



UNIVERSITAT
POLITÈCNICA
DE VALÈNCIA



UNIVERSITAT POLITÈCNICA DE VALÈNCIA

Facultad de Administración y Dirección de Empresas

LA COMPROBACIÓN DE VALORES EN LA LEY 11/2021,
DE 9 DE JULIO, DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y
LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

Trabajo Fin de Grado

Grado en Gestión y Administración Pública

AUTOR/A: Butura , Bianca Ludmila

Tutor/a: Hernández Guijarro, Fernando

CURSO ACADÉMICO: 2021/2022



UNIVERSITAT
POLITÈCNICA
DE VALÈNCIA



TRABAJO FIN DE GRADO

LA COMPROBACIÓN DE VALORES EN LA LEY 11/2021, DE 9 DE JULIO, DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

Autor/es

Bianca Ludmila Butura

Director/es

Fernando Hernández Guijarro

Grado en Gestión y Administración Pública
Curso 2021/2022
Valencia

RESUMEN

El procedimiento de comprobación de valores en materia de ITPAJD, potestad genérica de la Administración Tributaria, ha resultado ser, a lo largo de los años, muy problemático.

En un contexto en el que la Administración Tributaria se ve en la necesidad de garantizar una recaudación con la que hacer frente al gasto público, y a su vez unos Tribunales que amparan firmemente los derechos de los contribuyentes y una valoración individualizada a cada bien objeto de comprobación, la determinación de la base imponible de este tributo se convierte en protagonista de numerosos litigios.

Así se aprueba la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, que introduce el valor de referencia, un valor objetivo que pretende reducir notablemente mencionados litigios y facilitar el cálculo de la base imponible del ITPAJD.

El objetivo de este trabajo es realizar un estudio exhaustivo para determinar si el valor de referencia resulta efectivo y adecuado a Derecho a la hora de determinar el valor de los bienes inmuebles en una transmisión sujeta a ITPAJD, de conformidad con la capacidad económica del contribuyente.

Para ello, mediante el método bibliográfico y analítico, se estudiará el marco normativo correspondiente a la materia; la jurisprudencia disponible; los dictámenes del Consejo de Estado emitidos frente al anteproyecto de ley y aquellos artículos científicos que resultan de interés.

Dado que la motivación y la prueba en la comprobación de valores resulta esencial a la hora de garantizar los derechos de los contribuyentes, en su caso, se realizará una propuesta de *lege ferenda* que pueda garantizar cabalmente las garantías jurídicas de los contribuyentes de conformidad con la Constitución Española.

PALABRAS CLAVE

- Catastro
- Comprobación de valor
- Inmueble
- ITPAJD
- Ley General Tributaria
- Liquidación tributaria
- Métodos de comprobación
- Motivación
- Tasación pericial
- Valor de referencia
- Valor real

ÍNDICE

GLOSARIO DE ABREVIATURAS	6
CAPÍTULO 1: INTRODUCCIÓN	7
1.1 Introducción	7
1.2 Objeto del trabajo	8
1.3 Objetivos del trabajo	8
1.4 Relación con las asignaturas de la titulación	9
CAPÍTULO 2: MARCO NORMATIVO	10
CAPÍTULO 3: METODOLOGÍA	11
CAPÍTULO 4: FUNDAMENTOS	13
4.1 El concepto de valor	13
4.2 La comprobación de valores.....	15
4.3 La motivación en las liquidaciones tributarias.....	18
4.4 La prueba en la comprobación de valores.....	19
CAPÍTULO 5: JURISPRUDENCIA.....	20
5.1 La falta de motivación por omisión de prueba	20
5.2 La motivación por referencia a valores catastrales	22
5.3 El reconocimiento del inmueble por perito de la Administración Pública	25
CAPÍTULO 6: EL VALOR DE REFERENCIA DE LA LEY DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL.....	27
6.1 Concepto y utilidad práctica a fin de determinar el valor real.....	27
6.2 Impugnación del valor de referencia	31
CAPÍTULO 7: CRÍTICA AL VALOR DE REFERENCIA.....	32
7.1 Carga de prueba	34
7.2 Capacidad económica de los contribuyentes	35
7.3 Proporcionalidad.....	37
7.4 La AP al servicio de los ciudadanos.....	38
CAPÍTULO 8: CONCLUSIONES Y PROPUESTA DE LEGE FERENDA	39
ANEXOS.....	42
ANEXO I: Ejemplo práctico de un bien inmueble: valor catastral, valor de mercado y valor de referencia	42
ANEXO II: Objetivos de Desarrollo Sostenible	44
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	46
LEGISLACIÓN.....	48
REFERENCIA JURISPRUDENCIAL	49

GLOSARIO DE ABREVIATURAS

- AP: Administración Pública
- CCAA: Comunidades Autónomas
- CE: Constitución Española
- DGT: Dirección General de Tributos
- IBI: Impuesto de Bienes Inmuebles
- IP: Impuesto sobre el Patrimonio
- IRPF: Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas
- IS: Impuesto de Sociedades
- ITPAJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
- IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido
- LITPAJD: 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.
- LGT: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
- ODS: Objetivos de Desarrollo Sostenible
- STS: Sentencia del Tribunal Supremo
- STSJ: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
- TC: Tribunal Constitucional
- TEAC: Tribunal Económico – Administrativo Central
- TEAR: Tribunal Económico – Administrativo Regional
- TS: Tribunal Supremo
- UE: Unión Europea

CAPÍTULO 1: INTRODUCCIÓN

1.1 Introducción

La aprobación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal no ha dejado, desde luego, a nadie indiferente. La Ley incorpora numerosas novedades, pero destaca la aprobación del valor de referencia, que determinará la base imponible del ITPAJD.

Una de las potestades genéricas de la Administración Tributaria es la de comprobación de valores, cuya finalidad es la de determinar el valor real del bien objeto de tributación, en base siempre al valor declarado previamente por los obligados tributarios. Dado que el valor real constituye la base imponible del ITPAJD, la importancia de su correcta determinación es indiscutible.

El procedimiento de comprobación de valores se aplica, principalmente, en el ITPAJD, además de ser el que mayor discordancia provoca. Según la última memoria estadística del ejercicio 2018 publicada por el Ministerio de Hacienda, la recaudación por ITPAJD alcanzó los 9.235,6 millones de euros. Sin embargo, los ingresos fiscales totales de España alcanzaron los 242.197 millones de euros. Esto supone que el ITPAJD representa tan solo un 3,8% de la recaudación total. La problemática se encuentra en que, de un total de 200.562 reclamaciones entradas en los tribunales económico – administrativos, las correspondientes a materia de ITPAJD son, ni más ni menos, que 22.345 reclamaciones, lo que corresponde a un 11,14% del total¹.

La dificultad en la gestión del ITPAJD es evidente, y la determinación de la base imponible suponía, hasta ahora, grandes inconvenientes para la Administración Tributaria. Sin embargo, el problema no acaba aquí. El ITPAJD es un impuesto cedido a las CCAA, por lo que su recaudación va destinada a las arcas autonómicas. Por otro lado, dada la marcada descentralización de España, y según establece la CE, existe una serie de competencias asumibles por las CCAA, como son la Sanidad y la Educación, por lo que es de especial importancia garantizar un nivel de ingresos con los que se pueda hacer

¹ Ministerio de Hacienda. (2021). *Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español 2008–2018*.

frente a tal gasto, en un contexto en el que el envejecimiento de la población española es cada vez más arraigado.

Desde la perspectiva judicial, la jurisprudencia ha sido unánime al determinar que los métodos de comprobación de valores generalistas no son los más adecuados, exigiendo siempre una motivación individualizada a cada bien inmueble, en base al principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos establecido en el art. 9.3 de la CE.

En tales circunstancias, se incorpora el valor de referencia, vigente desde el 1 de enero de 2022, un valor objetivo determinado a partir de un análisis de los precios de todas las compraventas de inmuebles realizadas ante fedatario público en el ejercicio vigente. Este Trabajo de Fin de Grado tiene como objetivo principal estudiar la incorporación del valor de referencia en contraste con el contexto jurídico existente hasta el momento.

1.2 Objeto del trabajo

La finalidad de este trabajo es analizar el valor de referencia introducido por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, como nuevo método de determinación de la base imponible del ITPAJD, en vista de la jurisprudencia existente y el contexto en el que se incorpora.

1.3 Objetivos del trabajo

Como objetivos específicos del mismo, en el Trabajo de Fin de Grado se plantean una serie de cuestiones, que a medida que se desarrolle el trabajo se irán resolviendo:

- Objetivo específico 1: Determinar los métodos de valoración anteriores al valor de referencia y su funcionalidad en la práctica

- Objetivo específico 2: Comprobar si la Ley 11/2021 se ajusta a lo dispuesto por la jurisprudencia anterior a su aprobación en materia de motivación en las liquidaciones tributarias.
- Objetivo específico 3: Comprobar si el valor de referencia de la Ley 11/2021 se ajusta a lo dispuesto por la normativa vigente en materia de garantías jurídicas de los contribuyentes.
- Objetivo específico 5: Realizar propuestas de mejora en materia de motivación en las liquidaciones tributarias y el valor de referencia.

1.4 Relación con las asignaturas de la titulación

- Derecho Administrativo, Estructuras Administrativas y Gestión Jurídico Administrativa: estas asignaturas permiten entender los elementos conceptuales del procedimiento administrativo español, la estructura organizativa de los entes públicos y sus correspondientes regímenes jurídicos, así como las consecuencias jurídicas derivadas de las relaciones que se establecen entre los distintos entes y, sobretodo, las garantías de los ciudadanos que surgen de la actividad de estas.
- Derecho Constitucional Español: Permite ahondar en el conocimiento del marco constitucional español, conocer la estructura y contenido de la Constitución Española y, de nuevo, los derechos y garantías de los ciudadanos.
- Economía de la Unión Europea: La asignatura traslada el conocimiento de las bases sobre las que se funda la UE, y su aplicación a España. Se hace hincapié a la Agenda 2030 y ayuda a comprender la estructura e importancia de los ODS.
- Economía del Sector Público: Permite conocer a fondo la estructura de los ingresos y el gasto público y el contexto económico en el que se encuentra actualmente España.
- Gestión tributaria: Esta asignatura permite conocer a fondo las funciones recaudatorias de la Administración Pública. Resulta de especial relevancia para este trabajo, dada su profundización en los impuestos, los procedimientos tributarios y las vías de revisión.
- Metodología del TFG: La asignatura ayuda a encaminar el TFG y da a conocer los distintos apartados que debe contener el mismo, así como los criterios de evaluación seguidos.

