

INDICE.	PAG.
1.- INTRODUCCIÓN.	2
2.-DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN OPERACIONES SUJETAS AL ITP Y AJD.	2
2.1.-El ITP y AJD: Aspectos generales.	3
2.2.-Cuestiones problemáticas: relación con operaciones sujetas al gravamen. Relación ITPO e IVA.	8
3.-EL VALOR REAL COMO ELEMENTO DE CONCRECIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL IMPUESTO.	11
3.1.-Problemas relacionados con el valor real: el valor real como concepto Jurídico indeterminado.	12
3.2.-Comprobación de valores como mecanismo de intervención de la Administración.	13
4.-CONCLUSIONES.	17
5.-BIBLIOGRAFÍA.	19
6- ANEXO DE JURISPRUDENCIA.	21

1.-INTRODUCCIÓN.

El presente trabajo tiene por objeto descubrir como la Administración en su tarea de comprobación de valores, relacionada con el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPO y AJD), y en especial en la revisión y determinación de la base imponible de dicho impuesto , llega a conclusiones e interpretaciones de la norma poco claras, situando al contribuyente en una posición de desventaja e indefensión .Esta inseguridad jurídica producida en muchas ocasiones por la falta de motivación hace que el interesado no pueda recurrir con absoluto fundamento un acto administrativo por desconocer el fondo argumental que lleva a la valoración efectuada .

Mi elección de este tema para el Trabajo Fin de Grado ha venido motivada por mi trayectoria profesional como integrante del departamento jurídico de una empresa donde puede comprobar los numerosos problemas asociados al valor asignado a determinadas operaciones o transmisiones entre particulares.

La estructura seguida en el trabajo ha sido la siguiente:

-En primer lugar hablaremos de cuestiones generales del sujeto pasivo y su hecho imponible como se llega a determinar la base imponible, aspectos todos ellos que nos situasen en la problemática posterior.

-En segundo lugar deberemos centrarnos en la problemática surgida en cada operación sujeta a dicho impuesto, ya que la naturaleza de cada una de ellas es distinta y por lo tanto la determinación de su base imponible también plantea valoraciones diferentes para ajustarse a la normativa vigente.

-En último lugar profundizaremos en el valor real como elemento que determina la base imponible .De este modo revisaremos, la problemática que plantea en las distintas operaciones, la determinación de ese valor y la tarea comprobadora por parte de la Administración, que ajustándose a la normativa vigente, interpretándola e

imponiéndola, a veces, llega a conclusiones inciertas o falta de motivación, situando al sujeto pasivo en una posición de indefensión.

Para ello se ha consultado la normativa vigente al respecto ,tanto la relacionada con el impuesto Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre ,Texto Refundido de la Ley de Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados así como con el procedimiento de comprobación de valores , delimitado en Ley 58/2002.,de 17 de Diciembre ,General Tributaria. Del mismo modo se ha utilizado distintas referencias doctrinales y jurisprudencias sobre la materia

2.-DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN OPERACIONES SUJETAS A ITP Y AJD.

2.1.-El ITP Y ADJ: Consideraciones generales del impuesto: planteamiento de la problemática.

El ITPO es un impuesto que nace de las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas y jurídicas. Viene regulado por el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados .Real Decreto Legislativo 1/1993, 24 de Septiembre. Real Decreto 828/1995, de 29 de Mayo

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un tributo de naturaleza indirecta que , en concreto puede gravar tres actos distintos , las transmisiones patrimoniales onerosas , las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados .En ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias .

Hablamos de hecho imponible del Impuesto para determinar las operaciones que están sujetas por esta modalidad .Como norma general, como ya se ha dicho anteriormente ,esta primera modalidad del impuesto somete a gravamen determinadas operaciones de transmisión de bienes y derechos , así como la constitución de determinados derechos y

negocios, cumpliéndose unas características específicas :como que deben ser operaciones realizadas a título oneroso , que se realicen inter vivos , en las que existan un desplazamiento de bienes de contenido económico y además que graven las operaciones realizadas entre particulares , es decir , operaciones que no están realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad y por lo tanto no sujetas a IVA .Todo esto es lo que podemos desprender del Art.7 TRLITP. Sin embargo, esta regla general sufre unas excepciones que suponen que operaciones sujetas a IVA, pero declaradas exentas, tributen por Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Estas operaciones son las siguientes (art .7.5 TR ITP; art .4.4 LIVA):

*Entregas o arrendamientos de bienes inmueble exentos de IVA .En este caso la exención es susceptible de renuncia por lo que si esta se produce la operación queda sujeta a IVA y no a TPO.

*Constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre inmuebles y que estén exentas del IVA.

*También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al IVA.

* Las transmisiones de valores a las que sea de aplicación del artículo 108 LMV. El artículo 20 .apartado Uno de la Ley Impuesto de Valor Añadido detalla una lista de las operaciones en las que el transmitente siendo sujeto pasivo del IVA, dichas operaciones se encuentran exentas y no se ha renunciado a tal exención .Éstas operaciones se pueden resumir en las siguientes:

*Entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, supuesto que se detalla en el artículo 20.apartado Uno .20 de la LIVA.

*Entregas de terrenos realizadas a Juntas de Compensación y las posteriores adjudicaciones que se hagan a los propietarios. (Artículo 20 .apartado Uno .21 LIVA).

*Segundas y posteriores entregas de edificaciones (artículo 20.apartado Uno .22 LIVA).

*Transmisión de derechos reales de goce y disfrute sobre bienes inmuebles (artículo 20.apartado Uno .23 LIVA).En este último caso la exención no puede ser objeto de renuncia.

Pero el sujeto pasivo también puede renunciar a la exención del IVA y tributar por este impuesto en lugar del ITPO sobre todas las exenciones detalladas anteriormente en los artículos 20º ,21º,22º del apartado Uno, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del Impuesto Soportado por las correspondientes adquisiciones. Tal y como detalla el Artículo 20º .apartado Dos de LIVA.

Podemos encontrar varias críticas a la incompatibilidad existente entre los dos impuestos IVA e ITPO. Tradicionalmente y como hemos expuesto anteriormente, las esferas de actuación del IVA recae sobre el tráfico mercantil o empresarial y el ITPO sujeta a gravamen las transmisiones de bienes y derechos entre particulares ,pero basta un pequeño análisis de la regulación normativa para detectar hechos imponibles que se sitúan en la fronteras entre ambas normativas .Y la mala interpretación de ambas normas puede llevar a situaciones de doble imposición , dada que las Administraciones Tributarias de ambas normas son distintas , la estatal y autonómica¹.

Un supuesto especialmente conflictivo en las transmisiones efectuadas a través de subastas públicas

Seguimos hablando del sujeto pasivo, como la persona física o jurídica en quien recaen los bienes o derechos .Hablamos de la figura del contribuyente como señala el art .34 del Real Decreto 828/1995 del 29 de Mayo. Pero es en la realización del presente trabajo donde nos llama la atención la figura del sujeto pasivo como protagonista a

¹ *Repertorio de Jurisprudencia num.33/2005*,Editorial Aranzadi, Pamplona.2006

quien van dirigidas las comprobaciones y las notificaciones. Es así que despierta interés las informaciones al contribuyente y los acuerdos de valoración previstos en el Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes². Tal vez, por facilitarle al sujeto pasivo la tarea de concretar el valor real prevista en el ITP el art.25 del PLDGC habla de la obligación de la Administración tributaria de informar a solicitud del interesado, sobre los valores de los bienes inmuebles, que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión. Pero igual que habla de los hipotéticos efectos favorables para el contribuyente, esto no impide la posterior comprobación administrativa. Pero como señala FERREIRO LAPATZA, es evidente que no estamos ante una verdadera norma jurídica, puesto que no se sanciona el incumplimiento de la Administración de su deber de informar³.

También podemos hablar de la posición jurídica frente a las actuaciones inspectoras de la valoración. El particular puede impugnar el resultado de la valoración, entre otras causas, por falta de motivación suficiente del valor asignado por la Administración. En este sentido coloca al contribuyente en una situación de indefensión, pero tampoco podemos obligar al administrado que pruebe que los valores dados por la Administración son infundados. Las hipótesis planteadas por el art.70 del RGIT existen diferencias al cuándo y al cómo de la impugnación formulada por el particular⁴.

Para terminar con este epígrafe introducimos el concepto de base imponible, que es cuando cuantificamos y valoramos el hecho imponible. A este importe resultante le aplicaremos el tipo de gravamen según el impuesto a que esté sujeto la operación que estemos realizando. Visto de este modo parece algo sencillo pero se convierte en una labor bastante compleja cuando intentamos obtener el importe exacto de la operación que llevamos a cabo, dado la poca información que tenemos ya que la normativa, a veces, nos da una información bastante dudosa sin llegar a unos términos concretos.

² Ley 1/1998 de 26 de Febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. (vigentes hasta el 1 de Julio de 2004). Fecha de entrada en vigor de la Ley 58/2003, 17 de diciembre, General Tributaria.

³ Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J.: "¿Estatuto del Contribuyente o Estatuto de la Administración Tributaria?" QF, núm. 10, 1997, pg. 13. En igual sentido, FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. "Las actuaciones de la Inspección de los Tributos en materia de comprobación de valores.", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. Vol. III (Estudio). Editorial Aranzadi, SA, Pamplona 1997.

⁴ Real Decreto 1065/2007, de 27 de Julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y el desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Esta revisión vigente desde 1 de Enero de 2013.

Vamos a mostrar de forma resumida la dinámica que se sigue para la obtención de la base imponible y para ello empezaremos por saber que nos dice de ella la normativa vigente. Se recoge en art.10 del Real Decreto Legislativo 1/1993 de 24 de Septiembre del TR LITP y AJD y el Capítulo III del Real Decreto 828/1995, de 29 de Mayo .Reglamento ITP y AJD. En ellos habla e introduce el concepto de “valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda “que es la parte en la que se constituye la base imponible. De este valor se deducirán las cargas de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

Así después de analizar lo que dice la normativa podemos adentrarnos en la jurisprudencia y en la doctrina para buscar soluciones ante la frecuente ocultación del importe real de los actos y contratos y ante la dificultad para la Administración Tributaria de conseguir pruebas directas. La Ley optó por liberar a la Administración Tributaria de esta tarea concibiendo una solución pragmática que consistió en sustituir el precio verdadero y su necesaria búsqueda, por un concepto distinto que fue el valor real o verdadero , que como tal podía ser fijado por la Administración mediante lo que se denominó, ya desde la Ley de 2 de Abril de 1900, reguladora del Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes y luego en los restantes textos legales de dicho impuesto, y del que le sustituyó, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, “comprobación administrativa del valor”, regulada en dichos textos legales e incluso recogida en el artículo 52 de la Ley General Tributaria Pero es evidente que la relación de medios a utilizar en la estimación indirecta de las bases imponibles no es igual a la relación de los medios de valoración del artículo 52 de la LGT⁵.

Por lo tanto después de introducirnos en los conceptos que conlleva la tributación del impuesto, podemos decir de forma resumida que el ITPO nace de las relaciones profesionales o privadas entre particulares o empresas, la acción de ese hecho nos lleva a determinar la base imponible y concretar según la operación que estemos realizando el “valor real “ de los bienes transmitidos o derechos que constituyan o cedan, y que es ahí donde la normativa no está clara y se produce la controversia entre la Administración,

⁵: Sentencia Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 25 de Junio de 1998.

en su ejercicio comprobador y el sujeto pasivo como parte perjudicada por esa falta de motivación de la norma.

2.2.-Cuestiones problemáticas: relación con operaciones sujetas a gravamen.

En este apartado expondremos las operaciones principales sujetas a gravamen y como le afecta la determinación del valor real según su interpretación de la norma, destacando la comprobación de valores por parte de la Administración por encontrarnos con supuestos pocos claros .Veámoslos.

El primer supuesto conflictivo que encontramos es el relacionado con la compraventa de bienes inmuebles. En este tipo de operaciones podemos diferenciar las transmisiones de bienes inmuebles de primera promoción y las de segundas o posteriores transmisiones tanto de fincas urbanas como de fincas rústicas. Todas ellas según la normativa se regulan en el artículo 10.1 del TRLITP Y AJD (RCL 1993,2849), y en ambos como ya hemos señalado anteriormente cuando hablábamos de la base imponible ésta se constituye por el valor real del bien transmitido o del derecho que lo constituya o ceda. Posteriormente el artículo 11 de dicha ley habla de cómo obtener la cuota tributaria y el tipo de gravamen aplicar según la operación que estemos realizando. Para ello se remite a la Ley 21/2001 de 27 de Diciembre por el que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma .(Ley derogada, vigente hasta el 1 de Enero de 2009).

