

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*
agilaber@ujaen.es

Resumen

A través de este artículo se trata de poner de manifiesto que el concepto de "valor real" de un bien inmueble de naturaleza urbana en el ámbito del Impuesto de Sucesiones y Donaciones -como ocurre en otros impuestos-, es un concepto jurídico indeterminado. La determinación del mismo a través de los medios de comprobación que establece la actual Ley General Tributaria (LGT) y el Ley de Impuesto de Sucesiones y Donaciones (LISD)¹, y más concretamente la extensa y casi exclusiva utilización del método del valor catastral actualizado y multiplicado por un coeficiente, son ineficaces, no quedando exentos de críticas y problemas, ya que obvian, la realidad del bien objeto de valoración.

LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD) es un impuesto de carácter directo, que grava directamente los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por las personas físicas, o lo que es lo mismo, la obtención de riqueza a título lucrativo ya sea como simple heredero, legatario o cualquier otro negocio asimilado al mismo; de igual modo, entre otros supuestos, gravará ser donatario en una donación o negocio inter vivos asimilado. Tras diversas reformas de la financiación autonómica², este impuesto se ha convertido en un tributo de titularidad compartida entre el Estado y las Comunidades Autónomas, cediéndose el rendimiento a las mismas, incluida la andaluza, según su punto de conexión³, teniendo dichas comunidades ciertas competencias normativas en este impuesto. En defecto de dicha regulación autonómica, la ley estatal del impuesto de sucesiones y donaciones será aplicable de forma supletoria.

El ISD grava básicamente dos modalidades de hecho imponible: las adquisiciones gratuitas "mortis causa" y las adquisiciones gratuitas "intervivos"⁴. La determinación de la base imponible, definida en la LGT, Ley 58/2003, de 17 de diciembre como "la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible"⁵, constituye un momento fundamental en la fase de aplicación del tributo y, al mismo tiempo, un aspecto del que no se

¹ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, Regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

² Ley 22/2009, de 18 de diciembre. Regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

³ Artículo 26.1 b de la Ley 22/2009.

⁴ En realidad existen en la Ley tres supuestos de transmisiones lucrativas que integran el hecho imponible. Las adquisiciones realizadas por los beneficiarios de un seguro de vida cuando el mismo sea persona distinta del contratante, que podría parecer una modalidad autónoma, no lo es tanto, porque las cantidades percibidas por tal concepto serán integradas dentro de los dos supuestos mencionados, según el caso.

⁵ Artículo 50.1 de LGT.

puede prescindir en la cuantificación de la deuda tributaria. En el ISD, la base imponible estará constituida por el importe neto de la transmisión lucrativa que integra el hecho imponible. El artículo 9, referido a la valoración de la base imponible, señala como tal, el “valor neto” de cada causahabiente – en las adquisiciones mortis causa -, y el “valor neto” de los bienes y derechos adquiridos en el supuesto de bienes adquiridos “intervivos” o a título lucrativo.

En la LISD y en su Reglamento⁶ se establece que en el caso de una herencia o legado la base imponible será el valor neto individual que obtenga cada heredero o legatario, esto es, el valor real de los bienes y derechos que adquiera o reciba o debiera recibir minorado en las posibles cargas, deudas y gastos que fueran deducibles. Aparece claramente diferenciada por el legislador, la cuantificación de la base imponible de los causahabientes que tienen asignada una parte alícuota de la herencia de los que adquieren bienes concretos asignados por el testador, independientemente de que sean herederos o legatarios.

De igual modo, en el supuesto de una donación, establece la Ley y el reglamento ya mencionados, que la base imponible⁷ está constituida por el “valor real” de lo adquirido por el donatario disminuidas las cargas, deudas, llamémosle reales, que el donatario se comprometiére a afrontar. Por lo tanto la base imponible varía de unos supuestos a otros.