CAPÍTULO 2: MARCO NORMATIVO

El ámbito normativo en el que se enmarca el trabajo es el siguiente:

El análisis se centra en la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, mediante la cuál se regulan las medidas en contra de la elusión fiscal y que modifica hasta 19 leyes, entre ellas la Ley General Tributaria y aquellas relativas a los tributos principales (IRPF, IVA, IS, ITPAJD, etc.).

Con la entrada en vigor de dicha Ley, se introducen una gran variedad de medidas, sin embargo, el trabajo centra su atención en la motivación y prueba en la comprobación de valores, así como los valores de referencia. Tanto en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se introducen los valores de referencia, previstos en la normativa correspondiente al catastro inmobiliario en la fecha de devengo del impuesto. Dichos valores de referencia sustituyen al valor real o de mercado, usado hasta el momento.

Será de aplicación al estudio de los valores de referencia y su efectividad, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como la normativa correspondiente a los impuestos mencionados anteriormente:

- 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.

Adicionalmente, se determinará si lo establecido en la Ley 11/2021 cumple con los principios constitucionales. Concretamente se analizará el contenido de la Ley en relación, principalmente, con los Artículos 24 y 31 de la Constitución Española.

Finalmente, se empleará la jurisprudencia existente en materia de motivación en las liquidaciones tributarias procedente del Tribunal Supremo, así como el TEAC y el TEAR.

CAPÍTULO 3: METODOLOGÍA

La metodología que se va a usar para la correcta realización del TFG será a través del método bibliográfico, respecto a la comprobación de valores y la liquidación previa a la promulgación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016. No obstante, este método, tiene una importante base jurisprudencial respecto a lo establecido por el Tribunal Supremo, así como las diferentes aclaraciones dadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) o las dadas por el Tribunal Económico-administrativo Regional (TEAR).

Las preguntas mas importantes que se deben realizar en este apartado con el fin de marcar unas pautas determinadas, para establecer un propósito claro, son las siguientes:

¿Qué propuesta se establece?, ¿Cómo se orienta y con que objetivo?, ¿Qué puede provocar, en base al momento de aplicación?

En base a lo expuesto, la elaboración del TFG se divide en las siguientes etapas:

1. Acotar el área objeto de estudio, definiendo concretamente cuales de las novedades introducidas por la Ley 11/2021 serán estudiadas: La comprobación de valores.
2. Definir el objetivo del trabajo: Determinar si el valor de referencia que introduce la Ley 11/2021 realmente es efectivo, tomando como referencia el método empleado previo a la aprobación de la ley citada, así como la jurisprudencia.
3. Realizar el estudio, recogiendo información y seleccionado la más destacada, de las fuentes primarias que apliquen a esta materia:
 - a. Constitución Española
 - b. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

- c. 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

Así como de las fuentes secundarias que resulten relevantes:

- a. Artículos de revistas
 - b. Opiniones de la doctrina
 - c. Las decisiones judiciales de los tribunales – jurisprudencia
4. La propuesta es la crítica a los valores de referencia propuestos en la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, así como una propuesta de mejora de estos. De esta manera, y previo análisis de los principales impuestos establecidos en España, sobre el establecimiento de los valores para el cálculo de la liquidación de cada impuesto, se comparará al criterio de valoración introducido por la Ley 11/2021, con el objetivo de determinar si la valoración que en la actualidad se utiliza refleja de manera fiel y real el valor de los inmuebles.
5. Una vez recabada y analizada toda la información, se detallarán las conclusiones obtenidas, indicando su relevancia en relación con los objetivos definidos en el trabajo. A tenor de lo expuesto, se realizará una propuesta de mejora en base a la jurisprudencia encontrada, las conclusiones obtenidas y teniendo en cuenta el método anterior empleado para la valoración de los inmuebles.

Puesto que se trata de una ley aprobada recientemente y sabiendo que sus medidas empezarán a aplicarse en enero de 2022, es posible que resulte un impedimento para la determinación y el estudio de su efectividad en la práctica.

CAPÍTULO 4: FUNDAMENTOS

4.1 El concepto de valor

No es posible encontrar una definición de valor en la normativa tributaria. Sin embargo, algunos autores la han establecido, siguiendo las directrices, aunque inciertas, establecidas por la misma.

PEÑUELAS I REIXACH² establece que los bienes no tienen un valor único, sino que depende de las cualidades que se hayan empleado para su determinación y *“basta con cambiar las cualidades y capacidades que influyen en el valor de los bienes para que el valor cambie”*.

Junto con las cualidades individuales de cada bien, el tiempo también interfiere en la determinación del valor. El citado autor establece que *“el valor es una cualidad que se referencia a un tiempo y a un lugar geográfico. El acuerdo social sobre cuál es la equivalencia en dinero del bien varía según la sociedad en la que nos encontremos. Por este motivo, el valor depende no sólo de las cualidades y capacidades que se elijan en cada caso para establecer el valor de los bienes, sino también del tiempo y el lugar respecto a los que se establece dicho valor. Estos factores muchas veces no se mencionan en las definiciones legales ni en las jurisprudenciales”*.

Así con estas características, el autor realiza una definición acotada del valor de un bien:

“Cantidad de dinero a la que equivale en un momento y lugar determinados en función de unas determinadas cualidades o capacidades del mismo”.

Aunque se pueden encontrar un gran número de definiciones, todas ellas distintas, la que este autor realiza recoge bastante bien todas las implicaciones que conlleva. Esta definición, y tal y como el autor expone es simplemente un punto de partida, y aunque las

² PEÑUELAS I REIXACH, L. I. (2005). *Valor de mercado y obras de arte – Análisis fiscal e interdisciplinario*. MARCIAL PONS.

leyes hacen constante referencia al valor y dada su importancia, sobretodo en el ámbito que confiere a este Trabajo, no determinan de forma clara y precisa una definición.

En esta definición se puede observar claramente, en materia de ITPAJD, la importancia de tener en cuenta las características de los bienes inmuebles objeto de avalúo, como son el estado de conservación y antigüedad del inmueble, ubicación, circunstancias urbanísticas concurrentes y demás que puedan interferir en la determinación de su valor real.

Mencionado el concepto de valor real, destaca que la normativa tampoco se exprese y defina el mismo. De hecho, Pérez, J. (2022) subraya esta situación indicando que *“el valor real era tan incierto como [...] se daba la paradoja de que para unas comunidades autónomas el valor real de los inmuebles era un importe equivalente al doble del valor catastral de los mismos, [...], en otras tantas eran unos valores que se listaban sin determinar en detalle su configuración, etc.”*³

El valor real de un inmueble no equivale al valor de mercado, que surge de la aplicación de la ley de la oferta y la demanda, ni al valor catastral del mismo, determinado mediante una valoración del inmueble según características como la ubicación y los metros cuadrados.

El valor real de un inmueble surge, tal y como aclaran los autores Ferrando Corell, Ferrando Ortiz, J. y Ferrando Ortiz, A. ⁴ del *“estudio de todo aquello que lo singulariza (...) va más allá de lo puramente circunstancial, preferimos encontrarnos en la esencia de las cualidades del bien fuera de toda situación coyuntural provocadora de vaivenes que tienen su origen y, por tanto, su tratamiento en hechos habitualmente no imputables al bien inmueble, sino a comportamientos del propio mercado”*.

En este sentido, en materia del ITPAJD, es primordial conocer la diferencia entre los tres valores mencionados (real, de mercado y catastral), pues existen posiciones variadas que defienden la equiparación del valor real con el valor de mercado y catastral,

³ Pérez, J. (2022, 17 marzo). *Nace el valor de referencia: cambios e implicaciones*. KPMG Tendencias. <https://www.tendencias.kpmg.es/2022/03/valor-referencia-quien-es-quien/>

⁴ F Corell, F. J. V. (2017). *El inmueble: significantes de su valor*. ACE: Architecture, City and Environment.

aunque como se verá más adelante, la jurisprudencia es clara y afirma que el valor real se debe determinar teniendo en cuenta todas las características que hacen que un bien inmueble sea singular e incomparable.

4.2 La comprobación de valores

Según el artículo 50.1 de la LGT, la base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible. El ITPAJD, grava, entre otros, las transmisiones onerosas por actos *inter vivos*. Con el fin de determinar el valor real en una transmisión, los valores de los bienes declarados por los contribuyentes, en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, podrán ser comprobados por la Administración Tributaria. Dicho procedimiento se denomina comprobación de valores.

La comprobación de valores puede constituirse como la única finalidad de un procedimiento de gestión tributaria y es regulado por los artículos 134 y 135 de la LGT y arts. 157 a 162 de RGA.

Por otro lado, el artículo 54 LGT establece que *“El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria [...]”*. En el mismo se enumeran los medios que tiene la Administración para llevar a cabo la comprobación de valores, exceptuando aquellos casos en los que el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la Administración Tributaria, y con remisión a cualquier otro medio específico que se encuentre detallado en la Ley de cada tributo:

- “[...] a) Capitalización o imputación de rendimientos [...].*
- b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal. [...] Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.*
- c) Precios medios en el mercado.*
- d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.*

- e) *Dictamen de peritos de la Administración.*
- f) *Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.*
- g) *Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas [...].*
- h) *Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.*
- i) *Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo”*

No obstante, esta enumeración de medios se realiza de forma genérica, y no se establece ninguna clase de jerarquía ni se especifica qué medios han de usarse en cada caso. Por ello, según apuntan los autores Queralt, J. M., Serrano, C. L., López, J. M. T., & Ollero, G. C. (2020), se da una “*situación de discrecionalidad administrativa para acudir a unos u otros*”⁵, según considere respecto a los elementos a valorar, salvo que exista normativa específica a cada tributo. En cualquier caso, siempre se debe detallar que medio ha sido el aplicado, los criterios y se deberá motivar el valor al que se ha llegado (art. 134.3 LGT).