Pero esto supone unos de los problemas tradicionales de los tributos la dificultad de valorar los inmuebles y como consecuencia las operaciones inmobiliarias. Todo ello ha motivado la existencia de una importante bolsa de fraude tributario. Centrándonos en las compraventas de inmuebles el verdadero precio de la operación es sólo conocido por el comprador y el vendedor y ambas partes pueden ponerse de acuerdo en manifestar un precio inferior al real. Ésta conducta implicaría rebajar la cuota por la que se debe tributar por ITP y AJD, IVA, IRPF o IS. Pero el problema radica que los bienes y derechos no tienen una valoración única en nuestro sistema tributario y cada una de las

figuras tributarias puede establecer unas reglas propias de valoración. Por lo tanto la valoración de los inmuebles a efectos de ITP y AJD tienen efectos extensivos en relación con el resto de impuestos del sistema tributario estatal , y al no existir una norma expresa en tal sentido para determinar el valor real se llega a la situación que la valoración de una Administración (estatal) no sea coincidente con la otra (autonómica) Y aunque el valor real no sea tomado como el único valor tiene una importancia en el sistema tributario porque tiende a convertirse en un valor de referencia actuando como un valor mínimo de tributación⁶

En segundo lugar vamos a analizar la determinación del valor real necesario para obtener la base imponible de los préstamos hipotecarios. Éste segundo modelo que en la mayoría de las ocasiones va a la mano de las compraventas inmobiliarias es también unos de los más complejos en su determinación y en su regulación. La normativa la regula en el artículo 15 del TR LITP y 25 del RITP y en ellos se habla de su tributación por el concepto de préstamo, pero es en el artículo 30 apartado 1 del TRLITP cuando habla de los derechos reales de garantía y de la base imponible, que estará constituida por el importe de la obligación o del capital garantizado más las sumas de los intereses.

Tanto los préstamos hipotecarios como las operaciones de Obra Nueva, División Horizontal y Segregación –Agrupación-Agregación son operaciones que están reguladas en la Ley de Impuestos de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados pero en su variante de AJD y la normativa hace mención de ellos y se regulan por el Artículo 31 de dicha ley como operaciones plasmadas en documentos notariales y que en ellos no se producen ningún tipo de transmisión patrimonial. Pero es en el artículo 70 apartados 1 ,2 y 3 del Real Decreto 828-1995 , de 29 de Mayo habla de la determinación del valor real como base imponible como el coste de la obra nueva que se declare, en referencia a la división horizontal el valor real estará compuesto por el coste de la obra nueva como el valor real del terreno y en las operaciones de agrupación, agregación y segregación de fincas, la base imponible estará constituida por el valor de

⁶ MOCHÓN LÓPEZ, L. *El valor de los inmuebles como valor de referencia tributario y su comprobación mediante la referencia al valor catastral como medio de lucha contra el fraude* .Editorial Aranzadi, SA , Pamplona 2008, págs.45 y ss.

las fincas agrupadas, por el de la finca agregada a otra mayor y por el de la finca que se segregue de otra.

Encontramos bastantes artículos que hablan de la idoneidad del valor real de los préstamos hipotecarios y como veremos en el siguiente epígrafe cuando hablemos de comprobación de valores como este valor no es el más idóneo y la Administración hace uso de otros valores más acorde al tráfico económico. Con todo ello encontramos un artículo que sí refleja lo que ocurre en la práctica cuando se firman préstamos hipotecarios aparejados a compraventas y es que su valor real estará formado por el valor de la responsabilidad hipotecaria referida como la cantidad máxima de la que responderá el inmueble en caso de impago integrando así a todos los conceptos que son garantizados mediante hipoteca, esto es, capital prestado, intereses ordinarios, intereses de demora, costas judiciales, etc.⁷. Y encontramos la posición del TSJ de Castilla La Mancha que critica esta práctica habitual que todavía se sigue realizando haciendo mención a las entidades de crédito conceden el préstamo sobre el 100% del valor de adquisición de la vivienda, por el que el importe de la responsabilidad hipotecaria será superior al de adquisición, extremos entre los dos valores que le llevan a concluir que el valor de la responsabilidad hipotecaria no es aceptable ni idóneo para ser considerado como el valor real de la transmisión⁸.

Sobre las críticas del segundo grupo referidos a obras nuevas, división horizontal, agrupación, agregación y segregación el que plantean más problemas, sobre todo en la práctica, es el referido a la declaración de obra nueva porque como señala el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y La Mancha, en sentencia de 20 de abril de 2006 “el valor real de una obra nueva es el coste real y efectivo de la construcción representado por los desembolsos que deben hacerse para la ejecución de la misma según el presupuesto de ejecución material según el Proyecto debidamente visado por el Colegio de Arquitectos sin que puedan incluirse otra serie de gastos indirectos que se incluyen en determinados presupuestos como inseparables para la obtención de la licencia (gastos

⁷ ÁLVAREZ BARBEITO, P., *La comprobación de valores en el ITP sobre la base de las tasaciones hipotecarias :especial referencia a la jurisprudencia más reciente*. Editorial Aranzadi, SA Pamplona.2012

⁸ STS de Castilla La Mancha, de 10 de noviembre de 2006 (JT 2007,40)

generales, beneficio industrial, honorarios facultativos, licencias, etc.). El valor real o de mercado del “coste de la obra “al que se refiere el Reglamento no puede ser otro que el de ejecución material de la obra. Y nada impide que la normativa del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras sirva para interpretar las insuficiencias de la normativa existente en el ITP y AJD en relación con las escrituras de obra nueva como defiende MUÑOZ DEL CASTILLO, JL⁹.