La LISD⁸ prevé que los interesados deberán consignar en la declaración que están obligados a presentar por este impuesto según el artículo 31, el “valor real” que atribuyan a cada uno de los bienes y derechos incluidos en la declaración del impuesto. Este valor prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior. Para algunos autores como Agulló Agüero⁹, se trata de “un juicio de valor que ha de realizar el sujeto pasivo sin más condicionantes que el que le proporciona el contenido abstracto y genérico del propio concepto jurídico indeterminado valor real”. El contribuyente no puede actuar arbitrariamente al valorar sus bienes sino que, al igual que la Administración, se encuentra vinculado por el concepto de “valor real” y responde, pues, de su actuación si ésta fuera fraudulenta. Pero aún cuando el sujeto declare el valor de los bienes o derechos que le han sido adjudicados, lo cierto es que esto no obsta para que la Administración realice una labor de comprobación.

La determinación de la base imponible en el ISD normalmente se realizará por el método de estimación directa (se debe tener en cuenta la influencia que las presunciones tienen respecto a la determinación de la base imponible) y sólo en determinados casos, y cuando la ley así lo estipule, se hará por métodos de estimación indirecta.

El Impuesto de Sucesiones (IS) contempla normalmente adquisiciones conjuntas hereditarias, conformadas por bienes y débitos y su cuantificación exige depurar el valor de unos y otros y realizar una agregación, positiva y negativa, de factores.

Si la herencia se divide en distintas cuotas o partes indivisibles entre los herederos, bien por voluntad del testador o por sucesión intestada, el cálculo de las adquisiciones de cada heredero requiere la realización de una larga serie de operaciones. Desde el punto fiscal, es necesario pasar por una serie de fases que

⁶ Art. 9 a) de la LISD y art. 22 a 34 del RISyD, Real Decreto 1629/1991, de 8 noviembre.

⁷ Disposición Final Cuarta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre y Ley General Tributaria y art. 35 a 38 del RISyD y art. 9 b) de la LGT.

⁸ El artículo 18.2 LISD.

⁹ (A. Agulló Agüero y otros: “Base imponible y valoración de bienes”, en “Comentarios a la Nueva Ley de Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones”, La Ley, Madrid, 1988, pág. 81).

nos llevarán a determinar en último término la base imponible correspondiente a cada causahabiente, heredero o legatario y estas fases u operaciones nos llevan a determinar el “valor real” de la masa patrimonial bruta, realizando incluso un inventario individualizado de los bienes y derechos.

Podemos señalar que existen normas especiales para la valoración de los bienes y derechos, típicas en las sucesiones universales que exceden el ámbito de este artículo. Así, la ley y el Reglamento, destacan sobre el resto las dedicadas al derecho de usufructo y a la nuda propiedad.

Como ya hemos mencionado, la determinación de la base imponible requiere un ejercicio de valoración; la ley tributaria por su carácter abstracto, se referirá normalmente a conceptos tales como el “valor real o valor de mercado”, es decir, el precio que está dispuesto a pagar el mercado en situación de libre competencia por el bien transmitido¹⁰, que precisa de una concreta determinación en cada supuesto singular y que conlleva un componente de apreciación técnica que corresponde realizar a la Administración.

La existencia de estos conceptos así como un ámbito de evaluación técnica en manos de la Administración en fase de aplicación del tributo es la nota distintiva de esta potestad especialmente denominada “comprobación de valores”. La Administración trata de hacer constar la realidad de los valores que el contribuyente asigna a cada uno de los bienes transmitidos. Este componente técnico lo delimita la LGT en su artículo 57, señalando los medios de comprobación a utilizar. La nueva redacción de este artículo¹¹ será aplicable a todas las comprobaciones de valores que realice la Administración Tributaria a partir de la fecha de entrada en vigor de esta ley. De este modo dispone que “el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible podrán comprobarse por la Administración con arreglo a una serie de medios descritos en el citado artículo.

A pesar de lo anterior, se trata de una relación abierta según se deduce de lo previsto en la letra i) del mencionado artículo¹². Así pues, el principio general es el de la discrecionalidad absoluta de que goza la Administración tributaria para seleccionar el medio de comprobación entre los que figuran en el artículo 57 LGT, atendiendo a las exigencias particulares del tributo y del bien comprobado. Sin embargo, esta discrecionalidad técnica abre una vía a posibles arbitrariedades o a inseguridades jurídicas que la ley debe tratar de mitigar, y aunque la Administración tributaria goza de esa libertad de elección ha de utilizar siempre un medio previsto en la ley (con la salvedad prevista en el artículo 134 de la LGT)¹³, siendo de plena vigencia en este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 30 de septiembre de 1988 (RJ 1988/7362) que establece que “en todo caso la comprobación de valores ha de realizarse por alguno de los medios recogidos en la Ley”. En la LISD se prevé que la Administración podrá comprobar¹⁴ el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 52 de la LGT (actual art. 57).