Fases del procedimiento de comprobación de valores

La LGT dedica el artículo 135 a la práctica de la comprobación de valores, que consta de las siguientes fases:

a. Inicio:

El procedimiento de comprobación se inicia de oficio por la Administración, mediante comunicación de la Administración o notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración, siempre y cuando se cuente con los datos suficientes. La Administración tributaria notificará a los obligados tributarios las actuaciones que precisen de su colaboración.

⁵ Queralt, J. M., Serrano, C. L., López, J. M. T., & Ollero, G. C. (2020). *Curso de derecho financiero y tributario*. Tecnos.

b. Tramitación:

La Administración Tributaria, para poder realizar una comprobación *in situ*, dispone de las facultades de entrada y reconocimiento de fincas, locales y demás bienes sujetos a tributación o que constituyan hechos imposables (art. 142.2 LGT y 172 RGAT). Ello supone que, al tratarse de bienes individualizados, no es posible realizar una valoración basada meramente en fuentes documentales, sino que resulta indispensable el reconocimiento por un perito. No obstante, cuando se trate de un domicilio constitucionalmente protegido, el obligado tributario deberá otorgar un consentimiento o la Administración deberá obtener una autorización judicial, debidamente motivada, para poder llevar a cabo el reconocimiento por perito (art. 113 LGT).

En caso de que el valor determinado por la Administración Tributaria difiriera al declarado por el obligado tributario, esta comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada y el plazo de alegaciones.

c. Resolución:

Una vez finalizado el plazo de alegaciones, la Administración notificará la regularización correspondiente junto con la valoración (liquidación) en un plazo máximo de 6 meses, desde la notificación del acuerdo de inicio. Los obligados tributarios no podrán interponer recurso o reclamación independiente, pero sí podrán promover la tasación pericial contradictoria contra el acto de regularización.

En interpretación de lo establecido anteriormente y en cumplimiento de la debida motivación de la propuesta de valoración, la individualización de la valoración de los elementos patrimoniales, a efectos de determinar la deuda tributaria, resulta imprescindible. La cuestión a debate en este trabajo se encuentra en determinar si el método propuesto en la Ley 11/2021 se ajusta a las exigencias para determinar el valor real de los inmuebles, y sobretodo en la importancia de la valoración pericial. Para su mejor comprensión, es indispensable hablar de la motivación en las liquidaciones tributarias y la prueba en la comprobación de valores.

4.3 La motivación en las liquidaciones tributarias

Algunos actos administrativos, como es el caso de los expedientes de comprobación de valores del ITPAJD, precisan de la práctica de unos trámites concretos, como el de realizar un informe pericial en el que se determine el valor real del bien, por lo que la motivación en esta clase de acto administrativo es esencial. Corresponde a la Administración Tributaria aportar todas aquellas evidencias que justifiquen de manera razonable dicho acto de revisión, que además como mencionado anteriormente, se inicia de oficio.

El artículo 103.1 de la CE establece que *“La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”*. La motivación en las actuaciones administrativas viene regulada en la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las AAPP (LPAC), en el artículo 35, que recoge los actos que deberán ser motivados, entre ellos *“[...] b) Los actos que resuelvan procedimientos de revisión de oficio de disposiciones o actos administrativos, recursos administrativos y procedimientos de arbitraje y los que declaren su inadmisión [...]”*. Por ello, la motivación en las liquidaciones tributarias resulta imprescindible.

El deber de la Administración Tributaria de motivar sus actos administrativos viene ligado a dos fines. Por un lado, la motivación resulta una obligación de cara a la Administración Tributaria y garantiza que existen unos fundamentos y unas razones que han llevado a dictar el acto administrativo y que, por lo tanto, no existe arbitrariedad por su parte, actuando debidamente dentro de los márgenes establecidos por la ley y el Derecho y siguiendo con la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos que indica el artículo 9.3 de la CE.

Por otro lado, la motivación se constituye también como un derecho subjetivo público del interesado, dado que le permite conocer en detalle las razones que fundamentan el acto administrativo, y hace posible el ejercicio de los recursos que correspondan en cada caso. La falta de motivación suficiente en las liquidaciones tributarias puede resultar en una situación de indefensión del contribuyente, contraria a lo

establecido en el artículo 24 de la CE, “1. Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión. 2. Asimismo, todos tienen derecho [...] a ser informados de la acusación formulada contra ellos, [...], a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa [...]”. Esto supone un vicio grave por parte de la AP competente y la consecuente anulación del acto.

Finalmente, desde el punto de vista de los tribunales, la motivación en las liquidaciones tributarias da información a los órganos competentes para resolver los recursos interpuestos.

4.4 La prueba en la comprobación de valores

Como ya se ha visto, la Administración tiene la potestad de comprobar el valor de los bienes declarados por los contribuyentes, exceptuando aquellos casos en los que el obligado tributario haya declarado utilizando los valores publicados por la Administración Tributaria.

En el artículo 105 de la LGT, se establece expresamente que, en materia tributaria, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Dado que es a la Administración a quién le corresponde la determinación de los hechos que acrediten la obligación tributaria, la carga de la prueba en la comprobación de valores recae también sobre la misma.

Los contribuyentes gozan de la presunción de certeza en las autoliquidaciones, tal y como establece el artículo 107 de la LGT “[...] 2. Los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho” y el art. 108 LGT. Por lo tanto, las autoliquidaciones solo pueden ser modificadas mediante la prueba en contrario, presentada por la Administración Tributaria.

Por otro lado, la AP goza de la presunción de legalidad en el ámbito tributario (art. 39.1 LPAC), lo que hace efectivo el acto, hasta que no sea anulado por la autoridad competente. La presunción de validez supone que la carga de impugnación recae sobre quien cuestiona la validez del acto, en este caso el contribuyente. Cuando las actuaciones inspectoras realizadas estén suficientemente motivadas, le corresponderá al contribuyente usar la tasación pericial contradictoria para probar lo contrario a la valoración realizada por la Administración Tributaria. El uso de la tasación pericial contradictoria es potestativo, por lo que se le permite al obligado tributario emplear cualquier método de prueba admitido en Derecho para este fin.

CAPÍTULO 5: JURISPRUDENCIA

La jurisprudencia, se compone de aquellas decisiones tomadas por los Tribunales mediante la interpretación de la normativa vigente, estableciendo de esta forma una doctrina vinculante para todos aquellos órganos inferiores, siempre y cuando no sean derogadas por el propio Tribunal Supremo. La jurisprudencia, se defiende entonces como un pilar fundamental a la hora de evitar arbitrariedades y establece precedentes que sirven de fundamento para el futuro desarrollo de la doctrina. Por ello, para poder entender mejor y ser conocedores del contexto en el que se aprueba la Ley 11/2021, es imperativo hablar de la jurisprudencia en esta materia.

5.1 La falta de motivación por omisión de prueba

La falta de motivación en la comprobación de valores es uno de los motivos más recurrentes por los que dichas liquidaciones se impugnan en vía contencioso – administrativa. El fin último de la motivación en las liquidaciones tributarias practicadas por la Administración Tributaria es el de evitar una situación de indefensión del contribuyente por lo que se han de justificar debidamente los criterios específicos empleados para la valoración y la concreción del valor real del bien inmueble. Esta exigencia legal supone una protección del contribuyente frente a las posibles

arbitrariedades de la Administración Tributaria, en línea con la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

Como ya mencionado, desde el punto de vista de los Tribunales, resulta también indispensable la correcta motivación pues es también un mecanismo que posibilita a los mismos valorar si un acto es válido o no.

La STC 23/1987 expone que *“una decisión judicial que fuese arbitraria, irrazonada e irrazonable no estaría fundada en Derecho y, en consecuencia y de acuerdo con reiterada doctrina de este Tribunal, vulneraría el derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el art. 24.1 de la Constitución”*.

El derecho a la tutela judicial efectiva viene reconocido en el artículo 24.1 CE y expone que *“Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión”*. En el mismo se reconoce el derecho a toda persona a recurrir a la actividad de los poderes judiciales, en defensa de sus intereses legítimos. En el mismo se incluye también la obligación de cara a las resoluciones judiciales y el deber de motivarlas correctamente. Es por ello que el deber de la Administración Tributaria de motivar las liquidaciones practicadas se constituye como una de las bases fundamentales de los principios garantistas de nuestro Estado de Derecho.

Tal y como se afirma en la STS 163/2016 *“la carga de la prueba no tiene por finalidad establecer mandatos que determinen quién debe probar o cómo deben probarse ciertos hechos, sino establecer las consecuencias de la falta de prueba suficiente de los hechos relevantes”*.

Ello se ve reflejado, entre otras, en la STSJ 88/2003, en la que se afirma, dada la carga probatoria de la Administración Tributaria, que *“cuando no se justifiquen los hechos y elementos adicionales de la comprobación la actuación administrativa sea nula”*.

5.2 La motivación por referencia a valores catastrales

La LGT establece el artículo 57.1 los métodos admitidos a derecho que la Administración Tributaria puede llevar a cabo durante el ejercicio de comprobación de valores. Entre ellos se encuentra, en el apartado b del mencionado artículo, la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal aplicado por la Administración.

Por otro lado, para que una valoración se ajuste a lo indicado por la normativa actualmente vigente, la correcta motivación en la misma es esencial. En el apartado anterior aparecen detallados algunos casos en los que las valoraciones realizadas por la Administración Tributaria han sido declaradas nulas por falta de motivación y omisión de prueba, pero, no obstante, cabe la posibilidad de que la motivación presentada por la misma sea incorrecta o insuficiente. Es, en su mayor parte, el caso de las valoraciones en las que se referencia a valores catastrales.

