos gravámenes. Sin embargo, hay otros tributos que también se muestran

afectados, como es el caso del IRPF, en el ámbito de las ganancias y pérdidas de patrimonio. No obstante, para que esto sea así, previamente el contribuyente debe haber tributado por ITP, o por ISD, por lo tanto, en caso de presentarse algún aspecto litigioso, éste debe haberse impugnado en este momento, y no posteriormente a la hora de liquidar el IRPF.

4. EL VALOR CATASTRAL Y SUS DIFERENCIAS CON EL VALOR DE REFERENCIA

El valor catastral se encuentra definido como el valor 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 construcciones¹⁵.

El valor catastral de un inmueble es un acto tributario, que como tal tiene que respetar los principios del artículo 31.1 CE que basa el sistema tributario en la capacidad económica.¹⁶

Este valor está circunscrito al valor de mercado, ya que no puede superarlo, y por este motivo se aplica un coeficiente de minoración (0,5). Por valor de mercado se entiende, el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas, a cuyo efecto se fijará, mediante orden del Ministerio de Hacienda, un coeficiente de referencia al mercado para los bienes de la misma clase.¹⁷

Es importante destacar también que, el valor catastral se encuentra desfasado por no respetar el plazo de actualización máximo de 10 años. Por lo tanto, nos encontramos un valor catastral rígido, incapaz de poder adaptarse a las circunstancias del mercado

El procedimiento de valoración catastral está constituido, en primer lugar, por la fijación de los criterios de coordinación de valores, la cual será la que establezca las directrices para las ponencias de valores.

¹⁵ Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. Artículo. 22

¹⁶ La realidad catastral en España. Perspectiva del Defensor del pueblo. 2012. Revista. Pág. 140

¹⁷ Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la ley del Catastro Inmobiliario. Artículo 23.2

Por su parte, la aprobación de las ponencias de valores de cada municipio, la cual recoge los criterios, módulos de valoración, planeamiento urbanístico y demás elementos precisos para llevar a cabo la determinación del valor catastral.¹⁸

La elaboración de dichas ponencias la realizará la Dirección General del Catastro. Previamente deberán de haber sido sometidas al informe del Ayuntamiento interesado. Éstas se harán públicas, a través de un edicto difundido en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro.

Y por último, la asignación individualizada del valor de todos los inmuebles afectados, notificando a los interesados el valor resultante con la debida motivación¹⁹.

En cuanto a los usos que tiene el catastro, en primer lugar, suministra la información necesaria para las distintas Administraciones de manera que facilita el censo de los bienes inmuebles para su correcta gestión recaudación y control de las distintas figuras impositivas.

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles es un tributo cuya base imponible está constituida por el valor catastral de los inmuebles. En él, el valor catastral incide directamente. También encontramos el Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, el cual se trata de un tributo directo, que grava el incremento de valor de los terrenos, y se encuentra estrechamente relacionado con el IBI. Por otro lado, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tiene también en cuenta el valor catastral de manera indirecta. Así mismo, el impuesto sobre el patrimonio. Y por último, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, los cuales ya hemos desarrollado.

En síntesis, el valor catastral es un instrumento excesivamente objetivo, inconsciente de las fluctuaciones de precios, y por tanto, obsoleto que determina el valor de los bienes inmuebles, y que por precisamente estas características, han obstaculizado su eficaz uso como base imponible o medio de comprobación de valores. Todo ello, ha influido en la

¹⁸ Real Decreto Legislativo 1 2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la ley del Catastro Inmobiliario. Artículo 25

¹⁹ Real Decreto Legislativo 1 2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la ley del Catastro Inmobiliario. Artículos 23 y ss.

determinación del VR, que se incorpora como un nuevo valor, además del catastral. Éste se actualiza anualmente, y tiene en cuenta las variaciones que sufre el mercado inmobiliario.