La presencia de conceptos jurídicos indeterminados como es el caso del “valor real” del bien en la Ley y el Reglamento del ISD conlleva una carga de

¹⁰ Consulta de la DGT de fecha, 5 de Octubre de 2001, Vid “Libro electrónico de doctrina sobre Impuestos sobre Patrimonio, Sucesiones y Donaciones”, pág. 129 y STS de fecha 5-10-1995 (RJ 1995/9691).

¹¹ Apartado 1 del artículo 57 de LGT modificado por art. 5. Seis de la Ley 36/2006, de 29 de Noviembre.

¹² “Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo”

¹³ A ser posible un medio previsto en la Ley que regula cada tributo. La Administración Tributaria podrá utilizar los medios del artículo 57 LGT salvo que el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante.

¹⁴ Artículo 18 LISD

incertidumbre, tanto en lo que se refiere a la aceptación de los valores propuestos por el contribuyente como a la posibilidad o no de practicar comprobaciones¹⁵. Y todo ello, porque el poder de fijación de la Administración del valor real supone un margen de apreciación que da entrada a realizar una actividad interpretativa de la ley cuyo resultado final no puede, lógicamente conocer el contribuyente. Es necesario que el ordenamiento jurídico, en razón a la seguridad jurídica, ponga los límites.

En aras a la seguridad jurídica se impone que se dé rango legal al “principio de unicidad”, es decir trasladar las definiciones legales de “valor” procedentes de la Ley de un tributo a otro, lo que no se contradice con el hecho de que existan valoraciones distintas para el mismo bien a efectos de los diferentes tributos (“principio de estanqueidad”). Esta unicidad ha sido defendida reiteradamente por la sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo¹⁶. Sin embargo, los pronunciamientos de la jurisdicción económico-administrativa, suelen situarse en línea con el “principio de estanqueidad”¹⁷, sin que ello impida que pueda establecerse relaciones directas o indirectas en materia de valoraciones con otros tributos¹⁸.

LA ADECUACIÓN DE LOS MEDIOS DE COMPROBACIÓN AL OBJETO INMOBILIARIO

Los mayores problemas a la hora de determinar el valor de los bienes, suelen plantearse en el ámbito inmobiliario, razón por la cual es objeto de análisis y estudio a continuación, primero de una forma general y después en el ámbito de los bienes inmuebles urbanos a efectos del ISD y en concreto, en la Comunidad autónoma andaluza.

Sentado el principio de discrecionalidad en la elección de medios de comprobación, nos planteamos la siguiente cuestión ¿se puede utilizar cualquiera de los medios del artículo 57 LGT en el terreno de la valoración inmobiliaria, o sólo alguno de ellos es eficaz a tal fin?

La doctrina, coincide en señalar como medios idóneos de valoración el dictamen de los peritos de la Administración y el valor catastral (bien directamente, bien utilizándolo como referencia sobre la que aplicar determinados coeficientes).

En la práctica, los sistemas de valoración utilizados por las distintas Administraciones Públicas con competencia en esta materia, suelen gravitar en torno a los dos señalados anteriormente: valoración por dictamen pericial y valoración por valor catastral modulado por la aplicación de coeficientes, que es el utilizado en Andalucía.

La viabilidad del dictamen de peritos como medio de comprobación en materia inmobiliaria no ofrece ninguna duda, existiendo incluso, pese a algunas opiniones contrarias a la misma, consenso acerca de la idoneidad del mismo como medio de valoración.

¹⁵ Artículo 18 LISD.

¹⁶ STS de 10 de Marzo de 1986 (RJ 1986/1064) y STS de 27 de noviembre (RJ 1996/8326),

¹⁷ STS de 16 de Abril de 1997 (RJ 1997/3144).

¹⁸ Existe unicidad en los siguientes impuestos:

- Relación directa entre el I. sobre el Patrimonio y el ISD, en cuanto la valoración del último sea superior a la establecida según la normativa reguladora del primero,
- relación entre IRPF y el ISD en el cálculo de pérdidas y ganancias que traiga su causa en una transmisión lucrativa.
- El concepto de valor real en el ITP y AJD es coincidente con el de valor neto en el ISD, según reiterada jurisprudencia.
- De igual modo, se relaciona con el IBI en cuanto la referencia al valor catastral.