Esto se puede ver en la STSJ núm. 386/2001 cuyo recurso fue interpuesto en el año 1996, por lo que ya desde años atrás se formó una base fundada que se ha ido repitiendo en sentencias posteriores.

En la sentencia mencionada, tras interponer el contribuyente el correspondiente recurso contencioso-administrativo, el TSJ de Aragón lo estimó, quedando anulada la liquidación practicada por la Administración Tributaria, y por tanto la comprobación de valores practicada. Entre otras, el recurso se fundamentó en la falta de la correcta motivación del Acuerdo de Comprobación de Valores y la insuficiente fundamentación del informe realizado por la Administración en el ejercicio de la comprobación de valores a efectos de ITP y AJD.

Tal y como se fundamenta en la misma sentencia, apoyándose en la jurisprudencia ya existente en ese momento, *“En todo caso, la valoración debe efectuarse de forma motivada por funcionario idóneo (SSTS de 18-6-1991 [RJ 1991, 4890] , 8-1-1992, 22-12-1993 [RJ 1993, 10061] , 26-2-1994 [RJ 1994, 1403] 23-2-1996 [RJ 1996, 6270, 12-5-1997 [RJ 1997, 4803] y 25-4-1998 [RJ 1998, 3931] entre otras) que examine directamente la finca transmitida, teniendo en cuenta el estado de conservación y*

antigüedad del inmueble, ubicación, circunstancias urbanísticas concurrentes, con expresión de todos los criterios tenidos en cuenta y demás circunstancias que puedan tener influencia actual o futura en el valor, ya que en otro caso se produciría una situación de indefensión para el sujeto pasivo al privarle de medios para combatirla”.

Aunque en este caso si que se realizó informe por el Arquitecto Técnico a servicio de la Hacienda Pública, el valor determinado finalmente fue fijado con relación a la parcela contigua a la parcela objeto de comprobación, por lo que no se realizó íntegramente una comprobación individualizada, sujeta a las características particulares de la misma.

En la STSJ 87/2003 en la que también se estima el recurso contencioso – administrativo interpuesto ante el TSJ de Extremadura, y se anula la liquidación realizada por la Administración Tributaria, debido a que en la valoración se remitía al valor catastral del bien inmueble comprobado, pero no se especificaron las cifras empleadas, por lo que la misma sentencia cita *“causa indefensión al sujeto pasivo tal y como ha señalado esta Sala en otras sentencias, la base imponible del ITPAJD es el valor real (art. 10 del R.D. legislativo 1/93) distinto del valor catastral, de ahí que este segundo no sea una motivación válida de aumento de base imponible, por lo que en el caso de referencia además de una real falta de motivación , concurra que la motivación no es adecuada”*.

Por lo mencionado, es inequívoco afirmar que la referencia a valores catastrales como método de comprobación del valor real de bienes inmuebles, a efectos del cálculo de la base imponible del ITPAJD, no resulta ser el método más acertado, dada su generalización y falta de individualización al bien inmueble concreto objeto de comprobación, salvo aquellos casos en los que este método se complete con una comprobación individualizada del bien inmueble sometido a avalúo.

La necesidad de una correcta motivación no se ve cumplida por la justificación de una simple discordancia entre lo declarado por los contribuyentes y unos valores establecidos de manera general.

Por otro lado, como ya expuesto en capítulos anteriores, la carga de la prueba recae en este caso sobre la Administración Pública, ya que los contribuyentes no están

legalmente obligados a justificar los valores declarados, sino que es la Administración la que debe, en todo caso, motivar esta disconformidad de valores. Esto se debe a la presunción de certeza de los contribuyentes establecida en el artículo 108 de la LGT.

En la misma línea, cabe destacar que el Tribunal Supremo, en análisis de varios recursos de la Junta de Castilla – La Mancha, establece como doctrina la inadecuación de la referencia al valor catastral para la determinación de la base imponible del ITPAJD.

Una de las sentencias valoradas es la STS 110/2021, cuyo recurso contencioso – administrativo fue interpuesto ante el TSJ de Aragón, en la que la parte codemandada sostiene que el informe está debidamente motivado alegando que *“las circunstancias relevantes a efectos de su valoración se obtienen de los datos catastrales, urbanísticos y registrales, así como de la cartografía e información gráfica disponible”, concluyendo que, al no tratarse de un bien singular, considera que no procede el reconocimiento personal del inmueble”*.

Uno de los fines por los que la Sala admitió el recurso fue el interés casacional para formar jurisprudencia en este ámbito. Entre sus objetivos se encuentra el de determinar en qué supuestos está justificado, y no supone una indefensión del contribuyente por falta de motivación, que no se realice una visita por perito de la Administración Tributaria. Además, se declara doctrina, en las comprobaciones de valores de inmuebles, que ha de realizarse, como regla general, inspección personal del bien para garantizar la individualización de la valoración *“siendo válida su ausencia -se afirma- cuando la misma no comporta una carencia en la motivación de la comprobación de valores, debiendo constar en el expediente los motivos del perito de la Administración sobre su innecesaridad y los datos contrastados que los justifiquen”*.

En cuanto a lo mencionado sobre la indefensión del contribuyente, la misma sentencia hace referencia a la sentencia de 29 de marzo de 2012, pronunciada en el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 34/2010, que razona del siguiente modo: *“la motivación de la liquidación posterior, ha de contener los elementos, datos, razonamientos y, en definitiva, justificaciones necesarias, para que los interesados puedan conocer las razones del valor resultante que va a configurar la base imponible del impuesto, de tal modo que tengan la posibilidad de contravenirlos, poner en duda su*

exactitud o validez tanto respecto a las premisas sobre las que se parte, el método utilizado, como respecto al resultado obtenido. Lo contrario limitaría el derecho de defensa de los interesados, pues solamente cuando pueden conocer la existencia de la inexactitud de la valoración administrativa, pueden oponerse a la misma y articular los medios para combatirla". Por ello, la debida motivación y los informes periciales no suponen más que una garantía tributaria para el contribuyente, que puede, conociendo los fundamentos técnicos y fácticos, aceptarlos o rechazarlos si los considera equívocos.

En la misma línea, se añade que "*obligar al contribuyente a acudir a la referida tasación pericial, de costoso e incierto resultado, para discutir la comprobación de valores, cuando ni siquiera se conocen las razones de la valoración propuesta por la Hacienda, colocaría a los ciudadanos en una evidente situación de indefensión frente a posibles arbitrariedades o errores de los peritos de la Administración*". Por ello, la Sala determina, de nuevo, que solo se pueden considerar correctamente motivados aquellos dictámenes cuando se haya realizado la visita pericial correspondiente para la comprobación del valor real del bien inmueble.

5.3 El reconocimiento del inmueble por perito de la Administración Pública

En línea a lo expuesto hasta ahora, la jurisprudencia es clara y establece que, aunque se admitan a derecho diversos métodos, ya mencionados y enumerados en el art. 57 de la LGT, el que garantiza una comprobación de valores individualizada y correctamente motivada y ajustada a derecho es el reconocimiento del inmueble por perito de la Administración Pública.

Aunque en los dos apartados anteriores se hacen constantes alusiones a la necesidad del reconocimiento por perito del inmueble, se dedica este apartado exclusivamente a ello.

Ya el TS estableció doctrina sobre la necesidad de visita al inmueble para la determinación del valor real del mismo. Cabe mencionar de nuevo la STS 110/2021, en la que el Tribunal reitera dicha doctrina y ratifica la necesidad de visita *in situ* por perito.

Se establece que solo excepcionalmente y cuando se justifique debidamente, se podrá prescindir de mencionado trámite.

La STS 4607/1989 recalca la relevancia de la comprobación de valores individualizada, teniendo en cuenta las características singulares de cada inmueble, estableciendo que *“frente al derecho de la Administración a comprobar, debe de reconocerse la garantía del ciudadano de admitirla o de impugnarla, para cuya aceptación o repulsa es necesario conocer los datos que el Perito de la Administración tuvo en cuenta para valorar. [...] Es preciso conocer si se tuvieron en cuenta circunstancias tales como antigüedad del inmueble, sistema de construcción y estado de conservación, aparte de otras muchas circunstancias que no es preciso enumerar, pero que son precisas en toda valoración”*.

Así, la STS 1591/2014 establece que *“no puede entenderse cumplida dicha obligación – de motivación – impuesta por el art. 134 de la LGT si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o sólo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven para cualquier bien. Por el contrario, la comprobación de valores debe ser individualizada”*.

En la misma línea, la STSJ 811/2004 de Castilla y León, es clara exponiendo que *“Todo informe pericial (y los tributarios también) que han de servir de base a la comprobación de valores, deben ser: 1. Fundados [...] 2. Fundamentación que también es una garantía tributaria ineludible; 3. [...] Debe ser individualizada. 4. Debe ser notificada al contribuyente. [...] Sin examen personal por el perito de los bienes a valorar, sin duda no cabe entender correctamente realizado el procedimiento de peritación. Es subsiguiente a este examen la adecuada motivación de su dictamen”*. En la misma se establece que las menciones genéricas a la situación, calidad y edad del bien inmueble no son suficientes.

Finalmente, esta necesidad de reconocimiento de inmueble por perito de la Administración tributaria ha sido reconocida en el art. 160.2 RD 1067/2007 que establece que *“en el dictamen de peritos, será necesario el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no*

puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas”.

CAPÍTULO 6: EL VALOR DE REFERENCIA DE LA LEY DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

La Ley 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, o Ley antifraude, entró en vigor el pasado 11 de octubre de 2021. Introduce un gran número de cambios en el ámbito fiscal con el objetivo de disminuir la elusión fiscal. Entre ellos se incluyen algunas modificaciones en lo que respecta al ITPAJD, mediante las cuáles se modifica la base imponible de este impuesto y se sustituye el valor real de los bienes declarados por un valor, el valor de referencia, tal y como en la misma Ley se cita *“se modifica la base imponible del impuesto, sustituyendo el valor real por valor, concepto que se equipara al valor de mercado”*.