5. DETERMINACION DEL VALOR DE REFERENCIA

Con todo lo anteriormente expuesto, es momento de exponer cuales son los elementos que conforman el VR. Para analizar su estructura, es conveniente desglosarla en los tres componentes que lo configuran: el informe anual del mercado inmobiliario; el factor de minoración; y la aprobación por la Dirección General del Catastro de los elementos precisos para la determinación del VR a raíz de los anteriores factores.

En primer lugar, la aprobación del Informe Anual del Mercado Inmobiliario es competencia de la Dirección General del Catastro, que lo determina a través de las circulares que emite. Dicho en otras palabras, carece de una normativa jurídica, dado que, las circulares emitidas por la Dirección General del Catastro son unas instrucciones internas donde se manifiesta el método de actuación de sus órganos dependientes. Por lo tanto, el instrumento sobre el que gira la determinación del VR, en todo el territorio nacional, carece de unas bases técnicas homologadas establecidas por una norma jurídica de rango suficiente.

Entrando en el contenido de estas circulares, se analizará y observará precios medios comunicados por los fedatarios públicos, y éstos serán a su vez, la base de la determinación de los diferentes módulos de valor medio, que son asignados a los productos inmobiliarios representativos, para cada uno de los ámbitos definidos en el mapa de valores.

Por lo tanto, en el Informe Anual constará con el análisis de las compraventas, que han sido comunicadas por los fedatarios públicos; se delimitarán los ámbitos homogéneos de valoración; se determinará la tipología mayoritaria de inmuebles, en cada ámbito homogéneo de valoración, para obtener el producto inmobiliario representativo; y por último, se obtendrá el módulo de valor medio del producto inmobiliario representativo, de cada ámbito de valoración, en el entorno de proximidad de la media central de comportamiento del mercado inmobiliario de compraventa de inmuebles, con

características constructivas equiparables a las de dicho producto en cada ámbito, y se expresará en €/m².²⁰

En segundo lugar, se aprueba un factor de minoración aprobado por Orden del Ministerio de Hacienda, para que el VR no supere el valor del mercado. Este factor de minoración se aplica a todos los inmuebles de la mismas clase. En este momento los criterios de la Administración que utilizará serán conocidos. Por lo tanto, concede un tramite colectivo de audiencia, por un plazo de 10 días antes de aprobarlos.

Y por último, la Dirección General del Catastro aprobara unos elementos precisos para la determinación del VR, a través de, la aplicación de los módulos de valor medio y de los factores de minoración.

V. VÍAS DE IMPUGNACION

1. LA IMPUGNACIÓN DE LOS ACTOS GENERALES DE DETERMINACIÓN DEL VALOR DE REFERENCIA

Recapitulando brevemente lo dicho antes, la configuración del VR²¹ gira en torno a cuatro ejes: la publicación de un informe anual del mercado inmobiliario y del mapa de valores homogéneos; la publicación de la orden ministerial que establece un factor de minoración; la publicación de la resolución con los elementos de determinación del VR de cada inmueble; y la publicación de los anuncios informativos con el valor de referencia de cada inmueble.

El primer aspecto mencionado – el informe anual de mercado inmobiliario – no se encuentra regulado en modo alguno en cuanto a su contenido, si bien es cierto, que en el Real Decreto por el que se desarrolla la Ley del Catastro Inmobiliario hace unas referencias en cuanto a la atribución de las distintas competencias para su elaboración²².

20 La impugnación del valor de referencia, en Revista Técnica Tributaria, núm.134 de 2021. Página 22.

²¹ Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la ley del Catastro Inmobiliario. Disposición final tercera

²² Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo. Artículos. 6.d; 11.a; y 12.e.

Sin embargo, no hay alusión alguna al contenido o estructura que debe comprender el informe anual del mercado inmobiliario.

Para solventar dicho asunto, estos aspectos se definen en la Circular de la Dirección General del Catastro²³. Es aquí donde encontramos el óbice para la impugnación del informe anual del mercado inmobiliario. Una circular es una instrucción interna, que se aprueba por el órgano directivo de la Administración, con el fin de orientar, o dar instrucciones para la actuación de sus órganos dependientes. Por consiguiente, la impugnación del informe anual de mercado y mapa de valores es un acto técnicamente inviable, ya que no tiene una eficacia directa sobre los administrados²⁴.