En el caso de comprobación de los valores de un inmueble, mediante el dictamen de peritos de la Administración, tenemos que decir, que la comprobación debe efectuarse por un funcionario técnico adecuado a la naturaleza de los bienes transmitidos y con titulación suficiente al respecto, y a ser posible destinado en el lugar donde esté situado el bien y no, donde se presenta el documento. La primera exigencia supone que el funcionario valorador posea conocimientos suficientes así como, los datos o elementos de carácter técnico o económico que conduzca a la correcta fijación del valor, emitiendo un informe suficientemente motivado. El Tribunal Supremo en una de sus sentencias reconoce que: “la comprobación de valores debe de realizarse preferentemente por medio de dictamen de peritos, éstos deberán tener titulación según los bienes a valorar y deberá, además, estar lo suficientemente motivada”¹⁹ y en otras que: “ la ausencia de directrices y mecanismos para llegar a la valoración conclusiva deja al contribuyente en indefensión...”²⁰ y así mismo, que: “....será 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”²¹ .

En definitiva, este perito ha de tener los datos objetivos suficientes para identificar el bien o derecho cuyo valor se comprueba, que obtendrán de la documentación suficiente que permita su individualización. Esta última consistirá en lo siguiente:

- Si son bienes de naturaleza urbana, la documentación debe posibilitar la descripción de las características físicas, económicas y jurídicas del bien que según la normativa técnica vigente haya que considerar para la obtención del valor catastral del bien.
- Cuando nos hallamos antes inmuebles de naturaleza rústica, que la documentación provenga de sistemas de información geográfica gestionados por entidades dependientes de las Administraciones Públicas, que posibiliten la ubicación en el territorio del inmueble y se disponga de los datos catastrales de cultivos del mismo²².

Así pues, el perito de la Administración para emitir su dictamen una vez examinado el bien, podrá utilizar en su valoración siempre de forma motivada, algunos de los siguientes medios:

- Los precios medios mercado establecidos reglamentariamente.
- Precios de venta de otra enajenaciones anteriores de los mismos bienes o de otros con características análogas situados en la misma manzana o polígono.²³

¹⁹ STS de 2 de Octubre de 1992 (RJ 1992/7754).

²⁰ STS de 7 de mayo de 1998 (RJ 1998/3944), sala 1ª de lo contencioso administrativo, sección 2ª.

²¹ STS de 19 de octubre de 1995 y RJ 1995/7414).

²² Los valores unitarios de los bienes de naturaleza rústica no están publicados, ni son accesibles mediante consulta libre. Individualmente se puede solicitar de acuerdo con la LGT, “Información Previa” sobre el valor de los bienes inmuebles concretos que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión. También se utiliza el sistema de información geográfico catastral (SIGCA), éste gestiona los planos catastrales y la cartografía digitalizada y el sistema de gestión catastral (SIGECA) a través de la referencia catastral, que identifica cada bien inmueble, lo que permite el enlace físico y lógico entre ambos sistemas, localizando la información alfanumérica de cada parcela en el plano catastral para suministrar información integrada descriptiva y gráfica de los bienes inmuebles. Otro sistema es la herramienta de soporte de la decisión (BDNC) y la Oficina Virtual del Catastro (OVC).

²³ Artículo 57.1 h) de LGT.

- El valor asignado en la escrituras de constitución de la hipoteca para la subasta de las fincas hipotecadas en cumplimiento de la legislación hipotecaria.²⁴
- El valor asignado en los certificados de tasación hipotecaria para la constitución de hipotecas, en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria, de los mismos bienes o de otros bienes iguales características situados en la misma manzana.
- Utilizar el valor catastral.

Así pues, la “motivación suficiente” de los informes emitidos por los peritos garantizará la defensa del administrado, así como, que el valor que se notifica tiene su apoyo en datos o factores, cuya conjunción revela un valor adecuado a la realidad, y no el mero capricho del perito valorador. Esto último, ha llevado a determinar en multitud de decisiones jurisprudenciales la nulidad de los expedientes incoados y su retroacción al momento procedimental oportuno, con la consiguiente pérdida de eficacia de sistema y multiplicación de actuaciones administrativas.

Por todo ello, cada vez más se utiliza el valor catastral en materia de valoración inmobiliaria, si bien la notable lejanía del mismo del valor del mercado ha llevado a no aplicarlo de una manera directa sino a su utilización como referente sobre el que establecer un sistema de valoración apropiado en materia inmobiliaria, utilizando determinados coeficientes de adecuación al mercado. En el caso, de los bienes inmuebles, se prevé en la ley²⁵ la utilización de los coeficientes multiplicadores previstos en el registro oficial del Catastro Inmobiliario.

Las ventajas de la claridad y sencillez del valor catastral son evidentes, pero desde el punto de vista jurídico, se plantea un problema en relación con los sistemas de valoración que utilizan el valor catastral como parámetro sobre el que se proyectan determinados índices. En la actual redacción de la LGT²⁶ se establece su estimación por referencia a los valores que figuran en los registros oficiales de carácter fiscal y se determinan y publican por la Administración Tributaria competente, en los términos establecidos reglamentariamente, dando entrada, a nuestro entender, a la posibilidad de su corrección al introducir la palabra por “referencia”. Estos criterios aparecen mencionados de forma expresa en la normativa aplicable a la Comunidad Autónoma andaluza.

A través de las modificaciones introducidas en la LGT²⁷ se trata de evitar el fraude en el sector inmobiliario y las novedades están dirigidas a la obtención de información que permita un mejor seguimiento de transmisiones y del empleo efectivo que se hace de los bienes inmuebles²⁸.

La aplicación de los coeficientes multiplicadores del valor catastral y de los valores unitarios se realizará de un modo automático por las Oficinas gestoras cuando realicen actuaciones de comprobación en los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

²⁴ Artículo 57.1 g) de la LGT.

²⁵ Artículo 57.1 b) de la LGT.

²⁶ Artículo 57.1 b) de la LGT.

²⁷ Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para prevenir el fraude Fiscal que modifica el artículo 57 de la LGT.

²⁸ Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (sala de lo contencioso administrativo, sección 1ª), de 25 de mayo, nº 434/2010.

A la Comunidad Autónoma andaluza, el ISD se le cede en el importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes a los distintos hechos imponible cedidos²⁹. En virtud de esta cesión, la Consejería de Economía y Hacienda de Andalucía podrá utilizar, indistintamente, cualquiera de los medios de establecidos en la actual LGT³⁰, pero en concreto se refiere a alguno de ellos, los cuales regula con mayor precisión.

La Ley 39/2010, de 22 diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011, establece en su artículo 77, que con efectos de 1 enero del año 2011, se actualizarán todos los valores catastrales de los bienes inmuebles mediante la aplicación del coeficiente 1, aplicado de forma general sobre el valor asignado a dichos bienes para 2010 por el Catastro inmobiliario o valores catastrales notificados en ejercicio 2010 por aplicación de una Ponencia de valor parcial, entre otros. La Consejería competente en materia de Hacienda publicará anualmente los coeficientes aplicables al valor catastral y la metodología seguida para su obtención. De esta forma, y en cumplimiento de este precepto, la Orden de 15 de Febrero de 2011 (BOJA 42 DE 2011, de 2 de marzo) que afecta a la Comunidad Autónoma andaluza, aprueba los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos a efectos de la liquidación del hecho imponible tanto en el ITP³¹ como en el ISD que se devengue desde la entrada en vigor de la misma hasta el día 31 de diciembre de 2011, estableciendo también las reglas de aplicación de los mismos y publicando las medidas seguidas para su obtención, estableciéndose que la base imponible en ambos impuestos estará constituida por el valor real de los bienes y derechos transmitidos.