6.1 Concepto y utilidad práctica a fin de determinar el valor real

La incorporación del valor de referencia se justifica debido al gran número de litigios que ha ocasionado anteriormente la determinación del valor real, debido a las incorrecciones realizadas y se determina que, como ya venía diciendo la doctrina jurisprudencial, la determinación del valor real mediante los valores catastrales, índices y coeficientes, todos métodos detallados en el artículo 54 de la LGT, no son los más acertados, debido a que los bienes objeto de valoración precisan de una comprobación individualizada. Es por ello por lo que la misma doctrina establecía la necesidad de comprobaciones *in situ*, mediante perito de la Administración Pública. Sin embargo, y tal y como la misma Ley menciona en su preámbulo, este método *“dificulta en gran medida la facultad comprobadora de la Administración Tributaria”*.

En el artículo sexto se modifica el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, quedando, en lo referente al valor de referencia, de la siguiente forma:

“2. En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.

No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos son superiores a su valor de referencia, se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado.”

Por lo tanto, en interpretación del artículo mencionado, el valor de referencia se constituye como la base imponible del ITPADJ y lo determina la Dirección General del Catastro, mediante un análisis de los precios de las transmisiones de bienes inmuebles, realizadas ante fedatario público. Este valor se determinará cada año, en todos los municipios y se publicará en la Sede Electrónica del Catastro.

Cabe hacer un apunte sobre la diferencia del valor de referencia con el valor catastral. El segundo se actualiza con las Leyes de Presupuestos Generales del Estado (base imponible del IBI) y no se publica. El valor catastral no interfiere en el ITP-AJD.

En la misma ley, se adapta la normativa de la Dirección General del Catastro, con relación al valor de referencia, para asegurar su rigor, precisión y seguridad jurídica. En este sentido, la Ley 11/2021 establece en su artículo decimocuarto que la descripción catastral de los bienes inmuebles debe comprender sus “*características físicas, económicas y jurídicas, incluyendo la localización, referencia catastral, superficie uso y destino, la clase de cultivo o aprovechamiento, la calidad de las construcciones, la representación gráfica, el valor de referencia, el valor y el titular catastrales*”. Por lo que la ley incluye el valor de referencia como una de las características económicas que deben figurar en la descripción catastral de los bienes inmuebles.

¿Cómo se calcula el valor de referencia?

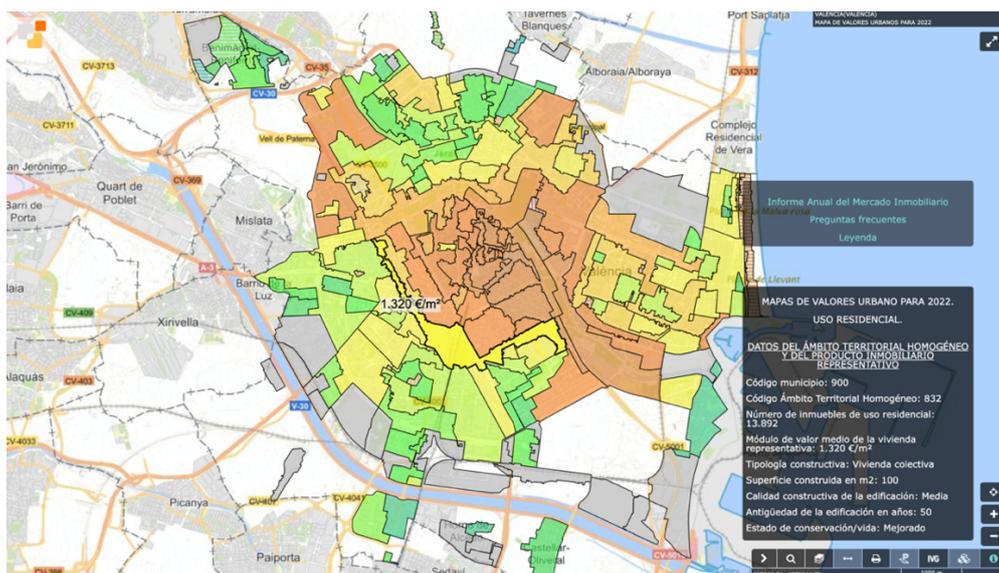
Para la determinación del valor de referencia, se aplicarán módulos de valor medio, basados en los precios de las transmisiones de bienes inmuebles, realizadas como mencionado arriba ante notario o inscritas en el Registro de la Propiedad.

Para que el valor de referencia no sea, en ningún caso, superior al valor de mercado, se aplicarán unos factores de minoración, aprobados y establecidos por Orden Ministerial. La función principal de los factores de minoración es la de absorber las fluctuaciones que puede sufrir el mercado durante el ejercicio vigente, garantizando que el valor de referencia sea en efecto siempre menor al valor de mercado. Se aplicarán en el cálculo individualizado del impuesto.

Los módulos de valor medio, a su vez, se asignarán a bienes inmuebles representativos, divididos por zonas que se denominarán ámbitos territoriales homogéneos de valoración. Estos módulos de valor medio se realizarán en forma de mapa de valores y en él se determinará tanto el valor de referencia, las características de los bienes inmuebles representativos y la delimitación de las zonas del territorio, como mostrado en la Figura 1.

Figura 1

Mapa de valores urbanos para 2022



Nota. Valencia, por la Dirección General del Catastro, 2022, Sede Electrónica (sedecatastro.gob.es).

En la Figura 1 se puede ver, a modo de ejemplo, el mapa de valores para bienes inmuebles urbanos del municipio de Valencia, para el año 2022. En el se ve, como mencionado la delimitación de los ámbitos territoriales de valoración y en el cuadro de la derecha, aparecen las características del inmueble tomado como referencia para la zona seleccionada y el valor medio en euros por metro cuadrado de construcción.

Para la determinación del valor de referencia de un bien inmueble urbano concreto, la Dirección General del Catastro lo determinará a partir del módulo de valor medio aplicable en el ámbito territorial homogéneo de valoración en el que se encuentre ubicado el mismo, en conjunto con la normativa de valoración catastral mediante la cual se considerarán también otras características como pueden ser la antigüedad y el estado de conservación en el que se encuentra el inmueble. Todo ello con el fin de individualizar el valor de referencia a las características concretas de cada bien inmueble, se aplicarán coeficientes y reglas de cálculo, determinados en las resoluciones anuales aprobadas por la Dirección General del Catastro (previo trámite de audiencia colectiva) y publicadas en su sede electrónica.

¿Cómo tributar por un inmueble sin valor de referencia?

En algunos casos, puede darse la inexistencia de valor de referencia a una fecha determinada, por causas jurídico-técnicas:

- Que no exista valor de referencia para algunos tipos de inmuebles incluidos dentro del ámbito de aplicación.
- Cuando se presente cualquier circunstancia de carácter técnico prevista en la resolución de la Dirección General del Catastro.

Esta circunstancia no tendrá en ningún caso efectos jurídicos o fiscales. En los casos previstos en los que no exista valor de referencia, el contribuyente está obligado a declarar el valor de mercado, con posibilidad de que la Administración competente, si procediera, inicie un procedimiento de comprobación de valores.

6.2 Impugnación del valor de referencia

La impugnación del valor de referencia solo cabe cuando este tenga efectos fiscales, es decir, cuando el valor de referencia sea base imponible del ITP-AJD, tal y como se prevé en la Ley 11/2021, en su artículo sexto:

“3. El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración Tributaria o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

“Cuando los obligados tributarios consideren que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación impugnando dicho valor de referencia.”

Tanto si los contribuyentes solicitan una rectificación de la autoliquidación cuando consideren que el valor de referencia perjudica sus intereses legítimos, como en la interposición del recurso de reposición contra la liquidación, la Dirección General del Catastro emitirá un informe preceptivo y vinculante que corrija, si procede, el valor de referencia, siempre que lo solicite la Administración Tributaria junto con las pruebas aportadas por los contribuyentes, tal y como viene establecido por la Ley 11/2021 en el artículo sexto. Del mismo modo, se emitirá también informe preceptivo cuando, previa solicitud por parte de la Administración Tributaria, se interpongan reclamaciones de carácter económico-administrativas. Estos informes deberán estar debidamente motivados, tanto si ratifican como si corrigen el valor de referencia, mediante los módulos de valor medio, los factores de minoración y cualquier otro elemento imprescindible para la determinación del valor de referencia.

CAPÍTULO 7: CRÍTICA AL VALOR DE REFERENCIA

Tal y como ya ha sido mencionado anteriormente, el valor de referencia nace en un contexto de incertidumbre a la hora de determinar el valor real de los bienes inmuebles y su finalidad última es la de reducir toda esta controversia que se ha generado a lo largo de los años. Sin embargo, a pesar de la intención de que el valor de referencia se determine en sintonía con el valor de mercado de los inmuebles, resulta probable que, al contrario de lo que pretendían los legisladores, la litigiosidad en los tribunales contencioso – administrativos aumente. Tal y como los autores Cuyás, D., Ordeig, M. (2022) mencionan, esto ya se ha podido ver en lo que llevamos de año “[...]la realidad es que la aplicación del nuevo «valor de referencia» en el ejercicio 2022 está creando situaciones conflictivas en la tributación del ITPAJD y en el ISD”⁶.

Hay que tener en cuenta que, el valor catastral (base imponible del IBI, IP, etc.), al igual que el valor de referencia, no puede superar el valor de mercado. Por ello, para evitar que esto suceda, se aplica un coeficiente de minoración de 0,5, fijado por la Orden de 14 de octubre de 1998 sobre aprobación del módulo de valor M y del coeficiente RM. Aún así, aplicando este coeficiente, existen supuestos en los que el valor catastral sigue siendo superior al valor de mercado.