En segundo lugar, nos encontramos con la Orden ministerial que prevé un factor de minoración para que el VR no supere el valor de mercado²⁵. En relación con la impugnación de esta disposición, hay dos procedimientos. Por un lado, por quebrantamiento de forma ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, y por otro lado, respecto del fondo, que habría que demostrar que el índice no es correcto por no cumplir con su cometido de minoración. Es decir, encontrar que dicho índice no es capaz de limitar que el valor medio esté por encima del precio de mercado por su deficiente configuración.

A continuación, la Resolución que establece los elementos determinantes del VR. Ésta es un acto administrativo, en la cual, se reflejan los módulos de valor medio, y los factores de minoración. Con ello, se crean los criterios, de los cuales, se hace valer la Administración para determinar el VR de cada inmueble. Por consiguiente, precisa una correcta motivación, de manera que, el obligado tenga opción de impugnar dicha decisión si no la considera correcta. Se concede un trámite de audiencia colectiva previamente a su aprobación. Una vez hecho esto, la resolución que se dicte será recurrible en vía económico-administrativa, o potestativamente en recurso de

²³ La Dirección General del Catastro ostenta la competencia de la gestión del Observatorio Catastral del Mercado Inmobiliario otorgada por el artículo 5 del Real Decreto 1113/2018.

²⁴ Según MARÍN-BARNUEVO FAVO D. y HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS J.M., <<La impugnación del valor de referencia, en Revista Técnica Tributaria>>, núm.134 de 2021

²⁵ Orden HFP/1104/2021, de 7 de octubre, por la que se aprueba el factor de minoración aplicable para la determinación de los valores de referencia de los inmuebles. Artículo 1

reposición, en un mes desde su publicación²⁶. La estimación del recurso trae consigo el efecto erga omnes, de todos aquellos VR que se hubieran fijado con el mismo criterio.

Lo anterior trae consigo una dificultad práctica, y resulta que, el VR se actualiza año a año, y además solo proyecta sus efectos en el momento que se transmite el bien. Sin embargo, la realidad es que, no hay aliciente suficiente para impugnarlo, ya que no es la misma persona la cual está facultada para hacerlo, y a la que le transcende. En otras palabras, la eficacia del VR repercute en el adquirente del inmueble, y no en transmitente, quien es el titular del inmueble en el momento de la publicación de la resolución, donde se aprueba el VR.

Siguiendo con el esquema del principio, a continuación vamos a examinar la impugnación de los Valores de Referencia de cada inmueble en el momento de su publicación. De la normativa que regula el Catastro inmobiliario²⁷ se deduce que la regulación de la impugnación de la resolución de la Dirección del Catastro no deja cabida a la impugnación de los actos singulares de la concreción de dichos parámetros. En otras palabras, la vía de recurso queda abierta para la resolución de la Dirección del Catastro, por lo tanto, al concederse dicho trámite, los actos consecuencia de éste devienen firmes.

Sin embargo, lo anterior comporta un efecto muy gravoso sobre los ciudadanos, ya que éste conocerá su VR de referencia en el momento en que la Administración lo fije para cada caso.

Por último, es importante estudiar la vigencia anual del VR. El periodo anual resulta un fragmento de tiempo excesivo, que puede provocar la pérdida de su fiabilidad. Esto se debe a que, en función del número de transacciones, se podrá obtener un valor promedio más deseable; en función, de las transacciones que se sirvan para la determinación del valor de referencia, sean verdaderamente equivalentes; y por último, es importante que hayan tenido lugar en un periodo íntimamente anterior. Es decir, si las transacciones se realizan meses antes, estas nos proporcionarán un dato mas fiable del valor de mercado,

²⁶ Circular 04.01/2021, de 9 de Septiembre, sobre el valor de referencia de los bienes inmuebles

²⁷ Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la ley del Catastro Inmobiliario. Disposición final tercera

por el contrario, cuanto más se distancien las transacciones de la compraventa objeto de comparación, disminuirá el valor de referencia.