En tercer lugar y último vamos hablar de una operación que en la actualidad se está produciendo de forma habitual que es la adquisición de bienes a través de subasta judicial. Según la norma el valor real de dichas operaciones se regulan en el artículo 10 del TR ITP y AJD. La normativa como en casos anteriores es muy escasa en profundizar sobre el tema, pero también encontramos comentarios al respecto. Señalan que la realidad del valor de una cosa vendrá determinada, mejor que por otros procedimientos, por su oferta al público en un mercado libre , con posibilidad de ofertas varias o pujas, como tiene lugar en las subastas judiciales, por cuyo procedimiento se adquiere el inmueble Este valor de mercado fijado en una licitación pública se puede considerar como el valor real y no procede a una revisión por parte de la Administración, cuestión que veremos en el epígrafe siguiente en la tarea comprobadora de los valores¹⁰.

3.-El valor real como elemento de concreción de la base imponible en el impuesto.

Ante la necesidad de valorar los bienes aparece el concepto de valor real como elemento de determinación económica para el gravamen del impuesto que nos ocupa. En los principales tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, la base imponible es el valor real. La utilización del valor real viene motivada al existir operaciones sin precio determinado como puede ser el caso de las permutas o donaciones que no juegan en un mercado definido ya que son operaciones entre particulares. Por este motivo nace el

⁹ Artículo 102.1 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales de 2004. Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. También MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L. “Comentario al art.30 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: la base imponible y el concepto del valor real “.Editorial Aranzadi, SA Pamplona, Noviembre de 2008.

¹⁰ FENELLÓS PUIGSERVER, V. *Límites a la comprobación de valores tributaria. Adquisición en subasta*, Editorial Aranzadi, SA .Pamplona.1994.

valor real para evitar la elusión impositiva propia de operaciones entre particulares, al declarar un valor por debajo del precio pagado

Ésta necesidad de definir un valor real hizo que el 25 de Junio de 1998 la Sentencia Tribunal Supremo pusiera límites a este tema exponiendo que tanto el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados como las demás modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, ante la frecuente ocultación del importe real de los actos y contratos, y ante la dificultad para la Administración Tributaria de conseguir pruebas directas, la Ley optó por liberar a la Administración Tributaria de esta tarea, concibiendo una solución pragmática que consistió en sustituir el precio verdadero y su necesaria búsqueda, por un concepto distinto que fue el valor real o verdadero.

3.1.-Problemas relacionados con el valor real: el valor real como concepto jurídico indeterminado.

Atendiendo a la necesaria relación que debe existir entre el medio de comprobación utilizado y el tributo al que se refiere el valor comprobado, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia hace referencia al art.57.3 de la Ley General Tributaria en el que dispone que “las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalado en el apartado 1”. También hace una remisión a la normativa reguladora del ITP y AJD, concretamente al art.10 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD, de donde se desprende que la base imponible del tributo vendrá determinada por el “valor real del bien transmitido”. Así pues, y de acuerdo con el carácter del ITP como tributo auto-liquidable, ese debe ser el valor consignado por los sujetos pasivos del impuesto en su base imponible y el valor al que debe aspirar la Administración en los casos en los que decida comprobar el valor declarado por los contribuyentes. El TC, en Sentencia 194/2000 (RTC 2000,194), decía que el “valor real” “es una magnitud indeterminada en tanto que ni determina qué debe entenderse como valor real, ni especifica los parámetros que deben emplear en todo caso los sujetos pasivos del ITP para determinarlo, razón por la cual las discrepancias en relación con la valoración de bienes y derechos no sólo son lógicas y razonables, sino incluso frecuentes”

Así y de esta manera podemos encontrar el término valor rodeado de adjetivos diferentes tales como “real “, “declarado “, “comprobado “, “fiscal “o de “mercado “, no siempre fáciles de concretar. Lo cierto es que la interpretación de la expresión “valor real” y su posterior comprobación debe implicar a la Administración la obligación de acreditar que dicho valor real se corresponde con el que finalmente ella considerará correcto¹¹.