Dicho esto, el valor de referencia cuenta también con un coeficiente de minoración: un 0,9. Tan solo un 10% inferior al valor de mercado de los bienes inmuebles. Este valor, de nuevo es el que servirá de base imponible para el ITPAJD, entre otros impuestos. En vista a esto, se puede anticipar que se van a dar un gran número de supuestos en los que el valor de referencia será mayor que el valor de mercado. Con el siguiente ejemplo, esta situación se explica mejor:

En una compraventa de un inmueble, las dos partes pactan un precio de 200.000 €. Este importe será el valor real de la compraventa. Sin embargo, el Catastro determina que el valor de mercado de este inmueble se sitúa en 250.000 €. Aplicando el factor de minoración de 0,9 sobre este, el valor de referencia quedaría en 225.000 €. Por lo tanto, el contribuyente debería tributar sobre este valor.

⁶ Cuyás, D., Ordeig, M. (2022) *El nuevo y controvertido valor de referencia*. Cuatrecasas. <https://www.cuatrecasas.com/es/spain/articulo/el-nuevo-y-controvertido-valor-de-referencia>

¿Qué pasaría si se aplicara un factor de minoración más marcado?

En la misma compraventa, y cuyo valor de mercado establecido por el catastro fuera también de 250.000 €, si el factor de minoración se fijara en 0,75, el valor de referencia resultante sería de 187.500 €.

En este caso, al ser el importe de la compraventa mayor que el valor de referencia, el contribuyente debería tributar por el valor pactado, 200.000 €. De esta forma, se asegura un importe mínimo de tributación, y en caso de superarse este valor, se tributaría por el mayor de los dos.

Al tener que declarar el mayor de los dos, el legislador se asegura una recaudación mínima. En el mismo Informe emitido por el Consejo de Estado sobre el anteproyecto Ley antifraude, lo indican claramente *“La objetivación del sistema de valoración pretendida conduce a priorizar el valor de referencia, sin que la afirmación de que el valor declarado por el contribuyente es expresivo de mayor capacidad económica justifique la alteración de ese carácter preferente (y solo para el supuesto de que sea superior)”*⁷.

La intención de reducir el fraude fiscal en este caso tampoco parece que tenga cabida. Tal y como afirma HERNÁNDEZ GUIJARRO, F (2021) *“en el panorama actual en el que, entre otras cuestiones, existe un control de Hacienda de los movimientos bancarios y del pago en efectivo no parece que la economía sea un terreno sembrado para el fraude fiscal. La situación actual dista mucho de los datos de economía sumergida del siglo pasado”*⁸. Por lo que lejos de simplificar el procedimiento tributario y luchar contra el fraude fiscal, el valor de referencia se convierte más bien en protagonista de un nuevo contexto controversial.

Junto con lo mencionado, existen diversas cuestiones que nos hacen dudar sobre la idoneidad del valor de referencia, expuestas a continuación desde cuatro puntos de vista:

⁷Dictamen del Consejo de estado sobre “Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las directivas (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio” (BOE núm. 279, de 15 de julio de 2020).

⁸ Hernández Guijarro, F. (2021, 9 mayo). *La prueba y la motivación en la doctrina del Tribunal Supremo ante la reforma del “Valor de referencia”*. Revista Quincena Fiscal.

7.1 Carga de prueba

Conforme lo mencionado hasta el momento, y en conocimiento de la situación en la que se encontraba la Administración Pública, dada la complejidad de la determinación del valor real de los inmuebles, es cierto que, con el valor de referencia el legislador ha aligerado de esta carga a las administraciones tributarias autonómicas, a pesar de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, liberándolas de tener que llevar a cabo comprobaciones de valores en los casos en los que los contribuyentes habían declarado unos valores inferiores al valor de mercado.

Por contra, ya en la STC 194/2000 se declaraba la nulidad del art. 14.7 del ITPAJD, por ser contrario a los artículos 24, 25 y 31 de la CE. En el artículo mencionado, el tribunal concluyó que se establecía una presunción *iuris et de iure* de defraudación. F. HERNÁNDEZ afirma que *“aunque la reforma actual dista de las consecuencias jurídicas de la comprobación del valor por parte de la Administración, lo bien cierto es que parece que ambos planteamientos están inspirados sobre la misma “presunción de defraudación””*⁹, depositando mediante este procedimiento la carga de la prueba en el contribuyente. Cuando surjan discrepancias entre el valor declarado y el valor de referencia, se tributará por el valor de referencia establecido por el Catastro (sin perjuicio de la posibilidad de solicitar posteriormente una rectificación). En otras palabras, la base imponible del ITPAJD pasará a ser el valor de referencia, sin tener en cuenta aspectos característicos de cada inmueble, y sin necesidad por parte de la AP de justificar este aumento de la base imponible del impuesto, ya que, según establecido por el Ministerio de Hacienda y Función Pública, los *“mapas de valores, con vocación de publicidad, deben servir a su motivación”*¹⁰.

La jurisprudencia, como se ha visto en capítulos anteriores, amparaba en todo momento los derechos del contribuyente, abogando por la obligación de la administración de realizar tasaciones *in situ* y denunciando la ineficacia de las tasaciones que empleaban coeficientes de multiplicación sobre valores catastrales, entre otras.

⁹ Hernández Guijarro, F. (2021, 9 mayo). *La prueba y la motivación*.

¹⁰ Ministerio de Hacienda y Función Pública. (2021). *Circular 04.01/2021, de 9 de septiembre, sobre el Valor de Referencia de los Bienes Inmuebles*.

En todo caso, la carga de la prueba recaía sobre la Administración Pública, quién debía motivar suficiente y correctamente la valoración que realizara, distinta de la autoliquidación realizada por los contribuyentes, aportando todas aquellas pruebas que fueran necesarias.

Ahora, si el valor pactado (de mercado) en una transmisión patrimonial es considerado inferior al valor de referencia, es el contribuyente el que debe solicitar una rectificación y aportar todas las pruebas necesarias para fundamentarla. Es decir, en los casos en los que exista una disconformidad por parte del contribuyente en cuanto al valor de referencia, es el mismo el que deberá contratar a un tasador / perito para poder iniciar el procedimiento de impugnación del valor de referencia, circunstancia que además hará al contribuyente incurrir en gastos adicionales mientras espera a una resolución definitiva, durante un plazo largo de tiempo y sin ninguna garantía de ser admitida. Ello, según coinciden varios autores como González Villarreal, M. (2021) “*produce una lamentable situación de desmejora de la posición del contribuyente*”¹¹. Por consiguiente, muchos renunciarán a este procedimiento, dado que no les resultará rentable.

En pocas palabras, se llevarán a cabo tributaciones injustas que quedarán impunes ante la Administración Pública.

7.2 Capacidad económica de los contribuyentes

El valor de mercado, aunque es un término introducido por la normativa en materia tributaria, resulta ambiguo, pues se define en el art. 10 RDL 1/1993, de 24 de septiembre como “*el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas*”. En consecuencia, se entiende que el precio pactado entre las partes lo ha sido con arreglo al estado del mercado. Por otro lado, el valor de mercado no puede, en ningún caso ser estable, sino que más bien resulta dinámico y se ajusta a las particularidades de cada bien inmueble, característica inextrapolable al valor de

¹¹ González Villarreal, M. (noviembre 2021). *La nueva Ley Antifraude: luces y sombras bajo el paradigma de la prevención y lucha contra el fraude fiscal*. El Notario del Siglo XXI. <https://www.elnotario.es/practica-juridica/10924-la-nueva-ley-antifraude-luces-y-sombras-bajo-el-paradigma-de-la-prevencion-y-lucha-contr-el-fraude-fiscal>

referencia, que se actualiza anualmente, y se fija con carácter general a los inmuebles por zonas delimitadas.

En los casos en los que el valor de referencia sea superior, incluso cuando el contribuyente esté dispuesto a iniciar el procedimiento de impugnación, deberá pagar igualmente el impuesto, presentando la autoliquidación, para evitar los cargos por demora, y posteriormente proceder con la impugnación y la solicitud de devolución de los ingresos indebidos, aportando pruebas sólidas y poniendo de manifiesto posibles errores cometidos por el Catastro.

Este sistema objetivo, un sistema que obliga a los contribuyentes a pagar primero, por imperativo legal, y a recurrir después, vulnera los derechos de los contribuyentes, derechos, que han sido amparados a lo largo de los años de manera reiterada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo y resulta totalmente contrario el artículo 31 CE, que establece que *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad [...]”*.

Esto mismo se cuestionan diversos autores. Hernández Guijarro, F (2021) considera que *“Si el mandato constitucional de gravar la capacidad económica implica que el legislador debe buscarla allí donde ésta se encuentre, establecer presunciones tributarias que permitan someter a gravamen valores superiores a los declarados por los contribuyentes de forma masiva y prácticamente automática, no parece que sea el mejor camino hacia un sistema tributario justo basado en la capacidad económica, la seguridad jurídica, el principio de proporcionalidad ni la buena fe”*¹².

Este sistema sin duda provocará que muchos contribuyentes acaben tributando por un valor mucho superior a su capacidad económica (puesta de manifiesto en la determinación del valor durante la transacción) cuestión que, desde luego, no tiene cabida en un sistema tributario justo, y que vulnera el principio de capacidad económica.

¹² Hernández Guijarro, F. (2021, 9 mayo). *La prueba y la motivación*.

7.3 Proporcionalidad

Junto con el artículo 31 de la CE, el art. 3 de la LGT es un precepto clarificador del deber de los entes tributarios. Ambos describen con claridad los principios de la ordenación del sistema tributario.

El artículo 3.2 LGT expone que *“La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios”*. La proporcionalidad, cuyo significado, apelando a su sentido natural, representa conformidad a cosas relacionadas entre sí. Esta conformidad debe establecerse atendiendo a la carga tributaria soportada, por un lado, y a los elementos objetivos, por el otro, siendo estos la capacidad económica del contribuyente, la situación anterior del mismo tributo y la doctrina y jurisprudencia en su materia, entre otros, según el autor González, M. A. F. (2000) que define la proporcionalidad en materia tributaria como *“la simetría o conformidad cuantitativa entre la carga tributaria y el sujeto y objeto de ella”*¹³. Por ende, el principio de proporcionalidad en materia tributaria implica que la carga tributaria soportada por los contribuyentes, sobre su capacidad económica, puesta de manifiesto a través de las transmisiones patrimoniales, debe ser adecuada y razonable.