2. La impugnación de los valores de referencia aplicados en la autoliquidación tributaria del ISD o ITPO

Como punto de partida para el análisis de este asunto, es necesario examinar los artículos 9 LISD y 10 TRITPAJD. En ellos se contiene una regulación idéntica, en relación con la aplicación del valor de referencia. A lo largo del cada uno de estos preceptos, en sus apartados segundos, puede observarse que el legislador hace una identificación de la base imponible, para la situación de los bienes inmuebles, con el VR.

En relación con lo señalado anteriormente, en otros tributos, la situación se asemeja tal como es el caso del IRPF cuando se pretende determinar el valor de las acciones o participaciones no admitidas en negociación en alguno de los mercados regulados de valores²⁸. Luego, no puede apreciarse ilicitud alguna con la que tener que acudir a los tribunales. Si bien es cierto que, si la BI en cuestión vulnera el principio de capacidad económica, contenido en el artículo 31 apartado primero de la Constitución Española, el contribuyente podrá impugnarla de forma genérica.

Dicho de otra manera, para poder impugnar la BI, es preciso que la norma no cumpla su cometido, y valore los bienes inmuebles por encima del valor de mercado. De esta manera, se provocaría en el contribuyente una vulneración de sus derechos, por habersele requerido una contribución superior a lo legalmente marcado.

En relación con lo dispuesto hasta ahora, es importante destacar la similitud que presenta cuando hablamos del artículo 57 apartado 1.b) LGT. En él se fijan los medios de comprobación, y concretamente en este apartado se determina “la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter oficial”.

²⁸ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Artículo 37.1.b

Así, en la estimación por referencia se aplicarán, para el caso de los bienes inmuebles, los coeficientes multiplicadores que hayan sido determinados y publicados por el Catastro Inmobiliario. Hay que recordar, como se ha dispuesto con anterioridad en este trabajo, que la utilización de este medio de comprobación por la administración no era el idóneo, siendo rechazado por el Tribunal Supremo, en la conocida Sentencia de 23 de mayo de 2018.

Sin embargo, con la nueva regulación, es decir, con la identificación de la BI de estos impuestos con el VR, ya no es posible identificar dicho método como no idóneo debido a que no era el óptimo para obtener el valor real de los bienes inmuebles; por el contrario, sí puede serlo para hallar el VR.

2.1. La eventual inconstitucionalidad de la identificación de la base imponible con el valor de referencia.

Al hilo del apartado anterior, al identificarse la BI de ITP e ISD con el VR, es posible que, se vulnere el principio de capacidad económica. Si bien es cierto que hay otros tributos donde la BI se identifica con el valor catastral y, no por ello, se ha visto afectada la constitucionalidad de la normativa reguladora.

Por otro lado, la Disposición Final 3ª del TRLCI formula que, con los datos gestionados por el Catastro, se determinará el VR. Así, lo que se cuestiona aquí es, si la regulación de la elaboración del Informe Anual sobre el mercado inmobiliario es el conveniente y si puede estimarse en él unos criterios técnicos exigentes.

Asimismo, también es importante, tanto para los contribuyentes como para los jueces, el conocimiento de las reglas que juegan en la determinación del VR. De igual manera que, la determinación del Valor Catastral es un dato público, es necesario que en el VR concurren la misma publicidad, a través de una correcta regulación normativa.

Para reflexionar sobre este asunto, la Sentencia del Tribunal Constitucional, 182/2021, de 26 de octubre de 2021, en el fundamento quinto B, el tribunal dispone que “la renuncia a gravar la capacidad económica (real) manifestada en el hecho imponible estableciendo bases objetivas o estimativas no puede ser arbitraria, sino que exige

justificación objetiva y razonable; justificación que debe ser más sólida cuanto más se aleje de la realidad el método objetivo elegido normativamente. En suma, la falta de conexión entre el hecho imponible y la base imponible no sería inconstitucional *per se*, salvo que carezca de justificación objetiva y razonable.”