Según la Sentencia Tribunal Supremo de 1 de Diciembre de 1993; “en las transmisiones patrimoniales onerosas donde exista precio, éste debe equivaler al valor real del bien transmitido, y el valor comprobado ha de referirse al precio de mercado que le corresponda” (es lo que se llama Teoría intermedia del valor). La determinación de lo que se entiende por valor real nos conduce a otro concepto: el “valor comprobado”. La misma Sentencia TS lo define como “aquél asignado por la Administración a través de sus medios de conocimiento y experiencia”.

3.2.-Comprobación de valores como mecanismo de intervención de la Administración.

En éste último epígrafe y con él terminaríamos el desarrollo del presente trabajo, vamos hablar de la tarea comprobadora de la Administración Tributaria para acercar su labor al conocimiento verdadero de lo que hemos estado denominando como “valor real de las operaciones”. También profundizaremos en la falta de motivación que en ocasiones por una mala regulación de la legislación o por vacíos legales lleve a la Administración a este punto. Y por efecto al sujeto pasivo en una situación de indefensión al no poder argumentar las decisiones de la Administración y los medios utilizados por ésta. Y terminaremos con el afán recaudatorio de la Administración en su tarea comprobadora de valores.

Empezamos por exponer la regulación normativa en la tarea de comprobación de valores por la cual interviene la Administración Tributaria. Para ello se rige según la

¹¹ ÁLVAREZ BARBEITO, P. “*La comprobación de valores en el ITP sobre la base de las tasaciones hipotecarias : especial referencia a la jurisprudencia más reciente* “, Editorial Aranzadi SA, Pamplona 2012.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y ésta nos lleva hasta el artículo 57. En su apartado 1 nos detalla que la Administración Tributaria en su tarea de comprobación de valores tiene como objetivo la obtención del valor de las rentas de los productos y bienes de las obligaciones tributarias por varios medios. Lo más destacado y lo que nos interesa en el presente trabajo son los “Precios Medios de Mercado”. La estimación por referencia de valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal que consiste en la aplicación de coeficientes multiplicadores, que tratándose de bienes inmuebles nos llevará hasta el Catastro Inmobiliario designando de ésta forma el llamado “Valor Catastral “. Otro medio utilizado será el recogido por el dictamen de los peritos de la Administración que nos asignará el “Valor pericial”. El “Valor Hipotecario” o “Valor de Tasación” nos lo asignará la tasación de fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria. Otro medio de comprobación sería el valor asignado en otras operaciones patrimoniales, “valor de comparación”. En su apartado 3 dice que son las normas de cada tributo las que regularán la aplicación de los medios de comprobación señaladas en el apartado 1 de este artículo.

Por tanto, una importante medida con la que cuenta la Administración para luchar contra el fraude fiscal en el sector inmobiliario es la facultad de no aceptar como válidos los valores declarados por las partes. Y ante la indefinición del concepto del valor real que no tiene por qué coincidir con el precio, ni siquiera en casos en que éste es tasado, se ha considerado correcta su equiparación al valor de mercado. Es decir, por valor real se viene entendiendo valor de mercado.

Ésta es una cuestión que suscita una gran conflictividad que viene motivada por el carácter indeterminado de los valores que la normativa tributaria recoge y que deben ser aplicados por el propio contribuyente y además contrastado por la Administración Tributaria mediante la actividad de comprobación de valores .Además resulta que tanto las resoluciones de los Tribunales Económico –Administrativos como las sentencias de lo Contencioso-Administrativo han determinado , en numerosos casos , las anulaciones de las actuaciones de comprobación administrativa .Y esta conflictividad ha motivado que se busquen mecanismos objetivos de valoración¹².

¹² GARCÍA MARTINEZ ,J”El valor tributario :Su determinación objetiva y convencional “op.cit.,pgs.23 yss