¿Resulta por lo tanto proporcional tributar por un valor superior al pactado, establecido de manera generalizada, sin tener en cuenta los aspectos característicos que determinan la capacidad económica del contribuyente?

Mediante el valor de referencia no se tiene en cuenta el dinamismo del mercado, ni el estado de conservación del bien inmueble, entre otras cosas. Esta falta de proporción conlleva un sacrificio por parte de los contribuyentes afectados de los derechos garantizados por la misma CE y amparados reiteradamente por la normativa vigente y por la doctrina en esta materia. Especialmente, teniendo en cuenta la obligatoriedad de los

¹³ González, M. A. F. (2000). *Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria*. Revista Chilena de Derecho, pp. 357-371.

contribuyentes de tener que presentar la autoliquidación sin tener una resolución expresa de la reclamación de rectificación del valor de referencia aplicado.

7.4 La AP al servicio de los ciudadanos

Es indispensable, según el autor GARCÍA MARTÍN, J (2021) “*tener presente el interés de los ciudadanos como referencia obligada y permanente de la actuación funcional, situando al ciudadano de forma explícita como centro y beneficiario de la gestión pública*”¹⁴. En este sentido, en el art. 103 CE se expresa que la Administración está plenamente sometida al servicio objetivo de los intereses generales. Esta disposición viene regulada en la LPAC que establece, en línea con lo expuesto por la CE, que las AAPP deben otorgar “*mayor garantía de los derechos de los ciudadanos frente a la potestad de autotutela de la Administración*”.

Continuando con ello, en materia tributaria, el artículo 34 de la LGT, se refiere a los derechos y garantías de los obligados tributarios, estableciendo el “*derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa*”.

Poner al alcance de los contribuyentes orientaciones de unos valores que resultan admisibles, de referencia, clasificando los inmuebles por zonas en las que se encuentran ubicados, cuyo objetivo sea el de facilitar la presentación de autoliquidaciones por parte de los contribuyentes es una práctica totalmente sana. Sin embargo, con este nuevo sistema de valoración, no parece que se simplifique el procedimiento de cara a los contribuyentes y sea menos gravoso. Al contrario, el valor de referencia parece ser irrefutable, acarreando una carga de la prueba desmesurada sobre los contribuyentes, cuando es la Administración la que se encuentra al servicio de los ciudadanos y la que debe velar por el interés general de los contribuyentes. Por el contrario, con el valor de referencia son los mismos contribuyentes los que ahora deben aportar las pruebas necesarias en caso de disconformidad entre valores, y son ellos también los que deben

¹⁴ GARCÍA MARTÍN, J (2021). El ciudadano como centro y beneficiario de la gestión pública. En CIAT y AEAT (Ed), *Manual de ética, transparencia y lucha contra la corrupción. Las administraciones tributarias al servicio del ciudadano* (13 - 24). CIAT.

recurrir el valor de referencia en caso de que éste sea desmesurado. Resulta ser una práctica totalmente contraria al deber de buena administración, una administración al servicio de los ciudadanos.

CAPÍTULO 8: CONCLUSIONES Y PROPUESTA DE LEGE FERENDA

Partiendo del desarrollo de este trabajo, se llegan a una serie de conclusiones. En primer lugar, destaca, en el procedimiento de comprobación de valores, la inclinación por parte de la doctrina del Tribunal Supremo hacia la realización de la tasación pericial *in situ*, concebida como una garantía de la adecuada motivación, obligación de la AP, y un derecho de cara a los contribuyentes.

Siendo conocedores de la doctrina, resulta evidente la necesidad de ampliar la regulación en este sentido. Los métodos de comprobación de valores establecidos en el art. 57 de la LGT simplemente se enumeran, sin establecer una jerarquía ni qué método de comprobación sería el más idóneo para cada caso. Esto genera una situación de discrecionalidad por parte de la AP a decantarse por un método u otro, según se considere conveniente. Desde la perspectiva de los contribuyentes, esta elección discrecional supone una violación del derecho a no ser tratado con arbitrariedad por parte de la AP.

En segundo lugar, independientemente del método de comprobación de valores empleado por la AP, siempre se deberá especificar qué medio se ha aplicado y se deberá motivar el valor calculado. Como mencionado, la doctrina del Tribunal Supremo concluye que para que una comprobación de valores esté correctamente motivada, es necesario realizar una evaluación *in situ* por perito, en la que se tengan en cuenta los elementos característicos del mismo, determinantes de su valor real. La doctrina afirma, según lo visto en la STS 110/2021 que en los casos en los que no se realizara esta visita del perito al inmueble se debería justificar debidamente, por lo que cualquier comprobación de valores en la que no se haya realizado la visita por perito y no esté motivada, se considerará irregular.

Con la incorporación del valor de referencia, esta obligación de la AP de realizar valoraciones individualizadas, así como la necesidad de motivar el aumento de la base imponible del impuesto, desaparecen, dado que a la gran mayoría de los inmuebles se les habrá asignado previamente un valor de referencia. La comprobación de valores desaparece y se traslada la carga de la prueba al contribuyente, cuyo único recurso restante, en amparo de sus derechos, es una eventual impugnación.

Con el paso del tiempo, la situación propiciada por la aprobación de la Ley 11/2021, va a provocar un grave problema sobre la determinación de la base imponible del impuesto, ya que la aplicación del valor de referencia no refleja un valor respecto a las características propias del bien inmueble que, aunque la Administración Pública lo caracterice como un criterio objetivo, resulta ser puramente arbitrario.

Con la intención de realizar una propuesta de *lege ferenda*, de conformidad con el marco normativo existente y con la jurisprudencia del Tribunal Supremo estudiada a lo largo del trabajo, así como la doctrina del Tribunal Constitucional, partimos, por un lado, con la necesidad de establecer factor de minoración del valor de referencia más notable.

Mencionado en capítulos anteriores y en conocimiento de que, al valor catastral, que tampoco debe superar el valor de mercado, se aplica un coeficiente de minoración de 0,5, el factor de minoración establecido, que asegura que el valor de referencia nunca será superior al valor de mercado, es un 0,9. Bien, el margen que se otorga mediante este método es mínimo. Por lo que parece adecuado afirmar esta necesidad de modificar el coeficiente de minoración, garantizando una tributación de acuerdo con la capacidad económica de los contribuyentes, y el principio de proporcionalidad del sistema fiscal.

Aún así, y en vista de la necesidad de reducir el número de procedimientos de comprobación de valores y el fraude fiscal, establecer el valor de referencia como una figura inequívoca, no resulta ser la mejor solución. Por el contrario, la situación apunta a un aumento de los litigios en esta materia.

La modificación del factor de minoración, aunque resulte más respetuoso con la capacidad económica del contribuyente, sigue siendo una solución insuficiente. La doctrina del Tribunal Constitucional, y la jurisprudencia del Tribunal Supremo, no

pueden resultar en unas palabras llevadas por el viento. Las mismas proceden de la interpretación de aquello que ya existe. Por lo que resulta incoherente mantener el valor de referencia automático, genérico y arbitrario, y la impugnación de este por parte del contribuyente, que no comprobación, como único método de corrección de las liquidaciones realizadas. No ha lugar en un sistema tributario justo.

En vista de lo expuesto, el valor de referencia resulta ser un concepto con mucho potencial y con buena intención, pero mal ejecutado. Parece más correcto establecerlo como un valor orientativo, y no un valor irrefutable. Este valor debe, ni más ni menos, que servir de guía para la AP a la hora de determinar qué autoliquidaciones deberán someterse al procedimiento de comprobación de valores. En ese caso, la comprobación deberá llevarse a cabo bajo los límites ya establecidos, tanto por la normativa vigente, como por la doctrina del TC y la jurisprudencia del TS, que ha sido estudiada en el trabajo: deberá regirse por los métodos de comprobación ya expuestos y cumplir con la exigencia de una valoración del inmueble individualizada, realizando en las debidas visitas *in situ* por perito y cuyo valor resultante y los medios empleados se encuentren debidamente motivados.

Tan solo de esta forma se garantizará una actuación de la AP que ampare los derechos de los contribuyentes, siguiendo los principios que conforman nuestro Estado como un Estado de derecho y que han sido de manera reiterada pronunciados por el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo.

ANEXOS**ANEXO I: Ejemplo práctico de un bien inmueble: valor catastral, valor de mercado y valor de referencia**

El ITPAJD aplica en transmisiones patrimoniales, como su nombre bien indica. Lo que se persigue con el valor de referencia es establecer unos valores mínimos y asegurar su recaudación.

Aunque si que es cierto que en algunos casos el valor de referencia se acerca al valor de mercado, también existen muchos otros en los que el valor de referencia resulta totalmente desproporcionado y mucho más elevado que el valor de mercado. Alejandro del Campo Zafra, asesor fiscal en DMS-CEB CONSULTING SL, le facilita a El País una serie de ejemplos en los que clientes suyos han sufrido las consecuencias de este nuevo valor de referencia¹⁵:

		Valor de mercado (2021)	Valor de referencia (2022)
<i>Cliente 1</i>	Valor	300.000 €	1.000.000 €
	ITP	24.000 €	90.000 €
<i>Cliente 2</i>	Valor	550.000 €	1.100.000 €
	ITP	45.485 €	101.530 €
<i>Cliente 3</i>	Valor	1.800.000 €	2.700.000 €
	ITP	144.000 €	216.000 €

El primer cliente pactó la compra de un inmueble a finales de 2021 por valor de 300.000 €. Al escriturar la compra – venta a inicios de 2022, el valor de referencia del mismo inmueble había aumentado a 1.000.000 €, por lo que el impuesto correspondiente pasó de ser tan solo 24.000 € a 90.000 €. En este caso el cliente en cuestión decidió abandonar la operación y no llevar a cabo la compra.