En definitiva, la constitucionalidad del VR como BI de estos impuestos, sin duda, es un asunto discutible. Sin embargo, el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad es una vía tediosa, siendo más factible, desde el punto de vista del contribuyente, un camino alternativo como los que se estudiarán en los siguientes epígrafes del presente trabajo.

2.2. Impugnación de las liquidaciones dictadas por la Administración con base en el valor de referencia: el recurso de reposición

La Ley 11/2021 ha introducido en las normativas de ITP e ISD dos vías para la impugnación del VR. En este capítulo se hablará del recurso de reposición y de las especialidades que presenta.

El procedimiento tiene como punto de partida la propia Administración, que debe estudiar el recurso, y observar que se está impugnando el VR. En tal caso, se lo remitirá a la DGC que debe hacer un informe, el cual tiene carácter preceptivo y vinculante. Finalmente, la DGC se lo devolverá a la Administración para que dicte una resolución y, el contribuyente sea notificado.

Al analizar la disposición, uno puede percatarse de que indirectamente, la normativa solo deja lugar al recurso de reposición, si la intención del contribuyente persigue una modificación de su VR. Es decir, la competencia para determinar la legalidad de su actuación y, realizar dicho informe corresponde a la DGC. Lo cual no es posible de otra manera que interponiendo un recurso de reposición.

Acerca de la actuación que ha de seguirse en caso de optar por el recurso de revisión, se aprecia que, por un lado, hay excesivos trámites para el límite de tiempo que establece

la normativa de un mes²⁹. Y por otro lado, esta disposición está trasladando la competencia de la función revisora a la DGC contradiciendo, por tanto, a la LOFCA que confiere dicha función a las Comunidades Autónomas³⁰.

En suma, esta especialidad del régimen de impugnación plantea algunas controversias. Por un lado, está afectando a los contribuyentes de manera que, la única vía para revisar su VR sería a través del recurso de revisión. Y por otro lado, también se ven afectadas las CCAA, debido a que se presenta una injerencia en sus competencias por parte del Estado.

2.5. Impugnación de las liquidaciones dictadas por la Administración con base en el valor de referencia: la reclamación económica-administrativa.

Otra de las vías de impugnación introducida por la Ley de medidas de prevención y Lucha contra el Fraude, es la reclamación económico-administrativa. Se trata de un recurso administrativo, que tiene por objeto examinar la legalidad de los actos administrativos de contenido económico, que se encuentran regulados por el derecho financiero.

En la norma dispone que, la DGC emitirá un informe preceptivo, corrigiendo o ratificando el VR, cuando lo solicite la Administración Tributaria.

En primer lugar, al examinar este precepto, no queda claro si realmente es necesario el informe de la DGC, ya que, como dice el artículo dicho informe se emitirá cuando la administración lo solicite. Por lo tanto, al no establecerse de forma clara cuando es necesario, puede entenderse que si la Administración no lo solicita no será preceptivo.

²⁹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Artículo 224

³⁰ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Artículos. 20 y 54.1

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Artículo 59

Por otro lado, no se conoce la relevancia jurídica de este informe, porque si bien dice que será preceptivo cuando lo solicite la administración, nada se dice sobre su obligatoriedad.

Además de todo lo anteriormente expuesto, la DGC emitirá un informe sin conocer los motivos de la impugnación. Es decir, como ocurre en el recurso de reposición, el informe es estructurado teniendo en cuenta la documentación aportada por el contribuyente. No obstante, en este tipo de reclamaciones, el recurrente expone sus alegaciones en el trámite de puesta de manifiesto del expediente. De este modo, la DGC no conocerá de las irregularidades que presenta el VR según el recurrente, y por tanto, no podrá ver satisfechas sus pretensiones. Lo que conlleva una gran inseguridad jurídica.