De los medios previstos en la legislación antes mencionada los más utilizados han sido el de dictamen de peritos de la Administración y los precios medios de mercado. Pues estos dos medios fueron utilizados conjuntamente, ya que los peritos de la Administración solían remitirse a unos estudios de mercado, en los que se determinaban unos precios medios. Sin embargo, el éxito de estas comprobaciones fue escaso, ya que los tribunales solían anular las valoraciones por falta de motivación. Igualmente se pronuncia el Tribunal Superior , entre otras , en las Sentencias de 25 de octubre de 1995(RJ 1995,7485) en el que señala que las “valoraciones practicadas por la Administración, además de ser emitidas por funcionario idóneo para ello, deben ser fundadas, lo que equivale a expresar los criterios ,elementos de juicio o datos tenidos en cuenta para determinar el valor a que se llegue, pues en otro caso, se produce una situación de indefensión para el sujeto pasivo que carece de medios para combatirla”. Y es ésta situación la que ha motivado los cambios normativos La más significativa es la que recoge en el art.57.1.b) al matizarse que “dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes .Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia será el Catastro Inmobiliario”. Pues bien, todos estos problemas son los que han motivado a las Comunidades Autónomas a buscar medios alternativos de comprobación como la aplicación del “valor catastral “y que finalmente, ha sido introducido en la LGT mediante la Ley 36/2006 ,29 de Noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Se trata de un medio de comprobación que reduce la conflictividad. Y puede decirse que la introducción del medio de comprobación consistente en la aplicación de coeficientes al valor catastral no persigue realmente luchar con el fraude fiscal. Tiene unas finalidades distintas como aumentar la recaudación, mediante el establecimiento de valores mínimos, simplificar la gestión tributaria y como hemos indicado anteriormente reducir la conflictividad, al limitar las posibilidades de que los recursos planteados por los obligados prosperen¹³.

¹³ MONCHÓN LÓPEZ, L. ”*El valor real de los inmuebles como valor de referencia tributario y su comprobación mediante la referencia al valor catastral como medio de lucha contra el fraude* “.Editorial Aranzandi, SA,Pamplona.2008

Por último expondremos unos supuestos en los que no cabe la comprobación de valores por parte de la Administración. Queremos centrarnos en que si la Administración puede en todo caso comprobar los valores declarados o si existe algún límite a esta facultad. Unos de los casos que encontramos de gran interés por su repercusión en la actualidad, sobre si se pueden comprobar el valor de un bien adquirido en subasta judicial o administrativa. Inicialmente el contribuyente que satisface un precio en un procedimiento inspirado en los principios de concurrencia y publicidad, nada oculta a la Administración transmitente y el valor que se paga es el valor real del bien. Por lo tanto resulta absurdo que a posteriori la Administración después de haber adjudicado el bien por un valor alcanzado tras varias ofertas al alza, fijara otro superior y distinto. Y a estos efectos, es indudable que la realidad del valor de una cosa vendrá determinada, mejor que por otros procedimientos, por su oferta al público en un mercado libre, con posibilidad de ofertas varias o pujas a la llana, como tiene lugar en las subastas judiciales. Consideramos que en este tipo de adquisiciones rodeadas de publicidad y transparencia, el ámbito objetivo de la comprobación es inexistente¹⁴

¹⁴ FENELLÓS PUIGSERVER, V. "Límites a la comprobación de valores tributarios. Adquisición en subasta." Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 1994.

4.- CONCLUSIONES

PRIMERA.- Cuando hablamos de Impuestos de Transmisiones Patrimoniales siempre nos referimos a operaciones inter-vivos realizadas entre particulares es decir que no las realiza empresarios en el ejercicio de su actividad empresarial , pero este carácter empresarial o profesional de la operación se ve desde el punto de vista del transmitente y no del comprador, de tal modo que una venta realizada por un particular a un empresario estaría sujeta a ITPO y la realizada por un empresario o profesional lo estaría a IVA.

SEGUNDO.-La actividad comprobación de valores presenta una naturaleza peculiar ya que ,por una parte , participa del carácter instructor de la potestad inspectora de comprobación e investigación, pero , por otro lado, también puede demostrar una importante dosis de autonomía funcional.

TERCERA.- Las atribuciones cedidas a las Administraciones Públicas en garantía de una mejor gestión en la tributación de los Impuestos de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados no resulta eficiente en la tarea de determinación del valor real, objeto de la base imponible del impuesto.

CUARTA.- La legislación vigente respecto a los ITP y AJD no deja claro los aspectos que regulan las operaciones de transmisión y su procedimiento e inscripción registral ..

QUINTA.-Existen lagunas en la tarea comprobadora de la Administración Pública por falta de motivación.

SEXTA.-Los valores estipulados por la norma suelen ser conceptos jurídicos indeterminados que cuando se llevan a la práctica puede provocar que el resultado de la comprobación de valores no sea ajustado a Derecho, debido a la inexistencia, insuficiencia, o inadecuación de los medios técnicos empleados por la Administración Tributaria.