¹⁵ Letón, S. L. (2022, 28 mayo). *Si no quiere sustos, revise el valor de referencia catastral de la casa que va a comprar o heredar*. El País. <https://elpais.com/economia/negocios/2022-05-28/si-no-quiere-llevarse-un-susto-revise-el-valor-de-su-casa-en-el-catastro.html>

El segundo cliente referenciado en el artículo realizó una compra de una vivienda por la que pagó 550.000 €, cuyo valor de referencia ascendía a 1,1 millones de €. Por lo tanto, en concepto de ITP, el cliente tuvo que pagar 101.530 €, en vez de 45.485 €.

Finalmente, el tercer cliente, ha recibido una herencia cuyo valor tasado es de 1,8 millones de €, mientras que su valor de referencia es de 2,7 millones de €.

En los 3 casos, afirma Del Campo que no se trata de compra – ventas o transacciones pactadas a precios inferiores. El problema radica en la generalización de la valoración de los inmuebles, sin tener en cuenta que se haya podido depreciar por diferentes circunstancias.

ANEXO II: Objetivos de Desarrollo Sostenible



Los Objetivos de Desarrollo Sostenible, o según sus siglas ODS, son los 17 objetivos que componen la Agenda 2030 sobre el Desarrollo Sostenible. La Agenda 2030 fue aprobada en 2015 por la ONU, y su objetivo es la acción por parte de los países para erradicar la pobreza, la emergencia climática y proteger el planeta, entre otros, y, en definitiva, garantizar una prosperidad en conjunto.

Los 17 ODS están interconectados, y en su totalidad, constituyen una imagen general del futuro que queremos alcanzar. A su vez, para lograr resultados a gran escala, resultan indispensables las alianzas mundiales. Sin embargo, el impacto que tienen las acciones tomadas por cada país en particular, no se queda atrás.

En el trabajo, se han hecho constantes menciones a la igualdad de las personas, la transparencia por parte de las Administraciones Públicas y la importancia de un sistema fiscal justo. Todo ello está firmemente relacionado con los ODS, y principalmente con los siguientes:

- ODS 1 (Poner fin a la pobreza) – Para poder lograr este objetivo es crucial proteger a los grupos más vulnerables y garantizar a los mismos el acceso a los servicios básicos. Entre las metas del ODS 1 se encuentran las de “garantizar una movilización importante de recursos” (1.a) y “crear marcos normativos sólidos en el ámbito nacional, regional e internacional” (1.b). Es decir, para lograr el desarrollo de los grupos más vulnerables, es indispensable una redistribución de la riqueza, promovida por un sistema fiscal justo y transparente que vele por los intereses generales y el bien común, cuya actividad recaudatoria sea transparente y se adecúe a la capacidad económica de cada uno de los contribuyentes, garantizando de esta forma la igualdad entre los mismos.
- Dado que el ITPAJD es un impuesto cedido a las CCAA, y según establece la CE, servicios básicos como la Sanidad y la Educación, son competencias asumibles

por las CCAA. Para poder “garantizar una vida sana y promover el bienestar para todos en todas las edades” (ODS 3) y “garantizar una educación inclusiva, equitativa y de calidad” (ODS 4) la correcta recaudación de los impuestos cedidos, entre ellos el ITPAJD, es primordial. Por otro lado, entre las metas del ODS 4, se encuentra el “asegurar que todos los alumnos adquieran los conocimientos teóricos y prácticos necesarios para promover el desarrollo sostenible” (4.7), promoviendo, junto con otros valores, el pensamiento crítico y un mejor entendimiento de nuestro sistema fiscal.

- El ODS 10 se enfoca a “reducir la desigualdad en y entre los países”. Entre las metas de este ODS se encuentran dos con especial relación a este trabajo: “Garantizar la igualdad de oportunidades y reducir la desigualdad de resultados, incluso eliminando las leyes, políticas y prácticas discriminatorias y promoviendo legislaciones, políticas y medidas adecuadas a ese respecto” (10.3) y “adoptar políticas, especialmente fiscales, salariales y de protección social, y lograr progresivamente una mayor igualdad” (10.4). Esto hace, de nuevo, mención a un sistema fiscal justo, igualitario y proporcional, conforme a la capacidad económica de los contribuyentes, cuestión que se encuentra presente a lo largo del TFG.

- Finalmente, el ODS 16, “promover sociedades justas, pacíficas e inclusivas” reconoce la importancia de unas instituciones eficaces y fuertes, así como el acceso público a la información y la protección de los derechos fundamentales e incluye entre sus metas la creación de “instituciones eficaces y transparentes que rindan cuentas” (16.6), relacionada precisamente con este trabajo.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- CIAT y AEAT (2021). *Manual de ética, transparencia y lucha contra la corrupción. Las administraciones tributarias al servicio del ciudadano*. CIAT.
- Corell, F. J. V. (2017, 2 julio). *El inmueble: significantes de su valor*. ACE: Architecture, City and Environment. <https://upcommons.upc.edu/handle/2117/106063>
- Dirección General del Catastro, Secretaría de Estado de Hacienda, & Secretaría de Estado de Hacienda. (2021). *Informe del Mercado Inmobiliario Urbano de Uso Residencial y de Raraje - Aparcamiento de 2021*.
- Cuyás, D., Ordeig, M. (2022) *El nuevo y controvertido valor de referencia*. Cuatrecasas. <https://www.cuatrecasas.com/es/spain/articulo/el-nuevo-y-controvertido-valor-de-referencia>
- González, M. A. F. (2000). *Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria*. *Revista Chilena de Derecho*, 357-371.
- González Villarreal, M. (noviembre 2021). *La nueva Ley Antifraude: luces y sombras bajo el paradigma de la prevención y lucha contra el fraude fiscal*. *El Notario del Siglo XXI*. <https://www.elnotario.es/practica-juridica/10924-la-nueva-ley-antifraude-luces-y-sombras-bajo-el-paradigma-de-la-prevencion-y-lucha-contra-el-fraude-fiscal>
- Hernández Guijarro, F. (2021, 9 mayo). *La prueba y la motivación en la doctrina del Tribunal Supremo ante la reforma del "Valor de referencia"*. *Revista Quincena Fiscal*.
- ITP 2022. *Valor Referencia Catastral. Cómo Calcularlo*. (2022, 6 enero). [Vídeo]. YouTube. <https://www.youtube.com/watch?v=iinyAHgGBR4>
- Letón, S. L. (2022, 28 mayo). *Si no quiere sustos, revise el valor de referencia catastral de la casa que va a comprar o heredar*. *El País*. <https://elpais.com/economia/negocios/2022-05-28/si-no-quiere-llevarse-un-susto-revise-el-valor-de-su-casa-en-el-catastro.html>

- M. (2020, 10 diciembre). *Objetivos y metas de desarrollo sostenible*. Desarrollo Sostenible. <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/sustainable-development-goals/>
- Ministerio de Hacienda. (2018). *Memoria del Análisis de Impacto Normativo del Anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal y de Transposición de las Directivas (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de Julio*.
- Ministerio de Hacienda. (2021). *Recaudación y Estadísticas del Sistema Tributario Español 2008–2018*.
- Ministerio de Hacienda y Función Pública. (2021). *Circular 04.01/2021, de 9 de septiembre, sobre el Valor de Referencia de los Bienes Inmuebles*.
- Peñuelas I Reixach, L. I. (2005). *Valor de mercado y obras de arte – Análisis fiscal e interdisciplinario*. MARCIAL PONS.
- Pérez, J. (2022, 17 marzo). *Nace el valor de referencia: cambios e implicaciones*. KPMG Tendencias. <https://www.tendencias.kpmg.es/2022/03/valor-referencia-quien-es-quien/>
- Queralt, J. M., Serrano, C. L., López, J. M. T., & Ollero, G. C. (2020). *Curso de derecho financiero y tributario*. Tecnos.
- Rozas Valdés, J.A. (2021). *El valor de referencia desde la jurisprudencia del supremo*. Revista Técnica Tributaria (134), PP. 119-139.
- Taboada, C. P. (2019). *Los métodos indiciarios de valoración tras las sentencias del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018*. Revista Técnica Tributaria, 1(124), 99-120.
- Tribunal Económico-Administrativo Central. *Memoria 2018: tribunales económico-administrativos*. (Madrid): Ministerio de Hacienda, Centro de Publicaciones, 2019

LEGISLACIÓN

Constitución española (BOE núm.311, de 29 de diciembre de 1978).

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 (BOE núm. 251, de 20/10/1993).

Orden de 14 de octubre de 1998 sobre aprobación del módulo de valor M y del coeficiente RM (BOE núm. 251, de 20 de octubre de 1998, páginas 34531 a 34532).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE, núm. 302, de 18/12/2003).

Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE núm. 213, de 05/09/2007).

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE núm. 236, de 02/10/2015).

Directiva del Consejo (UE) 2016/1164 de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

Dictamen del Consejo de estado sobre “Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las directivas (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio” (BOE núm. 279, de 15 de julio de 2020).

Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016 (BOE, núm. 164, de 10 de julio de 2021).

REFERENCIA JURISPRUDENCIAL

Sentencia del Tribunal Constitucional 23/1987, 23 de febrero

Sentencia del Tribunal Supremo 163/2016 de 16 de marzo

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia 88/2003 de 28 enero

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia 386/2001 de 28 marzo

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia 87/2003 de 28 enero

Sentencia del Tribunal Supremo 110/2021 de 21 de enero

Sentencia del Tribunal Supremo 1447/2020 de 3 de junio

Sentencia del Tribunal Supremo 1591/2014 de 26 de marzo

Sentencia del Tribunal Supremo 4607/1989 de 26 de mayo

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia 811/2004

Sentencia del Tribunal Constitucional 195/2000 de 19 de julio