Para ello, al valor catastral actualizado a la fecha de realización del hecho imponible le aplicará un coeficiente multiplicador³². Las reglas de valoración recogidas en la Orden se aplicarán con carácter general para los bienes de naturaleza urbana, con algunas excepciones mencionadas en la Orden.³³

La tan citada Orden prevé así mismo que para determinar el valor real de inmuebles situados en el territorio de otra comunidad autónoma, podrá utilizarse el medio de valoración consistente en precios medios de mercado. En el ámbito andaluz también se contempla la utilización del mecanismo de “precio medio del mercado”, encargándose expresamente la Consejería de Economía y Hacienda de regular de forma reglamentaria el método a seguir para la determinación del valor unitario por metro cuadrado, estableciéndose los datos y parámetros objetivos que se tendrán en cuenta para la obtención de este valor. De este modo, no se descarta la utilización de los precios medios del mercado, si bien viene exigiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo “una motivación de la valoración” en la que junto al el precio del mercado debe de figurar, el estado del inmueble y coste construcción, entre otros.

²⁹ Artículo 22 de la ley 22/2009, de 18 de diciembre.

³⁰ Artículo 57 LGT.

³¹ Impuesto Transmisiones Patrimoniales.

³² Que en teoría tendrá en cuenta el coeficiente de referencia al mercado establecido en la normativa reguladora del citado valor y la evolución del mercado inmobiliario desde el año de aprobación de la ponencia de valores.

³³ A los bienes a los que no les fuera de aplicación lo previsto en la Orden, la Administración podrá estimar su valor aplicando los coeficientes mencionados sobre el valor catastral actualizado a la fecha del hecho imponible, comprobada la coincidencia de las características físicas, económicas y legales de las bases de datos catastrales con las reales del mismo.

Volviendo al valor catastral hay que indicar que este no es un valor fijo, pudiendo variar a lo largo del tiempo por alguno de los siguientes motivos: la evolución de los valores del mercado, la depreciación monetaria, la modificación del planeamiento urbanístico municipal, el aumento o la disminución de la superficie edificable de un solar y cambio de la calificación o clasificación del suelo entre otros³⁴.

El valor calculado del bien aplicando el coeficiente de referencia al valor catastral, será el valor mínimo a declarar por el obligado tributario, por lo que, a nuestro juicio, al declarar éste en buena teoría no debiera producirse la comprobación del mismo. A partir del año 2005, este sistema de valor mínimo comenzó a actuar como filtro de aceptación del valor declarado que se aplicará a ciertas tipologías de bienes inmuebles (residencial, comercial, oficinas, industrial salvo fabril y transporte y almacenamiento).³⁵

Desde nuestra perspectiva consideramos que este no es el método más eficaz para fijar el valor de la vivienda, ya que la Administración obvia la realidad que rodea al bien transmitido, creando una unificación de criterios sin atender a la singularidad del bien transmitido y su hecho imponible. No tiene en cuenta la depreciación sufrida en los últimos años por la vivienda y el suelo, dándose incluso la circunstancia de existir una importante caída de los precios en el sector inmobiliario que no se ha visto reflejada realmente de manera apropiada en las tablas de valoración en las que solo se tiene en cuenta el IPC en su conjunto previsto y no el valor de IPC desagregado.

En resumen, las Administraciones Autonómicas conscientes de la dificultad de la valoración pericial por dictamen, y de la fragilidad de un sistema apoyado sesgadamente en el valor catastral, están de hecho actuando mediante la aprobación más o menos discreta, de unos listados de precios medios bien por municipios, bien por zonas geográficas de mayor o menor ámbito. Sin embargo, para algunos autores se suele rechazar como posible medio de valoración los “precios medios de mercado”, al entender inexistentes dichos precios medios en el sector inmobiliario, al menos con la suficiente transparencia.

La utilización del precio medio de mercado no excusa a la Administración de la necesidad de observar las formalidades establecidas para garantizar los derechos de los interesados, y el Tribunal Supremo viene exigiendo la motivación de la valoración, debiendo figurar junto al precio medio del mercado, el estado del inmueble, período de vida, coste de la construcción, y en general todos los elementos de juicio que conducen a una determinada cifra³⁶. Según Sentencia del T.S. “solamente de esa forma puede valorar la finca, aplicando al precio de mercado correcto, los coeficientes correctores que les sean de aplicación en función de las circunstancias de toda índole que concurran en la finca valorada”.

³⁴ Normalmente, la actualización del valor se lleva a cabo a través de alguno de los siguientes mecanismos, en función de las circunstancias que concurran:

- Actualización, utilizando procedimientos a través de la aplicación de los coeficientes que las distintas Leyes de Presupuestos Generales del Estado establecen y que, normalmente coinciden con la evolución previsible.
- Valoración colectiva general y parcial.
- Procedimiento simplificado de valoración colectiva.
- valoración individualizada: Los ciudadanos titulares catastrales (ciudadanos y empresas) pueden acceder a la valoración de sus bienes y a la notificación de los actos de asignación individualizada del valor catastral resultantes del procedimiento de elaboración colectiva realizado en 2011 (PVC 2011) y consultar las notificaciones realizadas.

³⁵ Sin embargo, para el resto de los bienes (suelos no edificados, construcciones ligadas a actividades económicas, construcciones especiales...) también se aplica el valor mínimo pero no se garantiza que se realice la comprobación de valores.

³⁶ STS, sala de lo contencioso administrativo, sección 2ª de 13 de mayo de 2010 (RJ 2010/4975) y (JUR 2007/328271), nº 360 y 173/07.

La valoración de los inmuebles, como hemos dicho con anterioridad, siempre ha sido un tema conflictivo y candente en relación al fraude. La Ley 36/2006, “nos concreta uno de los medios de valoración (el catastral), y aunque parece que introduce certidumbre reduciendo la conflictividad, esto se hace en detrimento del ajuste de esta valoración a la realidad, por lo que la cuestión queda lejos de quedar resuelta”, tal y como indica Monchón López. En la misma línea, Banacloche Pérez, señala que los valores publicados en la Orden³⁷ facilitan el conocimiento de un valor, de carácter meramente administrativo, pero no del valor real de los bienes inmuebles urbanos, porque dicho valor real, en cuanto base imponible de un impuesto estatal, sólo se puede “concretar más” mediante ley estatal. Lo que se facilita por tanto a los interesados es un valor de comprobación administrativa del valor real con lo que tampoco se permite hacer efectivo el derecho a conocer, en todo caso, el valor de lo bienes.

Debemos incluso abundar en que el valor catastral no tiene en cuenta la evolución de precio de la vivienda en los últimos años, el cual se ha ido depreciando, previéndose incluso por algunos analistas una mayor depreciación en los próximos años. Así según un reciente informe³⁸ el precio de la vivienda usada en España ha bajado un 1,8% durante el segundo trimestre del 2011, por lo que afectará al precio por metro cuadrado de los inmuebles de segunda mano.

El valor catastral debe tener en cuenta, entre otras cosas, para su determinación “las circunstancias y valores del mercado”, según estipula³⁹ el RD Legislativo 1/2004, de 5 Marzo, Texto Refundido del Catastro Inmobiliario, pero la realidad es otra, pues aunque se han producido depreciaciones en la vivienda, no se reflejan en absoluto en el valor del mercado, pudiéndose dar la circunstancia de que el valor catastral supere el valor del mercado. Por otra parte, habrá que estar a la correspondiente ponencia de valores vigente en cada municipio o módulos que afecten al inmueble que algunos casos datan de años como 1997, y de los coeficientes establecidos por las sucesivas leyes de presupuestos generales del Estado.⁴⁰

En definitiva, según opinan algunos autores, la aplicación por la Administración de los coeficientes a los que hace referencia el artículo 57 de la LGT provocará la inversión de la carga de la prueba y los casos en los que los propios contribuyentes sean los que apliquen en sus propias autoliquidaciones los citados coeficientes y la Administración, en virtud de lo estipulado en el artículo 134.1 de la LGT no podrá comprobar las valoraciones realizadas conforme al mismo⁴¹, en conclusión, se potencia la estimación objetiva y ello siempre trae como consecuencia facilitar la gestión de los tributos, aunque con la contrapartida del alejamiento de la realidad y de los principios materiales de justicia.⁴²

Sin embargo, estamos de acuerdo con lo que afirma García Torres⁴³ según el cual “toda valoración es un acto individual, único e irrepetible en sí mismo, porque las circunstancias objetivas cambian continuamente y pueden cambiar las subjetivas. El valor real del inmueble no resulta de manipular el valor catastral sino de tener en cuenta las circunstancias intrínsecas y extrínsecas del bien”.

³⁷ Referente a Andalucía.: Orden de 15 de febrero de 2011.

³⁸ “La evolución del precio medio de la vivienda de segunda mano”, 2º T, año 2011, www.idealista.com.

³⁹ Artículo 23.1 d).

⁴⁰ Las LPGE anuales podrán actualizar los valores catastrales por aplicación de coeficientes, que podrán ser diferentes para cada clase de inmuebles.

⁴¹ Artículo 134.1 de LGT

⁴² Banacloche Pérez, J: “La ley tributaria antifraude general”, Impuestos, quincena del 1 al 15 enero 2007, pág 3, Tomo I.

⁴³ García Torres Fernández, Mª: “Estimación objetiva y ganancias patrimoniales no sujetas a IRPF, problemática de la prueba”, Impuestos nº 222, Quincena del 10 al 30 Noviembre de 2007, pág. 309 y ss, Tomo II.

CONCLUSIONES

A lo largo de este artículo se han descrito algunos métodos previstos en la norma para la determinación del valor real de los bienes inmuebles urbanos en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones y en la Ley General Tributaria. Sin embargo, la Administración Tributaria en general y en especial la andaluza, parece obviar los métodos previstos⁴⁴, optando mayoritaria y casi exclusivamente por el método de valoración basado en el valor catastral. Dicho método es sesgado, ya que el valor real debe ser algo individualizado para cada bien atendiendo todas las circunstancias que lo rodean. Por consiguiente, a nuestro entender, el medio o método utilizado para su determinación debe implicar en esencia, un examen directo del bien cuyo valor se comprueba por un funcionario o perito cualificado a tal efecto y un dictamen con motivación suficiente, observando el estado de conservación del bien, su antigüedad, su ubicación, sus circunstancias concurrentes urbanísticas y otros criterios que lo rodean, sin permitir que la Administración goce de discrecionalidad absoluta a la hora de elegir estos medios de comprobación o valoración, evitando de este modo las arbitrariedades jurídicas y la inseguridad del ciudadano, acercando el valor real a lo que es el precio real y verdadero del bien.

BIBLIOGRAFÍA

AA VV (A. Agulló Agüero y otros): “Base imponible y valoración de bienes” en “Comentarios a la nueva Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, La Ley, Madrid, 1988.

Banacloche Pérez, J.: “La derogación autonómica del valor real”, Impuestos, Quincena del 15 al 30 de Abril de 2007, pág 304 y ss., Tomo I.

Colomer Ferrandiz, C.: “Valoración Fiscal de Inmuebles”, Fundación Universitaria San Pablo C.E.U., Valencia, 1999.

García Torres Fernández, M^a: “Estimación objetiva y ganancias patrimoniales no sujetas a IRPF, problemática de la prueba”, Impuestos nº 222, Quincena del 10 al 30 Noviembre de 2007, pág. 309 y ss. Tomo II.

Idealista, la “Evolución del precio medio de la vivienda de segunda mano, 2ºT , año 2011”, www.idealista.com

López Espadafor, C.M. en “La aplicación de diferentes reglas de valoración para los bienes inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio y la quiebra del principio de igualdad”. Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal, ISSN 1132-8576, Nº12, 2007, págs. 9-15.

López Espadafor, C.M. en “Propuestas sobre la plurimposición inmobiliaria. Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, ISSN U1138-9540, Nº 336, 2011, págs. 77-108.

⁴⁴ En general por ineficaces según hemos visto a lo largo de este artículo. Incluso el valor asignado para la tasación de fincas hipotecadas en cumplimiento de la legislación hipotecaria como método de valoración, se considera ineficaz, ya que es un “valor establecido por conveniencia e interés entre las partes, el prestamista y el prestatario”, así lo establece la sentencia de Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Sala de lo contencioso- administrativo, sección 4ª), nº 1094/2010, de 16 de diciembre (JUR/2011/52156).

Martín Moreno, J.L.: “Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, Comares, Granada, 1988.

Monchón López, L.: “El valor real de los bienes inmuebles como valor de referencia tributario y su comprobación mediante la referencia al valor catastral como medio de lucha contra el fraude”. *Quincena fiscal Aranzadi* 22/2008, (BIB 2008,2802).

Rozas Valdés, J.L.: “Valoraciones y comprobación de valores en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *REDF*, núm. 65,1990, págs. 17 a 34.

Varona Albern, J.E.: “El valor catastral: Su gestión e impugnación”, Aranzadi, Pamplona, 1995.