Y por último, en el procedimiento de la reclamación económica administrativa, debe establecerse un momento en el cual, el órgano que dictó el acto impugnado debe remitir el escrito de interposición al Tribunal competente, en el plazo de un mes junto con el expediente³¹. Sin embargo el informe preceptivo del que estamos hablando, no forma parte del expediente administrativo. Es decir, no se ha especificado un momento para aportar el informe al Tribunal económico-administrativo³².

Recapitulando todo lo anterior, hay varias lagunas en la especialidad establecida para la impugnación del VR, a través de una reclamación económica-administrativa. No se determina en la normativa la obligatoriedad del informe del DGC. Tampoco especifica cuándo debe solicitarse. No permite a la DGC conocer de las alegaciones del recurrente. Y por último, nada se dice de en qué momento procedimental deberá aportarse al TEA. Con todos estos datos, es más seguro la presentación un recurso de reposición a una reclamación económica-administrativa.

2.6. La posibilidad de instar la tasación pericial contradictoria.

³¹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Artículo 253.3

³² MARÍN-BARNUEVO FABO, D., HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M <<La impugnación del valor de referencia>>, en Revista AEDAF. Pág. 15

El VR conlleva la inversión de la carga de la prueba. De manera que, la Administración no tiene que llevar a cabo ningún procedimiento de comprobación de valores, en el caso de los bienes inmuebles, ya que, impone su criterio de valoración, y es el contribuyente el que tiene el deber de probar lo contrario.

En el anterior sistema con el Valor Real, quién debía demostrar que el valor de mercado estaba por encima al declarado por el contribuyente era la propia administración. Por lo tanto, con tantos litigios abiertos, debido a la subjetividad del valor real, la administración tenía una sobrecarga de trabajo, lo que también conlleva unos costes administrativos. Sin duda, invirtiendo la carga de la prueba también se invierten los costes, quién debe soportarlos ahora el contribuyente.

Para poder demostrar, por parte del contribuyente, que el VR está por encima del valor de mercado, sería necesario que se integrará en este nuevo marco regulatorio, la posibilidad de instar a una prueba pericial contradictoria. También cabe apuntar que la Ley General tributaria, en virtud de su artículo 135, dispone que los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria para corregir los medios de comprobación fiscal de valores del artículo 57.

Por tanto, sería necesaria una interpretación amplia de estos dos artículos para poder otorgar, al contribuyente, este recurso. Ahora bien, el contribuyente puede aportar una tasación pericial, que ponga de manifiesto la ilegalidad del VR que le ha sido asignado, pero debe hacerlo en el marco de la impugnación y revisión.

VI. CONCLUSIONES

Con este trabajo, ha quedado reflejado que la nueva ley que ha introducido la reforma de los tributos de Transmisiones Patrimoniales y, de Sucesiones y Donaciones, lejos de reducir los conflictos por la valoración de los bienes inmuebles, pondrá de manifiesto, de nuevo, la distancia existente entre la Administración y el contribuyente.

Haciendo una consideración previa, en este trabajo se ha analizado como se encontraba el panorama normativo que dio lugar al VR, reflexionando tanto sobre sus puntos fuertes como débiles, y cual fue la coyuntura que puso en los tribunales la realidad

jurídica que se estaba viviendo. A continuación, se ha desarrollado como se configura el VR, sus principales características. A raíz de ello, se ha analizado los medios que posee el ciudadano para impugnar dicha valoración, y cual parece el camino más recomendable, a la luz de como se han configurado los diferentes recursos.

Tras haber desarrollado el tema, y haber analizado los diferentes contenidos, he podido comprobar que el VR es un concepto nuevo, y como tal, es necesario que la jurisprudencia lo termine de introducir en la normativa perfilando todos los aspectos que se le han escapado al legislador.

No obstante, en mi opinión, la reforma tenía un buen objetivo. Sin embargo, el legislador, ha orientado la modificación por el camino más sencillo, de manera que, introduciendo el VR sí que se reduce la litigiosidad, entre la administración y los contribuyentes, pero se impone una valoración de los inmuebles objetiva contradiciendo la opinión de la jurisprudencia en ese sentido. Además, también ha invertido la carga de la prueba desfavoreciendo al contribuyente, que es la parte débil, y estableciendo un régimen que merma las posibilidades del contribuyente para poder impugnarlo.

Asimismo, considero que sería necesario una regulación del VR donde se determinaran todas las reglas para su configuración, y no quedase en manos de actos internos de la DGC. Todo ello, beneficiaría al contribuyente, a los jueces, y al propio tributo.

En primer lugar, favorece al contribuyente porque puede conocer cuáles son las reglas que determinan el VR con el que se valora su bien inmueble. Por lo tanto, habría una mayor seguridad jurídica, y se facilitarían los tramites procedimentales a la hora de obtener su revisión.

En segundo lugar, ayudaría a los jueces en el momento en que los contribuyentes plantearan algún recurso. Es decir, el informe preceptivo de la DGC que es necesario para la interposición de un recurso de reposición podría ser aportado por el recurrente, y de esta manera beneficiaría a la economía judicial.

Y por último, también sería beneficioso para el propio tributo, debido a que no se cuestionaría reiteradamente aspectos de su legalidad, y podría seguir aplicándose sin la

sombra de ser una irregularidad que la administración ha introducido como solución a la sobrecarga de trabajo que planteaba el anterior régimen. Por lo que, daría una mayor sensación de seguridad jurídica y confianza del contribuyente en la Administración.

En consecuencia, atendiendo a estas últimas consideraciones, me ha parecido muy interesante la investigación de esta tesis porque me ha permitido estudiar y analizar los fundamentos y, el modo de actuar de la administración en profundidad, y también conocer cuáles son las prioridades a la hora de legislar

VII. BIBLIOGRAFIA

CASTILLO GILABERT, A., << El valor real de los inmuebles urbanos a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la Comunidad Autónoma Andaluza>>, 2011, p. 1 a 11.

PALAO TABOADA, C., << Los métodos indiciarios de valoración tras las sentencias del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018 >>, nº 124, p. 105 a 115.

PUYAL SANZ, P., << El Catastro como instrumento de lucha contra el fraude inmobiliario: el valor de referencia de mercado >> en *Crónica Tributaria*, nº 169, 2018, p. 156 a 175.

ROZAS VALDÉS, J.A., << El Valor de Referencia desde la Jurisprudencia del Supremo >>, nº 134, 2021, p. 119 a 139.

MARIN-BARNUEVO FABO, D.; HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTERO, J.M. << La Impugnación del Valor de Referencia>>, nº 134, 2021, p. 15 a 47.

BUENO MALUENDA, M.C; CARRERAS MANERO, O.; DE MIGUEL ARIAS, S.E.; GARCÍA GÓMEZ, A.; JIMENEZ COMPAIRED, I.; MOLINOS RUBIO, L.M; RUIZ BAÑA, M.L., *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, t. II. 5ª edic. Prensas de la Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 2021

SALCEDO BENAVENTE J.M., 26 de octubre de 2021. El valor de referencia de Catastro, o cómo cambiarlo todo, para seguir valorando los inmuebles de la misma manera. <https://www.hayderecho.com/2021/10/26/el-valor-de-referencia-de-catastro-o-como-cambiarlo-todo-para-seguir-valorando-los-inmuebles-de-la-misma-manera-2/>

CUYAS D. y ORDEIG M., 17 de febrero de 2022. El nuevo y controvertido valor de referencia. <https://www.cuatrecasas.com/es/spain/articulo/el-nuevo-y-controvertido-valor-de-referencia>

SALCEDO J.M., 5 de enero de 2022. Las diez cuestiones que necesitas saber para enfrentar el valor de referencia de Catastro. <https://aticojuridico.com/nuevo-valor-referencia-catastro/>

JURISPRUDENCIA

Sentencia 639/2017. Tribunal Supremo, Sala tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 6 de abril de 2017.

Sentencia 843/2018. Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, de 23 de mayo de 2018.

Sentencia 182/2021 Tribunal Constitucional, Pleno, de 26 de octubre de 2021