SEPTIMA.-En la situación legislativa vigente para los tributos que gravan el tráfico patrimonial civil, la determinación por parte de la Administración tributaria del valor real se materializa no en la investigación del precio realmente satisfecho en la transmisión, sino, más bien, en la búsqueda de un hipotético valor que sea el más ajustado a la regla predeterminada por las normas del respectivo tributo.

OCTAVA.-Conveniencia de homogenizar el contenido de las actuaciones inspectoras para todos los tributos del sistema, para garantizar los flujos económicos entre los diferentes contribuyentes.

5.- BIBLIOGRAFÍA

- 1.-FENELLÓS PUIGCERVER, V. "*Límites a la comprobación de valores tributarios .Adquisición de subasta.*" Editorial Aranzadi, SA.Pamplona.1994.
- 2.-FERNÁNDEZ LÓPEZ, RI. "*Las actuaciones de la Inspección de los Tributos en materia de comprobación de valores*".Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 1997.
- 3.-CALVO VÉRGEZ, J. "*El expediente de comprobación de valores en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados: aspectos sustantivos y procedimentales a la luz de la vieja y la nueva Ley General Tributaria*". Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2004.
- 4.-CALVO VÉRGEZ, J. "*La constitución y transmisión de derechos en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados: Cuestiones conflictivas planteadas a la luz de los distintos supuestos*". Editorial Aranzadi, SA. Pamplona 2004.
- 5.-BONET SANCHEZ, M P. "*De nuevo sobre la motivación de la comprobación de valores :su suficiencia cuando se aplican precios medios de mercado como medio de valoración*". Editorial Aranzadi, SA, Pamplona.2006.
- 6.-CALVO VÉRGEZ, J. "*La necesaria delimitación IVA-TPO en los supuestos de transmisiones realizadas a través de subastas públicas y transmisiones de la totalidad de un Patrimonio Empresarial; Cuestiones conflictivas.*" Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2006.
- 7.-HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J M. "*Comentarios al art.57 de la Ley General Tributaria .BIB 2008/3394*"Editorial Aranzadi, SA, Abril de 2008.
- 8.-MUÑOZ DEL CASTILLO, JL. "*Comentario al art.30 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: la base imponible y el concepto de valor real*". Estudios y comentarios Legislativos (Civitas). Editorial Aranzadi, SA. Noviembre de 2008.
- 9.-MONCHÓN LÓPE, L. "*El valor real de los inmuebles como valor de referencia tributario y su comprobación mediante la referencia al valor catastral como medio de lucha contra el fraude*". Editorial Aranzadi, SA, Pamplona.2008.

10.-ÁLVAREZ BARBEITO, P. "*La comprobación de valores en el ITP sobre la base de las tasaciones hipotecarias: especial referencia a la jurisprudencia más reciente*". Editorial Aranzadi. Pamplona.2012.

6.-ANEXO: JURISPRUDENCIA.

- 1.-Sentencia núm. 361/1992 de 17 julio. Tribunal Superior de Justicia de Extremadura (Sala de lo Contencioso-Administrativo).
- 2.-Sentencia de 13 de abril 1993. Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Sala de lo Contencioso-Administrativo).
- 3.-Sentencia núm.174/1993 de 15 de abril. Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Sala de lo Contencioso-Administrativo).
- 4.-Sentencia núm. 539/1993 de 18 de noviembre. Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª).
- 5.-Sentencia de 8 julio 1994. Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Sala de lo Contencioso-Administrativo).
- 6.-Sentencia núm. 608/1995 de 22 noviembre. Tribunal Superior de Justicia de Murcia (Sala de lo Contencioso- Administrativo).
- 7.-Sentencia núm. 70/1996 de 18 enero. Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª).
- 8.-Sentencia núm. 106/1997 de 11 de Febrero. Tribunal Superior de Justicia de Asturias (Sala de lo Contencioso-Administrativo).
- 9.-Sentencia núm.463/2000 de 7 de Abril. Tribunal Superior de Justicia de Islas Canarias, Las Palmas.(Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Única)
- 10.-Sentencia de 8 de junio 2002.Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª).
- 11.-Sentencia núm.1033/2010 de 18 de Octubre. Tribunal Superior de Justicia de C. Valenciana (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª).
- 12.-Sentencia núm.170/2011 de 30 de marzo. Tribunal Superior de Justicia de Aragón (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª).
- 13.-Sentencia núm. 140/2012 de 17 de Febrero. Tribunal Superior de Justicia de Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª)
- 14.-Sentencia núm.152/2013 de 13 de Febrero. Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sala de lo contencioso-Administrativo, Sección 1ª).

15.-Sentencia núm. 349/2013 de 24 de Abril. Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª).