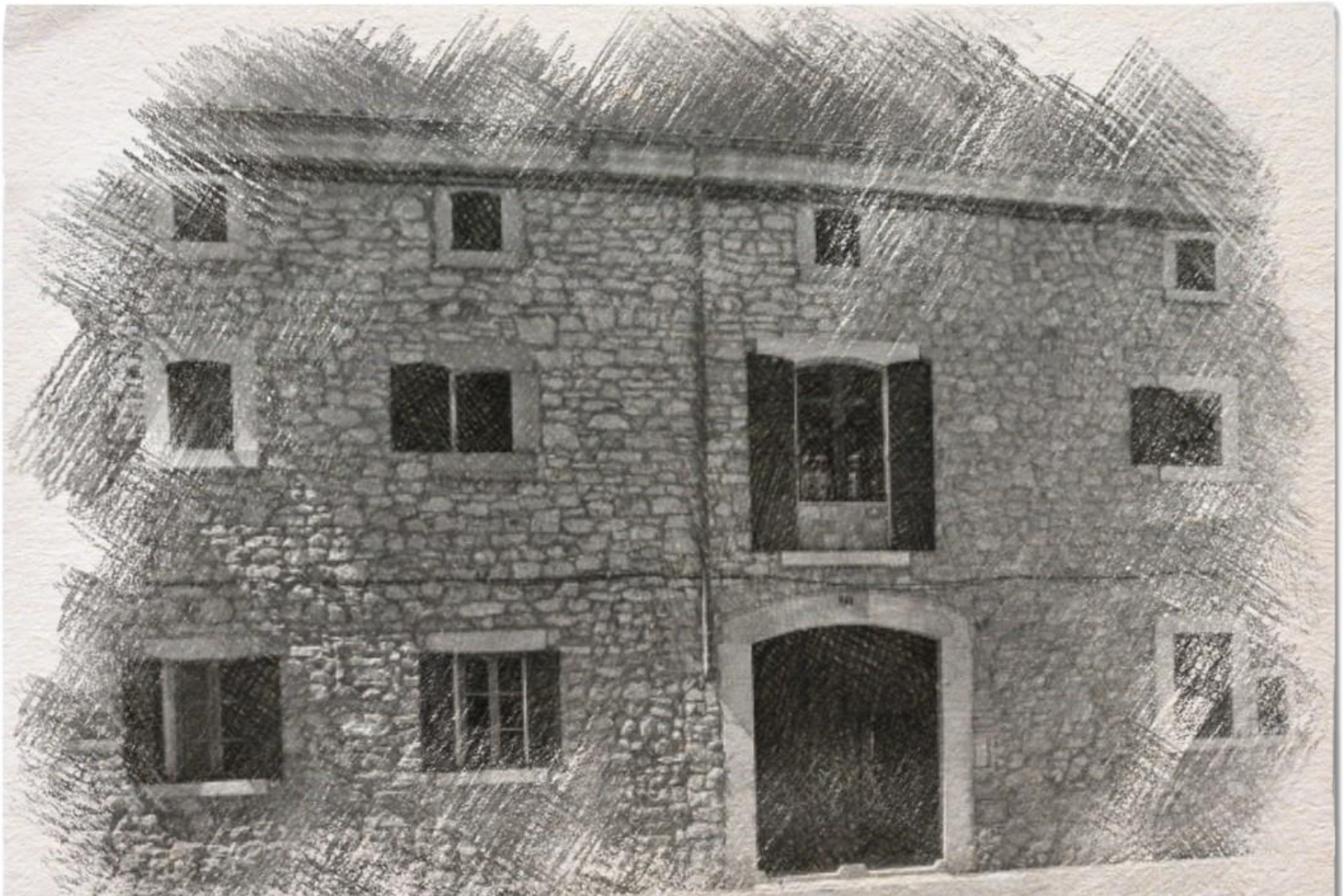
Universitat Oberta de Catalunya

Trabajo de final de Máster
Administraciones Públicas y Fiscalidad

Alumno: Francisco Daniel Pulet
Tutor: Juan Carlos Delgado

LOS DIFERENTES MÉTODOS DE VALORACIÓN DE INMUEBLES Y SUS EFECTOS EN DISTINTOS IMPUESTOS



LOS DIFERENTES MÉTODOS DE VALORACIÓN DE INMUEBLES Y SUS EFECTOS EN DISTINTOS IMPUESTOS

ÍNDICE

ABSTRACT 5

ABREVIATURAS UTILIZADAS 6

I. Introducción 8

II. Planteamiento del supuesto 11

III. La tasación inmobiliaria 12

3.1 La tan manida diferencia entre 'valor' y 'precio' 12

3.2 Una aproximación a los 'tipos de valores' y 'métodos de valoración' relacionados con los inmuebles 13

3.2.1 Valor de mercado (VM) 14

3.2.2 Valor de Reemplazamiento Bruto o a Nuevo (V.R.B.) 14

3.2.3 El valor de reemplazamiento neto o actual (VRN) 14

3.2.4 El valor catastral 15

3.2.5 El valor máximo legal o administrativo 15

3.2.6 El Valor hipotecario 15

3.2.7 Valor por comparación. 15

3.2.8 Valor por actualización. 15

3.2.9 Valor residual. 16

3.2.10 Métodos de valoración 16

3.2.11 Estándares internacionales 17

3.3 Finalidad de la tasación 18

IV. Resolución 1: la donación a favor de l'Amo en Tomeu de l'Havanna 21

4.1 La "diffinitio" o 'definición' 21

4.2 La liquidación por ISD correspondiente a la '*donación'* de enero de 2013 23

4.2.1 El 'valor' de la vivienda donada 23

4.2.2 Importe declarado: nuda propiedad v/ plena propiedad. Valor del usufructo a efectos del ISD 27

4.3 Liquidación del IBI en 2013 33

4.3.1 El valor catastral supera al de mercado 33

4.3.2 La determinación del Valor Catastral 35

4.3.3 Posibilidades de éxito de la impugnación 36

4.3.4 Consideraciones sobre la evolución del valor catastral en el tiempo 40

4.4 Incidencia de la donación en la liquidación por IRPF 2013 correspondiente al donante 45

4.4.1 Eventual ganancia o pérdida patrimonial 45

4.4.2 Renta imputable en el IRPF 46

4.5 El Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos 47

4.5.1 La ordenanza fiscal 47

4.5.2 Sobre el Sujeto Pasivo: 'l'Amo En Tomeu v/ l'Amo En Toni 48
4.5.3 La liquidación del Ayuntamiento 49
4.5.4 Respuesta a las protestas del contribuyente 49
4.5.5 La evolución jurídica posterior sobre las cuestiones que suscitaron las protestas del contribuyente 51
4.5.6 El dislate del valor catastral como base imponible: un caso práctico 57
4.6 El Impuesto sobre el Patrimonio 61
4.6.1 Valoración de inmuebles a los efectos del Impuesto sobre el patrimonio 61
4.6.2 Problemática derivada de la desvinculación del valor de mercado del IP 62
V. Resolución 2: la comprobación de valores a efectos del ISD 64
5.1 La comprobación de valores 64
5.1.1 El 'método' de valoración 64
5.1.2 La discrecionalidad en la opción de las distintas opciones del artículo 57 LGT 66
5.2 El método elegido por la CA Illes Balears 75
5.3 Aplicación de la Instrucción al caso de l'Amo En Tomeu. Cuantificación de la comprobación de valores. 76
5.4 Métodos elegidos por otras C.A. 77
5.4.1 Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal. 77
5.4.2 Precios medios de mercado 80
5.4.3 Mixto 83
5.4.4 'Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria' y 'dictamen de peritos'. 84
VI. Resolución 3: La comprobación por el IRPF 2013 86
6.1 ¿Una nueva comprobación de valores? Estanqueidad v/ unicidad 86
6.2 Liquidación complementaria por IRPF a l'Amo En Toni. 88
6.2.1 Argumentario para sujetar a tributación la ganancia patrimonial, aún existiendo 'diffinitio'. 89
6.2.2 Cálculo de la ganancia patrimonial 91
6.2.3 La nueva perspectiva a raíz de la STS 92
VII. Resolución 4: La compraventa del solar 95
7.1 De nuevo, los principios de estanqueidad tributaria y unicidad de la administración 95
7.1.1 IVA y AJD; estanqueidad en el caso de no vinculación entre transmitentes 95
7.1.2 IS, IVA y AJD 96
7.1.3 Ejemplo ilustrativo 97
7.2 El valor del inmueble, a efectos del IVA 101
7.2.1 Sujeción a IVA de la operación 101
7.2.2 Base Imponible a efectos de IVA. 101
7.3 El valor del inmueble, a efectos del AJD 102
7.3.1 Sujeción de la operación a AJD 102
7.3.2 Valoración a efectos de AJD 102
VIII. Resolución 5: La construcción de la vivienda y la obra nueva 104

8.1 Relación entre el ICIO y el ITP/AJD 104
8.1.1 Base imponible del ICIO 104
8.1.2 Base Imponible del AJD 104
8.1.3 Aplicación al caso del supuesto 106
8.2 La Base Imponible en el ICIO en el caso del supuesto. 107
8.3 La Base Imponible en el AJD en el caso del supuesto. 108
8.4 Actos Jurídico Documentados en la constitución de la hipoteca. 109
IX.¿Qué aprendí con Uds? 110
9.1 El sistema actual, por más que viejo, permanece inmaduro. 110
9.1.1 A nivel técnico 110
9.1.2 A nivel administrativo 111
9.1.3 A nivel judicial 111
9.2 Las bases para un buen catastro 112
9.2.1 El miedo a dar información v/ el inmenso océano de información a disposición de la AEAT 112
9.2.2 El catastro 114
9.2.3 La controvertida relación teórica entre el valor de mercado y el valor catastral 114
9.3 Tengo un sueño 117
X. BIBLIOGRAFÍA 119
10.1 Manuales y Fuentes de información 119
10.2 Textos normativos 121
10.3 Jurisprudencia 123
10.4 Fuentes doctrinales 124

ABSTRACT

Real estates have always been a clear exponent of the economic capacity of taxpayers. That is probably why tax authorities have paid special attention to their legal transmission and changes in their legal nature to justify the tax enforcement of a significant proportion of taxes. The measure of this economic capacity to be taxed is often established on the basis of the value of the property, either directly (for instance, through the ITP -the Spanish Property Transfer Tax- or the ISD - Inheritance Tax), as well as indirectly, because it serves as basis for calculation of the determination of an income (IRPF -Personal Income Tax- or IS -Corporate Income Tax-).

The Tax Administration has been seeking to systematize statistically these transferable securities since thousands years in order to serve as the basis for the levy of part of their taxes. Nowadays this systematization is known as 'cadastre', which basically consists in an administrative valuation of the real states of the country, their characteristics (physical and legal) and the ownership. In order to calculate the value of the real estate, different factors have been taken into account: the value of the plot (which will depend on its agricultural aptitude or other utilities), the building on it if so, the legal aspects of its buildability and its use… In an ideal system, this value (rateable value) would be the one that the Tax Administration should consider for the payment of the respective taxes related to the property.

Unfortunately, that does not happen into reality; the rateable value does not match the real value, furthermore, it can be so outdated that could be stated that the Government – regarding lots of the taxes it manages - does not believe that it is a good measure of economic capacity to be taxed.

This paper deals with the problems arising from the real estate valuation and the conflicts that can emerge between the Government and citizens. Following the practical case of a fictitious citizen, we will take a walk through the different tax figures depending on the extent of the real estate valuation, the legal treatment given in each case and the conflicts that may arise from in its application.

Finally, I will advocate for a reform of the rateable value method that allows to endow citizens with legal security in their actions against the tax Administration.

ABREVIATURAS UTILIZADAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AJD	Actos jurídico-documentados
AN	Audiencia Nacional
ATIB	Agència Tributària de les Illes Balears
BOA	Boletín oficial de Andalucía
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOIB	Boletín Oficial de les Illes Balears
CA	Comunidad autónoma
CAIB	Comunidad autónoma de les Illes Balears
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
CV	Consulta Vinculante
DGT	Dirección General de Tributos
FJ	Fundamento Jurídico
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
IIVTNU	Impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRNR	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITP	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVSC	International Valuation Standards Council
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades
LPAC	Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas
LPGE	Ley de Presupuestos Generales del Estado
NIC-NIIF	Normas Internacionales de Contabilidad
NIVS o IVS	Normas Internacionales de Valoración
PMM	Precios Medios de Mercado
RLITPyAJD	Real Decreto 828/95, de 29 de mayo, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
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
TFM	Trabajo de Fin de Máster
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TPO	Transmisiones Patrimoniales Onerosas
TRLCI	Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario
TRLITPyAJD	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
TRLRHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
TS	Tribunal Supremo
V.R.B.	Valor de Reemplazamiento Bruto o a Nuevo
VM	Valor de Mercado
VRN	Valor de Reemplazamiento Neto o actual

I. Introducción

La titularidad de bienes reales ha sido desde siempre una de las manifestaciones más representativas -si no la que más- de lo que en términos modernos ha venido en llamarse "la capacidad económica". Es cierto que ha habido siempre otros indicadores de riqueza (como eran antaño el número de siervos o el tamaño de las caballerías, y son hogaño el modelo de coche o de móvil, o el denominado 'tren de vida'), pero lo es más que la percepción de riqueza se alcanza vulgarmente con más plenitud atendiendo al número de hectáreas que uno tiene y el tamaño, número y ostentación de sus posesiones, viviendas y palacios.

Por ello, desde tiempos añejos, la calidad y cantidad de bienes inmuebles ha venido distinguiendo a los 'poderosos' de los 'pobres'. Con estos antecedentes no debería extrañar que sean muchas -muchísimas- las figuras tributarias que inciden sobre el valor de los bienes inmuebles:

- tributos directos e indirectos (IP e IVA, por ejemplo)
- impuestos subjetivos y objetivos (IRNR e IBI, por ejemplo)
- impuestos reales y personales (ITP e ISD, por ejemplo)
- impuestos periódicos e instantáneos (IRPF e ICIO, por ejemplo)
- Impuestos estatales, autonómicos y locales (IVA, ITP e IBI, por ejemplo).

Por ello me decidí a abordar este tema. Me pareció decididamente transversal y de permanente y tenaz actualidad.

No obstante, poco después de planteármelo me di cuenta que el tema elegido no dejaba de ser un tema **clásico y local**, muy manido y como tal, cansino. Tal vez no lograría llamar la atención de mi tutor y demás profesores, como tampoco la de mis compañeros o eventuales lectores. Le comenté a mi tutor mi duda, pero él me animó a continuar con este tema.

Es un problema **clásico** sin duda. Ya en época del Imperio Romano la tierra se dividía en clases en función del tipo de cultivo que se practicaba y su capacidad productiva, gravándose a partir de esta clasificación con el tributo, que así dependía de la utilidad que se obtenía de la tierra. Cada quince años debían actualizarse los valores [1]. En la Edad Media, en la Corona de Aragón, los sujetos no solo declaraban sus bienes, sino su valor en moneda corriente, que podía ser estimado a partir de anteriores "estims" o por la aplicación de determinados baremos. Se buscaba ya en aquellos tiempos un 'valor de mercado' para aquellos bienes en los que este existía, se utilizaba el concepto de valor en renta del bien en algunos casos, e incluso ya se tenía conciencia de la diferencia entre valor y precio [2]. En cuanto a las dificultades de tener un buen catastro, las

---

[1] **ALCÁZAR MOLINA, MANUEL G** (2000) "El catastro y su evolución hasta el siglo XVI", Revista Catastro, Julio 2000

[2] **MORELLÓ I BAGET, JORDI** (1992): "Aproximació a les fonts fiscals de la Catalunya baixmedieval, llibres d'estimes, valies i manifests", colaboración en el "Anuario de estudios medievales", ISSN 0066-5061, Nº 22, págs. 437-438

obras del siglo XVII (1852) seguían reconociendo el problema, reclamándose como muy necesaria la formación de un buen catastro, con exactitud de datos estadísticos "... para que ellos sean el regulador exacto y preciso, en la imposición de las contribuciones generales ... a cada particular... de lo contrario, no puede haber justicia ni aun equidad en el repartimiento de las cargas públicas" [3], tarea que sin embargo, años después (1872), seguía pareciendo imposible:

> "Las contribuciones directas exigen un gran catastro y una buena estadística, cosas ambas difíciles, si no imposibles de obtener. La diversidad de cultivo, de valor en las tierras, de pericia en el colono y en el propietario, varían el producto del suelo. **Además los pueblos tienen horror a la estadística y ocultan la verdad** [4]."

Negar que hoy el catastro tiene muchos más y mejores medios sería una sinrazón. Pero pretender que el problema de la valoración de los inmuebles a efectos fiscales no es hoy muy similar al que se deduce del acontecer histórico que he dejado entrever hasta ahora en estos párrafos también [5]. Lo comprobaremos a lo largo de estas páginas. Será pues un problema clásico, pero es tan problema hoy como antaño, y creo que es de rigurosa actualidad. Será, en este sentido, un buen tema para mi TFM.

Decía que me enfrentaba también a un problema con enfoque eminentemente **local**. Básicamente, porque muchas de las vicisitudes con las que me enfrentaré en el desarrollo de este TFM se corresponden con impuestos de gestión autonómica y local, como lo son el ITP, AJD, ISD, IBI o IIVTNU. Como veremos a lo largo de este trabajo, los criterios de valoración que se aplican en Baleares no son los mismos que se aplican en Extremadura u otros lugares de España y, en este sentido, sí que es un problema muy local, que podría no despertar el interés de mis profesores y compañeros, simplemente porque nunca les afectará o no es relevante. Es lo más contrario a la globalización que podría enfrentar.

Esto me preocupó unos días, pero después llegué al convencimiento de que erraba. ¡Cuánta razón tenía Ortega y Gasset cuando señalaba aquello de que 'yo soy yo y mis circunstancias'!

---

[3] **ESTEBAN COLLANTES, AGUSTÍN Y ALFARO, AGUSTÍN** (1852) Directores de la obra colectiva. Definición del término 'Catastro' en el "Diccionario de Agricultura Práctica y Economía Rural", tomo 1, Imprenta de D. Luís García, 1852, pág.155.

[4] **FERNANDEZ Y GONZALEZ, MODESTO** (1872) "La hacienda de nuestros abuelos, conferencias de aldea", Imprenta de la Biblioteca de Instrucción y recreo, pág. 107 y 108

[5] **DEFENSOR DEL PUEBLO** (2012) "La realidad catastral en España, Perspectiva del Defensor del Pueblo": Servicio de Publicaciones del Defensor del Pueblo, págs. 146:

> "El controvertido concepto de "valor de mercado" como un reflejo de la realidad socioeconómica es un dato variable y dinámico que no casa bien con los conceptos y estatismos de los procedimientos administrativos que, como hemos podido comprobar, tienen vocación de permanencia, ya que se mantienen durante diez años unos valores que pueden haber sido alterados en la toma de muestras del mercado, por circunstancias especulativas o coyunturales que no cumplen con la pretensión de que se tribute por la riqueza que cada contribuyente tenga disponible, o por las expectativas razonables de alcanzarla. De aquí que la motivación del valor catastral se alce como el principal escollo para que los ciudadanos comprendan la actividad del Catastro y la necesidad de las actualizaciones del valor."

Mis circunstancias hoy por hoy residen conmigo en Mallorca. Es en Mallorca donde me enfrentaré a los problemas que me abordarán, y donde según sea o no capaz de enfrentarlos podré contribuir al justo actuar de la Administración pública a la que aspiro a servir o bien contribuiré a la mala reputación que para tantos tienen las administraciones tributarias. Lo cierto es que tanto la Hacienda estatal, respecto de los tributos como el IRPF, como la Hacienda Autonómica en cuanto a los tributos cedidos y como la Local en cuanto a IBI, IVTNU y ICIO, están comprobando valores inmobiliarios cada vez con más frecuencia, seguramente acuciados por la siempre imperiosa necesidad de mayores recursos.

Las normas tributarias, cuando hablan de inmuebles, se refieren a su valor catastral (IBI), valor real (ITP y AJD, ISD), al 'importe total de la contraprestación' en el caso del IVA, o al 'valor normal de mercado' (en algunas situaciones previstas en el IRPF, en tanto que en otras se aplica también el valor catastral) entre otras. La compleja situación se agrava en tanto en cuanto hablamos de las revisiones de los valores declarados, en los que la LGT amplía tanto el abanico que cualquier mortal desespera casi tanto como lo hace el Tribunal Supremo según tendremos ocasión de ver. Además, se vuelve a agravar otro grado cuando cada comunidad autónoma -como ya apunté- entiende como mejor el sistema de comprobación de valor que ella aplica, de forma que si a casos particulares aplicáramos los criterios de cada comunidad obtendríamos múltiples valores, situación incompatible con la justicia e igualdad tributaria [6]. Y para terminar de complicar las cosas, si bien hay SSTS [7] como la de 18/06/2012 que vienen a determinar que los valores comprobados para un impuesto -como pueda ser el del ITP/AJD- deberían vincular a otras administraciones tributarias a la hora de exaccionar otros tributos con similares características -IRPF por ejemplo-, lo cierto es que no siempre se aplican, como acreditaré.

Por ello, mi reflexión fue que el problema que abordaría en este TFM, por local que fuera, era de los más importantes en la vida diaria de los contribuyentes; para nada era anecdótico; y, con toda seguridad, el conocimiento que adquiriría me sería de utilidad a mí y, a través mío, a mis conciudadanos. En definitiva, también por allí llegue a la conclusión de que -por más que localista- sería un buen tema para mi TFM.

---

[6] **STS 07/12/2011**, Rec. 71/2010: "La utilización por la Administración tributaria del medio de comprobación de valores previsto en el apartado g) del art. 57.1 de la LGT ("Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria"), en la redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre , no requiere ninguna carga adicional para aquélla respecto a los demás medios de comprobación de valores, por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse".

[7] **STS 18/06/2012**, Rec. 224/2009, FD 4º

II. Planteamiento del supuesto

L'Amo En Tomeu de l'Havanna, reside desde su nacimiento en Mallorca, como hicieran sus ancestros hasta donde la memoria alcanza.

En enero de 2013 recibió de su padre, l'Amo En Toni, viudo y también residente en Mallorca, por donación mediando la figura foral mallorquina de la 'definición', la nuda propiedad de una vivienda de 170 m2 útiles ubicada en Binissalem (Mallorca). La vivienda no era el domicilio habitual ni del padre ni del l'Amo En Tomeu, ni estaba arrendada. El padre, de 85 años, se reservó para sí el usufructo vitalicio. La vivienda donada la había adquirido en enero de 2006, recién acabada, a una promotora por un total de 600.000 €.

El valor declarado en la escritura de donación por el total inmueble ascendió a 500.000.- €, valor que estimaron razonable dada la evolución del mercado inmobiliario en aquellos momentos de crisis. El valor catastral del inmueble en 2013 era de 525.000.- €, de los que 300.000.- € correspondían al suelo y el resto a la edificación.

En enero de 2014 se le abrió a l'Amo En Tomeu por el Govern Balear un expediente de comprobación de valores, que se cerró de conformidad en octubre de 2014, de la que resultó un aumento del valor de la finca, que se tasó, a efectos del ISD, en 786.323,14 €.

En Julio de 2015 se le abrió por la AEAT a l'Amo en Toni un expediente de inspección por su declaración correspondiente a 2013. En este expediente se discutía exclusivamente la tributación por IRPF de la eventual plusvalía generada en la donación. Se cerró en enero de 2016, mediante acta en disconformidad, que recurrió.

Por otra parte, en enero de 2015 l'Amo En Tomeu adquirió un solar a una sociedad, también ubicado en Binissalem, de 200 m2. El valor catastral del solar en 2015 era de 150.000 € y en el mercado, en las condiciones actuales, el valor del suelo rondaría unos 180.000 €. El pagó y declaró este último valor.

Durante 2015 y 2016, sobre la citada finca se ha ejecutado un proyecto de edificación de una vivienda, terminada en octubre de 2016, en cuya solicitud de licencia consta un presupuesto valorado por el colegio de arquitectos de 300.000 €, si bien la obra ejecutada y facturada por el contratista asciende a 400.000 €. Como condición indispensable exigida por el Banco General para financiar la obra, el Sr. De l'Havanna efectuó la correspondiente declaración de obra nueva. La tasación para la hipoteca la efectuó TINSA y le atribuyó un valor, en supuesto de obra terminada, de 700.000 €.

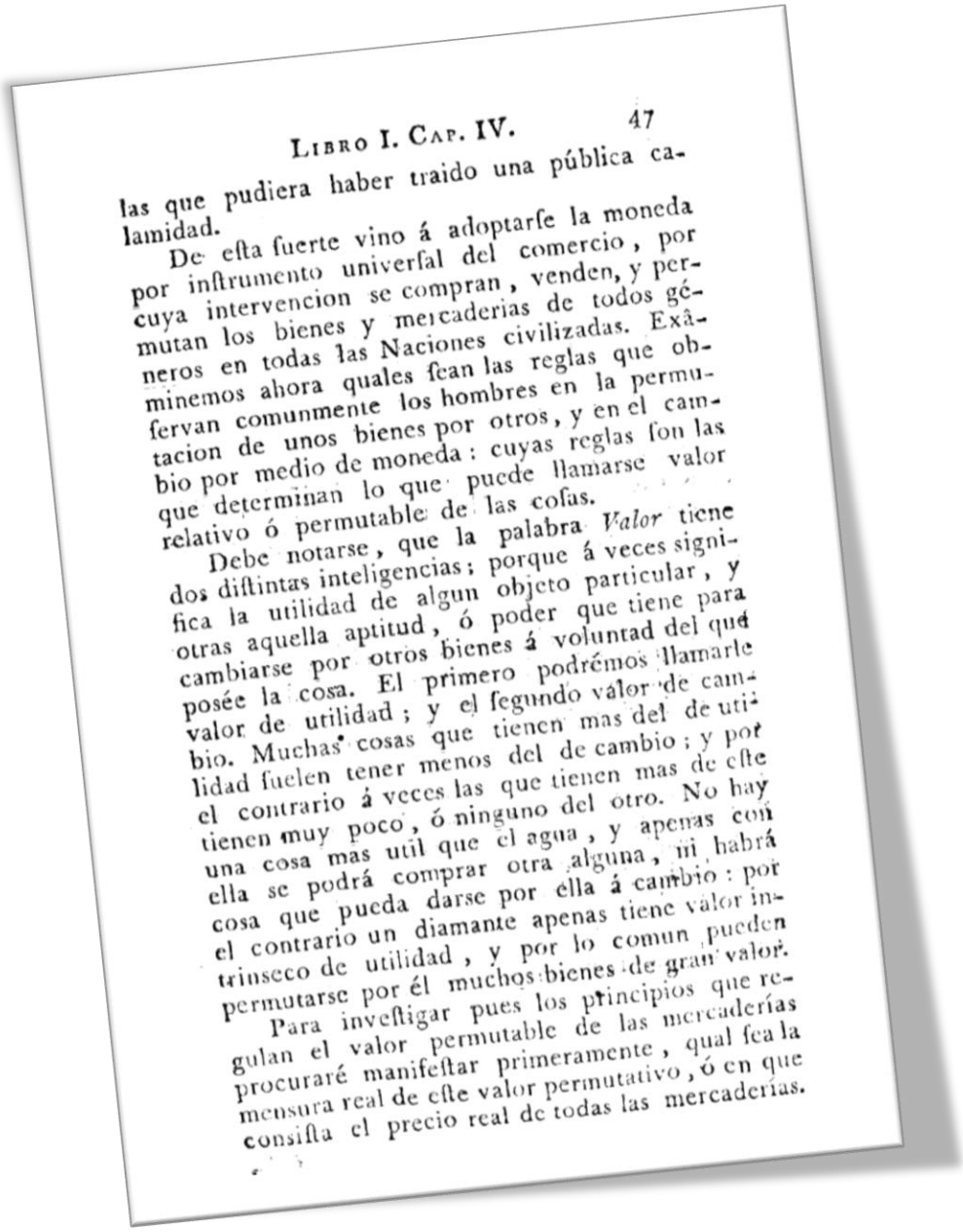
Con relación a este caso práctico, mi trabajo consistirá en analizar y exponer mis conclusiones sobre las operaciones señaladas en varias figuras tributarias.

III. La tasación inmobiliaria

Empezaría en falso este trabajo si no dedicara un primer capítulo sobre el fondo de asunto a la tasación inmobiliaria, ya que de valorar inmuebles se trata.

3.1 La tan manida diferencia entre 'valor' y 'precio'

Casi todos los manuales y documentos teóricos que he consultado empiezan por aquí: la diferencia entre 'valor' y 'precio'. Los tratados antiguos de economía ya lo hacían.



LIBRO I. CAP. IV. 47

las que pudiera haber traido una pública calamidad.

De esta suerte vino á adoptarse la moneda por instrumento universal del comercio, por cuya intervencion se compran, venden, y permutan los bienes y mercaderias de todos géneros en todas las Naciones civilizadas. Exâminemos ahora quales sean las reglas que observan comunmente los hombres en la permutacion de unos bienes por otros, y en el cambio por medio de moneda: cuyas reglas son las que determinan lo que puede llamarse valor relativo ó permutable de las cosas.

Debe notarse, que la palabra *Valor* tiene dos distintas inteligencias; porque á veces significa la utilidad de algun objeto particular, y otras aquella aptitud, ó poder que tiene para cambiarse por otros bienes á voluntad del que posée la cosa. El primero podrémos llamarle valor de utilidad; y el segundo valor de cambio. Muchas cosas que tienen mas del de utilidad suelen tener menos del de cambio; y por el contrario á veces las que tienen mas de este tienen muy poco, ó ninguno del otro. No hay una cosa mas util que el agua, y apenas con ella se podrá comprar otra alguna, ni habrá cosa que pueda darse por ella á cambio: por el contrario un diamante apenas tiene valor intrinseco de utilidad, y por lo comun pueden permutarse por él muchos bienes de gran valor.

Para investigar pues los principios que regulan el valor permutable de las mercaderías procuraré manifestar primeramente, qual sea la mensura real de este valor permutativo, ó en que consista el precio real de todas las mercaderías.

Adam Smith, en su obra 'La riqueza de las naciones' (a cuya traducción por D. José Alonso Ortiz en 1794 se corresponde la página de la ilustración) distingue entre el valor 'de uso' o utilidad, valor intrínseco que define la posibilidad de satisfacer una necesidad, y el valor de cambio, siendo este último el único cuantificable. A modo de ejemplo, señala: "... muchas cosas que tienen más

del de utilidad suelen tener menos del de cambio, y por el contrario a veces las que tienen más de este tienen muy poco, o ninguno del otro. No hay una cosa más útil que el agua, y apenas con ella se podrá comprar otra alguna, ni habrá cosa que pueda darse por ella a cambio; por el contrario, un diamante apenas tiene valor intrínseco de utilidad, y por lo común pueden permutarse por él muchos bienes de gran valor."

Podría alargar mucho analizando este concepto, pero nada podría añadir a los grandes clásicos que han estudiado este tema. A los efectos de este trabajo no hace falta ir mucho más allá de esta visión clásica del valor. El valor (la utilidad que obtenemos) cuantificado a través del precio, es la esencia que suele buscar una valoración fiscal, también en el caso de los inmuebles. En la mayor parte de los casos, simplemente porque esta cuantificación será una buena medida de la capacidad económica que un tributo pretende gravar.

3.2 Una aproximación a los 'tipos de valores' y 'métodos de valoración' relacionados con los inmuebles

A partir de la noción de valor que he insinuado en el punto anterior no es difícil intuir que es un concepto fácilmente opinable [8] y por ello discutible y discutido.

Este no tiene que ser un trabajo de investigación, sino eminentemente práctico. En esta explicación debe buscarse el porqué de la brevedad de este apartado, que no pretende ser más que un recordatorio de que el concepto de 'precio' no es uniforme, como tampoco lo son los métodos para su determinación. De hecho, mi intención es demostrar que solo conducirán a un resultado unívoco en casos excepcionales.

Un buen punto de partida para hablar de los distintos tipos de valores lo encontramos en la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras. Como indica su título, esta Orden se dictó por un motivo muy concreto, de orden estrictamente económico y financiero, pero ha encontrado un curioso acomodo en el ámbito fiscal a través de la introducción en el artículo 57 LGT (en virtud del art. 5.6 de la Ley 36/2006) del 'valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria' como instrumento hábil para comprobar un valor fiscalmente declarado.

---

[8] AZNAR-BELLVER, J., et al. (2012). "Valoración inmobiliaria. Métodos y aplicaciones. España e Iberoamérica. Valencia: Editorial Universitat Politècnica de València", pág. 22:

> "Cuando se habla de determinar el valor de un activo, el término valor tiene muy diversas acepciones, en las NIV 2007 y las diferentes normativas podemos encontrar los siguientes diferentes valores: Valor actual, Valor Actualizado Neto, Valor de afección, Valor de cambio, Valor catastral, Valor por comparación, Valor de empresa en funcionamiento, Valor de inversión, Valor de Justiprecio, Valor de las mejoras, Valor de liquidación, Valor de los componentes, Valor máximo legal, Valor de mercado, Valor de monopolio, Valor de privación, Valor de rescate, Valor de sinergia, Valor de uso, Valor en libros, Valor especial, Valor fiscal, Valor hipotecario, Valor intrínseco, Valor de oferta, Valor razonable, Valor de reposición bruto, Valor de reposición neto ó Valor neto de reposición , Valor residual, Valor de seguro, Valor de tasación, Valor terminal, Valor urbanístico"

3.2.1 Valor de mercado (VM)

El artículo 4 de la citada orden define el 'valor de mercado' que -resumiendo- sería aquel precio que se obtendría entre agentes independientes en un mercado competitivo y transparente, en condiciones de falta de urgencias u otros condicionantes como la especulación.

Ciertamente, habremos de coincidir con que es una construcción teórica tan lúcida y atractiva como imposible de encontrar en la realidad. 'Falta de urgencias' es un concepto tan absolutamente subjetivo que -salvo en casos exagerados- dos personas siempre discutirían a la hora de cuantificarla. Y lo mismo cabe decir en cuanto a la especulación: obsérvese que si tuviéramos que prescindir de este aspecto nunca podríamos cuantificar un valor de mercado para, por ejemplo, el oro, el petróleo o algunos otros bienes escasos como es el metro cuadrado de oficinas en el centro de Barcelona o Manhattan. Cuando se adquieren determinados bienes, el adquirente siempre piensa (especula, en su acepción más cruda) en el valor futuro que adquirirá la propiedad, y esta conjetura no puede separarse del valor de mercado, por más que se empeñen los teóricos de la valoración, amén de legisladores y jueces.

3.2.2 Valor de Reemplazamiento Bruto o a Nuevo (V.R.B.)

Más fácil de calcular debería ser el valor de reemplazamiento bruto o a nuevo (VRB) de un inmueble. Se define como la suma de las inversiones que serían necesarias para construir, en la fecha de la valoración, otro inmueble de las mismas características (capacidad, uso, calidad, etc.) pero utilizando tecnología y materiales de construcción actuales.

Es más objetivable que el método anterior. En condiciones ordinarias será más fácil encontrar un rango de valores en el que muchos agentes se sientan confortables para casi todos los elementos que se van a valorar, menos en uno: el valor de los terrenos.

Más adelante concluiré que la mayor parte de las veces termina en el valor del terreno la mayor volubilidad del precio del inmueble [9].

3.2.3 El valor de reemplazamiento neto o actual (VRN)

Es el resultado de deducir del VRB la depreciación física y funcional del inmueble en la fecha de la valoración.

Los inmuebles sufren -incluso solo por el mero transcurso del tiempo- una depreciación física y funcional. Es razonable que esta depreciación deba incorporarse al valor del inmueble, lo que sin duda introduce otra vez un elemento de subjetividad en su cuantificación que será -de nuevo- fuente de problemas.

---

[9] Sin embargo, no siempre es así, como pasa cuando no es posible reemplazar algunos de los elementos: así el valor de la 'Casa Batlló', diseñada por Gaudí, no se traslada al solar, toda vez que no es posible 'reemplazar' el edificio. Lo mismo ocurre en el caso de edificios fuera de ordenación, en los cuales el reemplazo está prohibido legalmente.

3.2.4 El valor catastral

Según el artículo 22 de la Ley del Catastro Inmobiliario, el valor catastral es un valor objetivo, determinado para cada inmueble a partir de los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario. Está integrado por el valor catastral del suelo y el valor catastral de las construcciones.

Pese a su pretendida objetividad, alardeada por tantos, lo cierto es que su fundamento en el valor de mercado debería desmitificar esta supuesta neutralidad. Es más, el punto 2 del citado artículo incorpora dos elementos de confusión: el valor catastral de los inmuebles no podrá superar el valor de mercado ni, en los casos de bienes inmuebles con precio de venta limitado administrativamente, este precio.

En esta Ley **el valor de mercado** se define de forma diferente al que veníamos viendo hasta ahora: se estima como el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas. Para que el valor catastral no supere nunca al valor de mercado "...se fijará, mediante orden del Ministro de Hacienda, un coeficiente de referencia al mercado para los bienes de una misma clase".

3.2.5 El valor máximo legal o administrativo

Suele ser el más fácil de calcular de todos los valores que analizamos en este punto. Es el precio de venta o alquiler que permite para ese inmueble la normativa correspondiente, en el caso de viviendas de protección oficial o viviendas con protección pública.

3.2.6 El Valor hipotecario

Lo define la Orden citada como el valor del inmueble determinado por una tasación prudente de la posibilidad futura de comerciar con el inmueble, teniendo en cuenta los aspectos duraderos a largo plazo de la misma, las condiciones del mercado normales y locales, su uso en el momento de la tasación y sus usos alternativos correspondientes. En su determinación no se incluirán los elementos especulativos.

Salvo por la última frase, el valor hipotecario se asemeja al valor de mercado.

3.2.7 Valor por comparación.

Como su nombre indica, se trata de un valor calculado analizando previamente un segmento del mercado inmobiliario de bienes comparables y transacciones reales y ofertas firmes apropiadamente corregidas en su caso, todo ello neto de gastos de comercialización.

Su relación con el valor de mercado no precisa de más comentario.

3.2.8 Valor por actualización.

En este caso el valor se obtiene por el sumatorio de los flujos de caja actualizados que traigan causa del inmueble. Es uno de los más utilizados cuando se valoran bienes inmuebles ligados a una actividad económica o a su alquiler.

Sin embargo, los resultados suelen diferir mucho en función de las variables actuariales que se tomen, ya que deben tenerse en cuenta tanto los flujos de caja futuros -tanto más volátiles como lejanos en el tiempo- y más probables -juicio de probabilidad que cede ante el diferente grado de pasión que pone el agente-, un valor estimado de reversión -siempre subjetivo- y elegir un tipo de descuento de actualización, que tiene otra vez una alta dosis de subjetividad -de nuevo tanto más variable como lejana situamos en el tiempo la estimación-.

Se podría defender que en su formación incide también el uso que se da al inmueble, pero lo cierto es que son las mismas variables analizadas las que dependen del uso, por lo que la mera determinación del 'mejor uso' vuelve a ser un elemento muy subjetivo.

3.2.9 Valor residual.

Se utiliza a menudo en valoración de solares y otros casos en los que el método de comparación no puede aplicarse. Consiste básicamente en calcular el valor del inmueble con la construcción finalizada (suponiendo para ello el mejor uso de las posibilidades inmobiliarias), restándole cumulativamente los gastos en los que hay que incurrir para que el inmueble llegue a ese estado teórico del que se parte.

En su versión dinámica, el valor se calcula restando al valor actual de los ingresos teóricos obtenidos por la venta del inmueble una vez terminado el valor actual de los pagos realizados por los diversos costes y gastos.

En su versión estática, se descuenta del Valor de Mercado calculado para el inmueble terminado el margen de beneficio del promotor y los costes y gastos para la construcción de dicho inmueble.

3.2.10 Métodos de valoración

Académicamente, hay muchos. Me ceñiré, y muy sucintamente, a los que refiere la Orden que me sirve de guía. Tampoco me extenderé en definirlos, por cuanto al definir los distintos valores ya he indicado las nociones necesarias sobre la metodología para conseguirlos.

'Método de Coste'

Permite calcular el Valor de reemplazamiento-reposición bruto o neto del inmueble a valorar a partir de la evaluación de las partidas necesarias para conseguir un inmueble de las mismas características.

'Método de Comparación'

Como su acertado e intuitivo nombre indica, permite valorar un inmueble por comparación con otros valores de inmuebles que puedan encontrarse en el mercado, atendidas determinadas circunstancias que garanticen la comparabilidad.

'Método Residual'

Básicamente utilizado para valorar terrenos como decía, se parte con el cálculo teórico del valor de un inmueble en el supuesto del mayor y mejor uso teórico del solar y, restando de dicho valor los costes necesarios para culminar dicho inmueble desde el estado actual.

Existen dos variantes: el dinámico y el estático, a los que me referí ya al definir los valores resultantes del método.

'Métodos de Actualización'

Mediante este método se actualizan las utilidades futuras asociadas al inmueble que son esperables. Ordinariamente, estas utilidades serán flujos de caja de los inmuebles con mercado de alquileres, o flujos de caja de inmuebles con una actividad económica asociada, como podría ser un establecimiento hotelero o un edificio de oficinas destinado a su alquiler.

3.2.11 Estándares internacionales

No quiero terminar este apartado sin hacer una breve referencia a las normas generales de valoración aceptadas internacionalmente **cuyo nexo con las NIC-NIIF [10] las acerca a la materia fiscal**.

Normas Europeas de Valoración (EVS- European Valuation Standards)

A nivel europeo, y con vocación de ser un marco homogéneo en la confección de informes de valoración coherentes en toda Europa, existen las denominadas European Valuation Standards (EVS). Han sido elaboradas por "The European group of valuer´s associations" (TEGOVA), asociación que une a 63 asociaciones de tasadores de 34 países, manifestando representar a más de 70.000 evaluadores inmobiliarios públicos y privados [11].

Las EVS están generalmente aceptadas y se han dictado en consonancia con el Derecho Comunitario. Se adecúan además a las normas NIC-NIIF y a las internacionales de valoración a las que me refiero a continuación.

Normas Internacionales de Valoración (IVS- International Valuation Standards)

Las normas internacionales de valoración (NIVS o IVS) responden a la necesidad de aportar fiabilidad de los mercados internacionales (tanto a nivel inmobiliario puro como de garantías financieras), y establecen un margen de valoración internacionalmente reconocido.

---

[10] Normas Internacionales de contabilidad (**link** ICAC)

[11] **EUROPEAN GROUP OF VALUERS' ASSOCIATIONS (TEGOVA)** (2016): "European valuation standards", 8ª edición. Printed in Belgium by Gillis nv/sa

Las NIVS son publicadas y actualizadas [12] por el IVSC (International Valuation Standards Council), cuyo objetivo es aumentar y mejorar los estándares de calidad de las valoraciones. También son compatibles con las NIC-NIIF.

IAAO Technical Standards

La IAAO es una asociación profesional de asesores, que reconoce unos estándares internacionales de valoración inmobiliaria de amplia aceptación, orientada específicamente -en este caso si- a criterios fiscales. Su actuación se centra más en U.S.A. pero tiene vocación internacional.

En noviembre de 2016 publicó su guía para profesionales de la valoración y, aunque niega su carácter de norma técnica [13] lo cierto es que se adapta muy bien a lo que hasta aquí he desarrollado.

En 2014 publicó también una guía orientada a la tasación inmobiliaria masiva y sus repercusiones en la imposición tributaria [14], donde se analizan los criterios que debe seguir los profesionales que actúen en este tipo de tasaciones masivas. Los métodos aconsejados no difieren de los que aquí he señalado como operativos.

3.3 Finalidad de la tasación

La elección del tipo de valor y del método para alcanzarlo queda condicionado, según vamos viendo, tanto por la finalidad para la cual se requiere la valoración como por el tipo de inmueble a valorar. En función de una y otros aplican criterios técnicos y normativas distintos que regulan la forma o método de valoración de inmuebles.

Como ya señalé, queda fuera de la finalidad de este TFM la descripción exhaustiva de todas las definiciones o todos los métodos aplicables. Una aproximación a la complicación metodológica en función de los tipos de activos a valorar se evidencia en el siguiente cuadro que podemos encontrar en AZNAR-BELLVER, J., et al. [15], donde se presenta una clasificación de los métodos actuales, basada en las NIVS a las que me refería en el punto anterior y con la incorporación de los nuevos métodos multicriterio y los métodos de valoración de activos y recursos ambientales:

---

[12] **INTERNATIONAL VALUATION STANDARDS COUNCIL** (2016) "International Valuation Standards 2017" (IVCS)

[13] **IAAO SPECIAL COMMITTEE ON INTANGIBLES** (2016): "Understanding Intangible Assets and Real Estate: A Guide for Real Property Valuation Professionals"

[14] **INTERNATIONAL ASSOCIATION OF ASSESSING OFFICERS** (2014): "Guidance on international mass appraisal and related tax policy", http://www.iaao.org

[15] **AZNAR-BELLVER, J., et al.** (2012). "Valoración inmobiliaria. Métodos y aplicaciones. España e Iberoamérica. Valencia: Editorial Universitat Politècnica de València", pág. 61

TIPO DE ACTIVOS A VALORAR	GRUPO	MÉTODO
Activos o bienes de mercado	Métodos de ventas comparables, Métodos de comparación de Mercado, Métodos Directos de Mercado, Enfoque de comparación de ventas, Métodos Comparativos	Corrección simple Corrección múltiple Índices Porcentajes Factores Ratio de valoración Comparación temporal Beta o de las funciones de distribución Regresión por mínimos cuadrados CRITIC AHP ANP Programación por metas Regresión Espacial
	Actualización	Actualización de rentas
	Mixtos	MAVAM (AHP+GP)
Inmuebles urbanos	Coste	Coste de reemplazamiento (Valoración de la construcción) Valor Residual (Valoración del suelo)
Activos y recursos ambientales	Valoración ambiental	AMUVAM (AHP+Actualización de rentas) Programación compromiso Costes evitados Coste del viaje Valor hedónico Valoración contingente

Por otra parte, en la tabla siguiente se detallan los métodos en los principales tipos de valoración, en función de la finalidad y del objeto de la tasación [16]:

[16] **GARCÍA ALMIRALL, M. P.** (2007): Introducción a la valoración inmobiliaria. Research Paper. Centre de Política de Sòl i Valoracions. Càtedra d'Arquitectura Legal, Dret Urbanístic i Valoracions, Escola Tècnica Superior d'Arquitectura de Barcelona, UPC. Barcelona. Pág. 32

Tipos de valoración asociadas a las metodologías aplicables.

TIPOS DE VALORACION	MERCADO	CAPITALIZACION	COSTE	RESIDUAL
Objeto a valorar	Suelo Edificación Inmueble	Suelo Inmueble	Edificación	Suelo
Compraventa	1	2	2	2
Fiscales **IBI** **Plusvalía** **Transmisiones** **Patrimonio** **Renta**	2 2	2 1	1 1	1 1
Hipotecarias	1	1	2	2
Expropiatorias **LEF** **LS**	2	2	1	1
Otras Urbanísticas (IBI)	2	1	1	1
Arrendamientos LAU	1	1	2	2
Declaración de Ruina	0	0	1	0
Patrimoniales				
. Auditoría	1	2	2	2
. Herencias	1	2	2	2
Seguros	0	0	1	0
Inversiones inmobiliarias	1	1	1	1
Peritaciones	1	1	1	1

Donde se expresa:

1: Metodología de aplicación general.
2: Metodología aplicable en casos específicos, o utilizada como referencia.
0: Metodología no aplicada en el tipo de valoración indicada.

IV. Resolución 1: la donación a favor de l'Amo en Tomeu de l'Havanna

L'Amo En Tomeu de l'Havanna, reside desde su nacimiento en Mallorca.

En enero de 2013 recibió de su padre, viudo y también residente en Mallorca, por donación mediando la figura foral mallorquina de la 'definición' [17], la nuda propiedad de una vivienda de 200 m2 de cabida ubicada en Binissalem (Mallorca). La vivienda no era el domicilio habitual ni del padre ni del l'Amo En Tomeu, ni estaba arrendada. El padre, de 85 años, se reservó para sí el usufructo vitalicio. La vivienda donada la había adquirido en enero de 2006, recién acabada, a una promotora por un total de 600.000 €.

El valor declarado en la escritura de donación por el total inmueble ascendió a 500.000.- €, valor que estimaron razonable dada la evolución del mercado inmobiliario en aquellos momentos de crisis. El valor catastral del inmueble en 2013 era de 525.000.- €, de los que 300.000.- € correspondían al suelo y el resto a la edificación.

4.1 La "diffinitio" o 'definición'

Estamos en Mallorca. Concuerdo con tantos que en muchas cosas los mallorquines somos especiales, lo que es cierto incluso hasta en la forma de heredar. Pues bien: el sistema tributario estatal no es inmune a estas especialidades y un fiscalista mallorquín debiera recordarlo. Son cosas que no se enseñan en el grado o en un máster, pero para nosotros tienen una importancia trascendental. Recuerde el lector que en la introducción ya me refería a que este trabajo tendría algunas especialidades 'localistas' y que intentaría aprovecharlas en beneficio del interés del TFM, por más que deba reconocer que solo afectan al objeto del TFM tangencialmente.

Como pasó antaño con el Derecho Romano, el Código Civil común no admite la sucesión contractual: dentro de los límites legales entre los cuales se encuentra el derecho de los

---

[17] **Decreto Legislativo 79/1990**, de 6 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la compilación del derecho civil de las Islas Baleares:

> Artículo 50.
> Por el pacto sucesorio conocido por definición, los descendientes, legitimarios y emancipados, pueden renunciar a todos los derechos sucesorios, o únicamente a la legítima que, en su día, pudieran corresponderles en la sucesión de sus ascendientes, de vecindad mallorquina, en contemplación de alguna donación, atribución o compensación que de éstos reciban o hubieren recibido con anterioridad.
> La definición sin fijación de su alcance se entenderá limitada a la legítima.
> El cambio de vecindad civil no afectará a la validez de la definición.
> La definición deberá ser pura y simple y formalizarse en escritura pública.
> Al fallecimiento del causante se aplicará, en su caso, lo dispuesto en el párrafo 3.º del artículo 47, a efectos de fijación de la legítima.
>
> Artículo 51.
> La definición deja sin efecto cualquier disposición relativa a la legítima del descendiente, sea cual fuere la fecha del testamento.
> Respecto a otras disposiciones testamentarias a favor del descendiente, serán válidos, en la definición limitada a la legítima, la institución de heredero y el legado con cargo a la porción libre, sea cual fuere la fecha del testamento. Y en la no limitada, quedará sin efecto toda disposición de carácter patrimonial contenida en testamento de fecha anterior a la definición, sin que entre en juego la sustitución vulgar, salvo la dispuesta a favor de descendientes del renunciante que fuere hijo único, siendo, por el contrario, válidas las ordenadas en testamento de fecha posterior.
> Falleciendo intestado el causante, si la definición se hubiere limitado a la legítima, el descendiente será llamado como heredero; siendo no limitada, el que la hubiera otorgado no será llamado nunca; sí lo serán sus descendientes, salvo que del pacto resulte expresamente lo contrario o existan otros descendientes no renunciantes o estirpes de ellos.

legitimarios, un particular hereda solo si el causante así lo quiere. En esencia, el causante debe poder disponer -dentro del referido margen de actuación- el cambio de su testamento -y en consecuencia de sus herederos- hasta el mismo momento de su muerte, quedando proscrito en el Derecho Común cualquier pacto sobre la herencia futura.

Sin embargo, la particularidad de la insularidad y el marcado carácter rural de la isla hasta hace más bien poco, dibujaron desde los albores del Regne de Mallorca una figura por la que uno o varios de los legitimarios pueden recibir, en vida del donante, su 'herencia' renunciando con ello, a cambio, a su derecho legitimario. La idiosincrasia del isleño hizo que se generalizara el uso de esta figura, al principio para superar el problema de la 'dote' femenina, quedando con la 'definición' apartada de la herencia en una sociedad en la que la separación de bienes en caso de matrimonio era lo habitual. En las postrimerías del siglo XIX y principios del siglo XX se usó mucho esta figura para apartar de la herencia a los hijos que marchaban a 'hacer las américas', quedando quienes permanecían en Mallorca libres de cualquier atadura con los expatriados que resultaran también legitimarios.

El caso que estudiamos está sujeta a esta figura: es una donación con definición, solo hábil para quienes tengan vecindad civil mallorquina.

Habría varias formas de enfrentar esta peculiar visión en el ámbito de la normativa estatal:

- Se podría tratar de un pacto oneroso, por el cual una parte entrega un bien (de presente) y la otra releva a la donante de una obligación (respetar la legítima).
- Se podría tratar de un acto lucrativo, por causa de muerte.
- Un acto intermedio

En un caso similar el TS [18] ha considerado que "... no nos encontramos ante dos operaciones y actos independientes, sino que, como tantas veces acontece en numerosas actividades económicas sujetas a tributación, que individualmente se encuentran formadas por actos de naturaleza distinta, incluso sujetos a tributos diferentes, que solo encuentran su adecuado destino tributario mediante la observancia conjunta de las distintas operaciones de que están formadas, consideramos que el fenómeno antes descrito debe ser observado de forma global, integrando de un lado la adquisición de bienes que en vida del apartante-causante dispone para el apartado-exlegitimario, y de otro el pacto sucesorio de no suceder, por el que el apartado, a cambio de adquirir los bienes, pierde el carácter de legitimario."

A efectos del ISD [19], esta particularidad tendrá como consecuencia que la donación sujeta a definición se trate como un título sucesorio y gozará de los beneficios fiscales a él inherentes.

---

[18] **STS 09/02/2016**, Rec. 325/2015

[19] El Artículo 57 del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, señala que "La donación universal y la definición a que se refieren los artículos 8 a 13, 50, 51 y 73 de la Compilación de Derecho Civil de las Illes Balears, aprobada por el Decreto Legislativo 79/1990, de 6 de septiembre, **tendrán el carácter de título sucesorio a los efectos del artículo 11 b del Reglamento**

Por ello, nuestro l'Amo En Tomeu no liquidará el ISD como una donación, sino como si de una sucesión se tratara, liquidará como una adquisición 'mortis causa'.

Y con esta particularidad afrontaremos este primer paso de la resolución del caso práctico.

4.2 La liquidación por ISD correspondiente a la 'donación' de enero de 2013

Los datos relevantes para la liquidación de ISD son los siguientes:

- Fecha: enero de 2013
- Donante: padre, viudo y de vecindad mallorquina
- La vivienda no era el domicilio habitual ni del donante ni del donatario
- El donante tenía 85 años
- El donante se reserva para sí el usufructo vitalicio. La vivienda donada la había adquirido en enero de 2006, recién acabada, a una promotora por un total de 600.000.- €.
- Valor declarado por el **total de la vivienda** en la escritura de donación: 500.000.- €, valor que estimaron razonable dada la evolución del mercado inmobiliario en aquellos momentos de crisis.
- Valor catastral del inmueble en 2013: 525.000.- €, de los que 300.000.- € correspondían al suelo.

4.2.1 El 'valor' de la vivienda donada

L'Amo en Tomeu y su padre l'Amo En Toni tendrán que determinar un valor al bien donado. No lo pondrán al azar, ni tampoco acudirán a una sociedad de tasación para que les dé su opinión técnica. Formarán su opinión analizando distintos elementos y en consecuencia con su análisis declararán un valor.

Elementos que tendrán en cuenta L'Amo en Tomeu y su padre l'Amo En Toni

Binissalem es un pueblo ubicado entre Inca y Palma (dos de los tres núcleos poblacionales más importantes), bien comunicado con ambos centros por tren y autopista. En 2013 contaba con 7.792 moradores [20]. A su alrededor existen otros núcleos de similares características cuyas operaciones inmobiliarias podrían ser consideradas homogéneas. Los he seleccionado en las siguientes tablas [21] y llego a la conclusión de que, aunque el mercado estuviera a principios del 2013 ciertamente retraído, existe un volumen suficiente de operaciones como para llegar a una conclusión sobre el valor de una vivienda en el mercado de segunda mano:

---

del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y, en consecuencia, gozarán de todos los beneficios fiscales inherentes a las adquisiciones sucesorias en la medida que le sean aplicables."

[20] Fuente: **INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (INE)**: "Cifras oficiales de población resultantes de la revisión del Padrón municipal a 1 de enero".

[21] **MINISTERIO DE FOMENTO**: "Boletín Estadístico On-line, número de transacciones inmobiliarias. totales (compraventa de viviendas)" (**LINK**)

GOBIERNO DE ESPAÑA — MINISTERIO DE FOMENTO

Número Total de Transacciones Inmobiliarias de Viviendas por municipios.

	Año 2012 (trimestre)				Año 2013 (trimestre)			
	1º	2º	3º	4º	1º	2º	3º	4º
BALEARS (ILLES)								
Alaró	1	0	6	10	3	8	8	8
Binissalem	4	8	8	7	5	6	2	7
Consell	1	2	0	0	3	1	1	2
Inca	31	31	29	61	28	37	36	60
Lloseta	1	5	7	4	6	3	6	5
Santa María del Camí	9	5	4	19	0	16	8	10
TOTAL	**47**	**51**	**54**	**##**	**45**	**71**	**61**	**92**

Transacciones Inmobiliarias de Vivienda de Segunda Mano por municipios.

	Año 2012 (trimestre)				Año 2013 (trimestre)			
	1º	2º	3º	4º	1º	2º	3º	4º
BALEARS (ILLES)								
Alaró	1	0	6	6	3	4	8	7
Binissalem	2	6	7	6	5	4	2	6
Consell	1	2	0	0	3	1	1	2
Inca	25	23	26	48	27	36	34	44
Lloseta	1	4	4	4	6	3	6	5
Santa María del Camí	8	4	4	11	0	15	7	9
TOTAL	**38**	**39**	**47**	**75**	**44**	**63**	**58**	**73**

En estas circunstancias se cumplen los requisitos para la utilización del método de comparación que analizaba *ut supra*. Esto es, existe en los últimos años un mercado representativo de inmuebles comparables y se dispone de los datos necesarios de las mismas. La comparación se basa en definitiva en buscar fincas lo más similares posibles a la valorada, en un entorno próximo y con unas características similares, homogeneizando los datos obtenidos, ponderando los más similares frente a los más dispares y finalmente adaptando las conclusiones a las dimensiones del inmueble que se somete a valoración.

Además, lo cierto es que amén de ser el método más usado en la actualidad por las sociedades de tasación en el cálculo del valor de inmuebles [22], es el que más se adapta a la estructura racional humana de concepto tradicional del valor. Las personas miramos a nuestro entorno, observamos e interpretamos lo que vemos y a partir de ello llegamos a las conclusiones oportunas. En el caso que nos ocupa, llegamos al convencimiento de que el precio de nuestro bien es uno u otro. A partir de lo que los demás pagan o cobran, internamente efectuamos unos ajustes 'técnicos': 'mi casa tiene la fachada orientada al sol, la de este no...', 'él tiene cisterna y la mía no', 'mi calle está mejor comunicada' o 'aquella tiene mejor entorno'.

Así conformamos nuestra mejor convicción del precio de aquello que tenemos. Normalmente, nuestro concepto del precio se asemejará al valor técnico obtenido por comparación, y será un buen punto de partida para llegar al 'valor declarado' en la escritura.

Interferencias de orden fiscal en cuanto al 'valor declarado'

En la escritura de donación con "*diffinitio"* el donante y el donatario harán constar el valor del que están íntimamente convencidos después del razonamiento desarrollado. ¿O tal vez no?

[22] **SOCIEDAD DE TASACIÓN** (2015) 'El método de comparación en las tasaciones' (**LINK**)

Es también cierto que me he olvidado -conscientemente- de que, una vez alcanzado el convencimiento del precio, los sujetos saben que a la hora de declararlo existen condicionantes de carácter fiscal, que pueden ser presentes o futuros, y actúan en consecuencia modulando aquel convencimiento íntimo.

En cuanto a los condicionantes presentes, entre el valor que interiorizamos y el que exteriorizamos en la declaración hay un elemento más que objetivo: cuanto más alto sea, mayor será la base imponible de los impuestos que intervienen. Ello empuja normalmente a los actores a reducir el valor hasta el punto en que el temor a una comprobación de valores posterior tenga consecuencias indeseadas supera el riesgo admisible.

Pero no siempre es así. En nuestro caso -y otros, claro- podrían darse circunstancias que aconsejaran dar valores superiores a los reales.

L'Amo en Tomeu podría pensar que, como la tributación de esta operación tendrá un tipo efectivo del 1% (como veremos), podría tener la tentación de declarar un valor superior. De esta manera, pagaría un 1% sobre el exceso, pero podría no olvidar que en una posterior transacción del mismo bien, al tomar este valor declarado como coste, podría reducir eventuales plusvalías o incluso obtener pérdidas susceptibles de ser compensadas con ganancias de otras operaciones.

En cualquier caso, esta tentación tiene un límite: l'Amo en Tomeu debería saber que la AEAT no viene condicionada en cualquier caso por el valor declarado, ya que la LIRPF (artículo 36) limita al valor de mercado los valores que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Posibilidad de concretar el valor fiscal con la Administración Tributaria

L'Amo En Tomeu y su padre l'Amo En Toni han oído que pueden consultar con la Administración cual es el valor que esta va a considerar como valor real.

El artículo 34.1.n LGT reconoce el derecho del contribuyente a ser informado del valor real a efectos fiscales del inmueble que se donará. El artículo 90 LGT regula este derecho, y el 91 LGT permiten solicitar que la autoridad fiscal determine con carácter previo y vinculante su valoración a estos efectos. El artículo 51 de la entonces vigente Ley autonómica 22/2006 [23] lo regulaba para este impuesto.

Sin embargo, la verdad es que:

- el acudir a esta posibilidad no exime al contribuyente de adjuntar una propuesta de valoración y todos los antecedentes que exija la Administración,

[23] Ley 22/2006, de 19 de diciembre, de reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones (Vigente hasta el 08 de junio de 2014).

- contra la respuesta de la Administración no cabe interponer recurso alguno, por lo que si no se está conforme con ella solo cabe recurrir contra las comprobaciones de valor que se efectúen y
- la administración tiene tres meses para resolver (plazo que se me antoja con creces excesivo cuando se compara con los plazos del contribuyente para declarar o interponer recursos), e incluso puede no contestar.

Tampoco puede olvidarse que la Administración será siempre conservadora en sus estimaciones, entre otras cosas porque los valores fiscales no han reflejado con la debida celeridad el continuado descenso que el mercado inmobiliario ha sufrido en los últimos diez años, como es el caso de Binissalem, conforme comprobaremos.

Por lo demás, ¿a qué Administración tributaria se dirige? Como veremos, la donación influye en tantas figuras tributarias que son varias las autoridades competentes a las que hay que efectuar la consulta.

L'Amo En Tomeu y su padre l'Amo En Toni, con la inmensa mayoría de los contribuyentes, han llegado a la conclusión que no tiene sentido perder el tiempo ahora en solicitar una valoración que, de efectuarse en el dilatado plazo habilitado, seguro que será conflictiva y no les librará de la posterior comprobación de valores.

El valor de la vivienda a consignar en la escritura de donación

L'Amo En Tomeu no es ajeno a todo este trajín. Él tiene presente el valor de coste (en enero de 2006 le costó a su padre un total de 600.000 €), tiene en cuenta el tiempo transcurrido, la crisis del sector y el deterioro de la vivienda, y compara su situación con la del mercado, y llega al convencimiento íntimo de un valor.

L'Amo en Tomeu y su padre, después de ponderar los pros y contras de naturaleza fiscal que les han advertido, deciden no modificar su primer criterio y atribuyen **al total inmueble** un valor de 500.000.- €, en el convencimiento de que este es su valor real, y a sabiendas de que este valor es inferior al valor catastral del inmueble en 2013 (525.000.- €) [24].

[24] La CV1377-15, de 04/05/2015, contesta a la pregunta de un desesperado contribuyente que ha comprado una vivienda en Alicante por valor de 100.000 euros, tras la negociación con el vendedor en el contexto de la crisis actual. En el momento de firmar la escritura de compraventa el Notario le advierte que la valoración del referido bien por parte de la Comunidad Autónoma es mucho mayor, por lo que es posible que se produzca una declaración complementaria basada en el valor estimado por dicha Comunidad Autónoma con relación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. El contribuyente desea conocer de que manera objetiva podría actuar para valorar la vivienda, teniendo en cuenta la valoración real del mercado, **de forma que pueda contradecir, en caso de que fuera necesario, la valoración del inmueble realizada por la Comunidad Autónoma**. En mi opinión, la respuesta de la Administración es vergonzosa: le espera un largo camino al Sr. Contribuyente, lo pasará francamente mal por su osadía.

4.2.2 Importe declarado: nuda propiedad v/ plena propiedad. Valor del usufructo a efectos del ISD

Con haber llegado al valor total del inmueble no culmina el cálculo, toda vez que L'Amo En Toni, siguiendo también en esto una inveterada costumbre mallorquina (derivada de la no aplicación directa en Mallorca, sino solo con carácter supletorio, de la reversión legal del artículo 812 Código Civil común) se reserva para sí el usufructo.

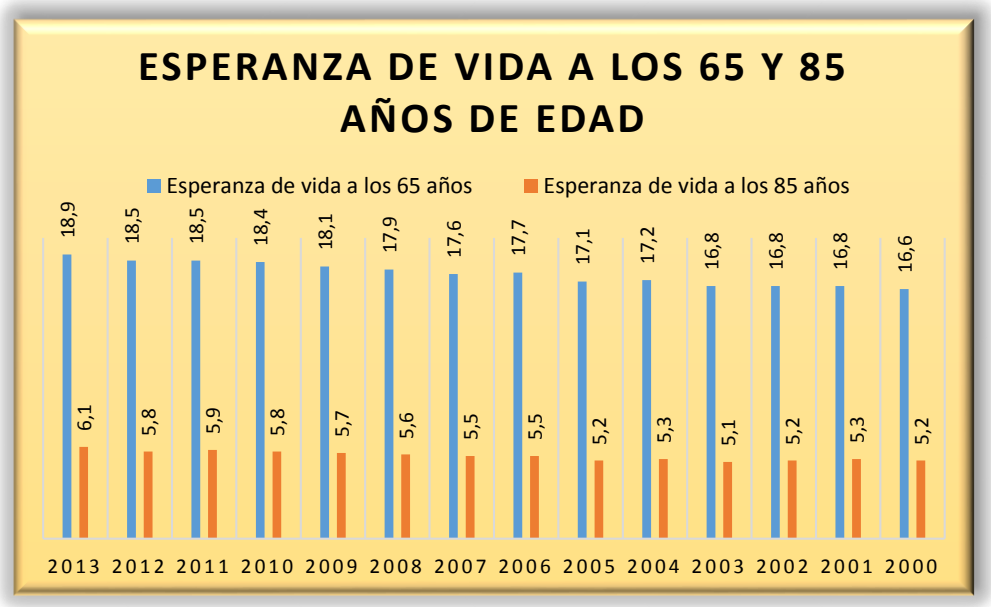
Se trata pues de valorar solo la nuda propiedad, que es lo realmente donado.

Valoración del usufructo de conformidad con las técnicas analizadas

Una valoración técnica de un usufructo deberá atender siempre a un factor aleatorio, que evidentemente nos remitirá en un primer momento -a la hora de ser evaluado- a las probabilidades de supervivencia del usufructuario según su edad, de forma que deba aplicarse una adecuada información estadística para alcanzar su mejor valoración.

Lo anterior no obsta a que, una vez obtenida la esperanza de supervivencia de acuerdo con aquellos estándares, no proceda su ajuste adaptándolo a las circunstancias concretas del caso. No es lo mismo hombre que mujer, ni un diabético crónico y sedentario que un hombre sano y deportista.

De conformidad con las estadísticas de supervivencia del INE (de donde he obtenido el siguiente cuadro), en 2013, l'Amo En Toni tenía una esperanza de vida de 6,1 años, en tanto que una persona de 65 años tenía una esperanza de vida de 18,9 años:



Cabría por tanto esperar que el usufructo del padre, de 85 años, tuviera como valor un tercio del usufructo de un varón con 65 años. Eso al menos esperaría un técnico valorador que buscara obtener "el valor real" del derecho, entendiendo como tal un valor de mercado o precio que

estaría dispuesto a pagar un comprador independiente en condiciones normales de mercado, calcularlo objetivamente y con independencia de las circunstancias que concurran en la transmisión [25].

A efectos fiscales, sin embargo, no será así. A continuación veremos como para un varón de 65 años el valor fiscalmente computable de un usufructo equivale al 24%, en tanto que para uno de 85 años vale el 10% (cuando cabría esperar un 8%).

Evolución de la valoración fiscal a través de la historia reciente

A efectos fiscales, la valoración de la nuda propiedad ha venido siendo la diferencia entre el valor total de un bien menos el valor del usufructo [26].

El valor del usufructo se ha definido históricamente como una relación entre el valor total del bien y la edad del titular del derecho, lo cual sin duda obedece a una lógica aplastante. La ley de 2/04/1900, sobre el impuesto de Derechos Reales, ya establecía en su artículo 6º- 6ª que en los usufructos vitalicios, a los efectos del impuesto, si el usufructuario tiene menos de veinticinco años, el 75 por 100; si excede de veinticinco y no llega a cincuenta, el 50 por 100, y si excede de cincuenta, el 25 por 100 [27], norma que se reproducía en el artículo 65 del reglamento [28].

---

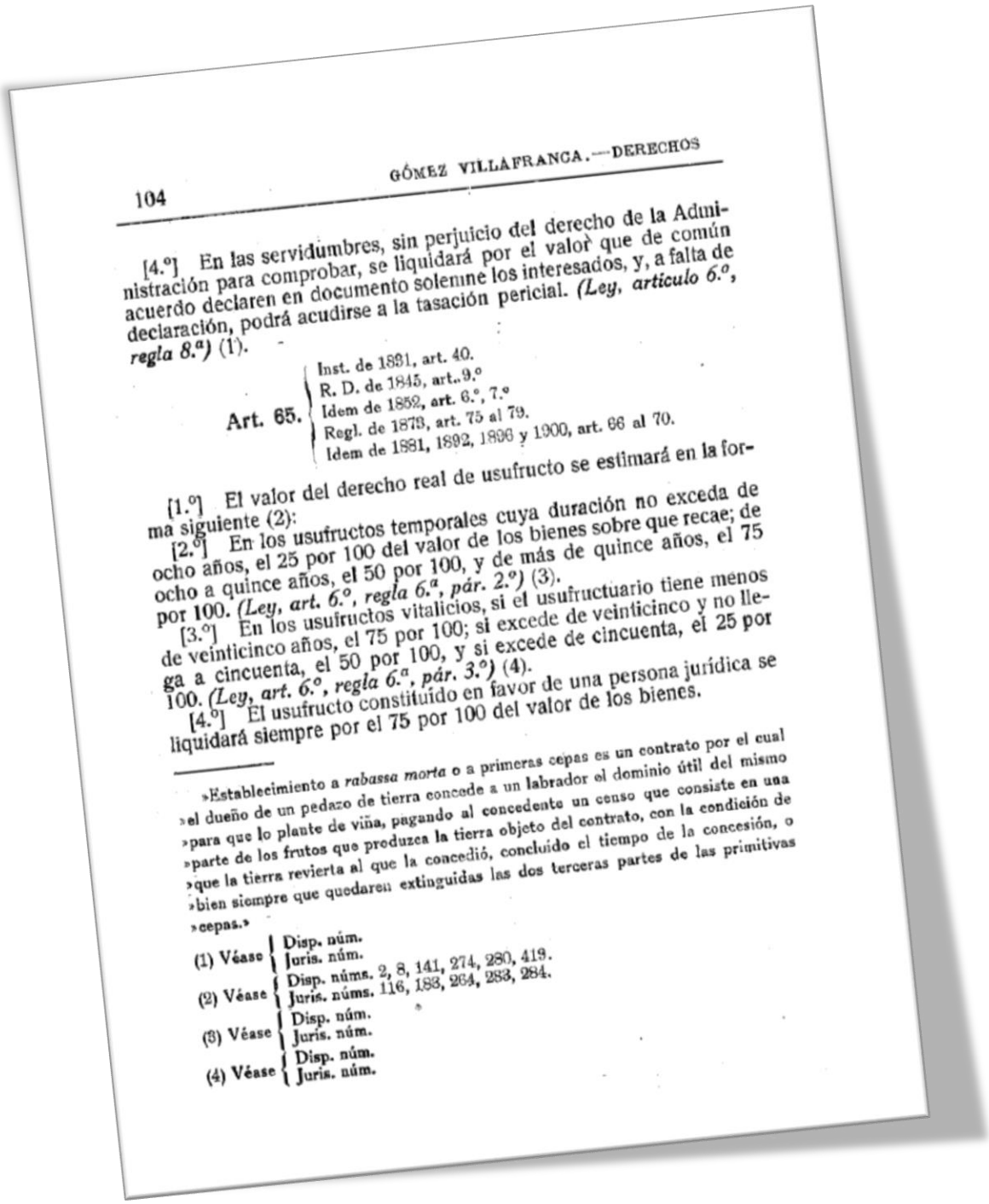
[25] Traigo aquí esta definición, que tomo de la consulta CV1091-06, de fecha 12/06/2006, sobre la que deberé volver en otras ocasiones.

[26] Así se recoge ya en **GOMEZ VILLAFRANCA, R** (1921) "Los impuestos de derechos reales y transmisión de bienes y sobre los bienes de las personas jurídicas", pág. XIV (48 de la obra digitalizada), en el Art. 6º 6ª Ley de 2/04/1900:

> "El valor del derecho de nuda propiedad se computará, en todos los casos, por la diferencia entre el valor del usufructo, según las reglas anteriores, y el valor total de los bienes sobre que recaigan dichos derechos"

[27] Ibid., pág. 48 de la obra digitalizada

[28] Ibid., pág. 166 de la obra digitalizada



104 GÓMEZ VILLAFRANCA.—DERECHOS

[4.º] En las servidumbres, sin perjuicio del derecho de la Administración para comprobar, se liquidará por el valor que de común acuerdo declaren en documento solemne los interesados, y, a falta de declaración, podrá acudirse a la tasación pericial. *(Ley, artículo 6.º, regla 8.ª)* (1).

Art. 65. Inst. de 1831, art. 40. R. D. de 1845, art. 9.º Idem de 1852, art. 6.º, 7.º Regl. de 1873, art. 75 al 79. Idem de 1881, 1892, 1896 y 1900, art. 66 al 70.

[1.º] El valor del derecho real de usufructo se estimará en la forma siguiente (2):

[2.º] En los usufructos temporales cuya duración no exceda de ocho años, el 25 por 100 del valor de los bienes sobre que recae; de ocho a quince años, el 50 por 100, y de más de quince años, el 75 por 100. *(Ley, art. 6.º, regla 6.ª, pár. 2.º)* (3).

[3.º] En los usufructos vitalicios, si el usufructuario tiene menos de veinticinco años, el 75 por 100; si excede de veinticinco y no llega a cincuenta, el 50 por 100, y si excede de cincuenta, el 25 por 100. *(Ley, art. 6.º, regla 6.ª, pár. 3.º)* (4).

[4.º] El usufructo constituído en favor de una persona jurídica se liquidará siempre por el 75 por 100 del valor de los bienes.

»Establecimiento a *rabassa morta* o a primeras cepas es un contrato por el cual »el dueño de un pedazo de tierra concede a un labrador el dominio útil del mismo »para que lo plante de viña, pagando al concedente un censo que consiste en una »parte de los frutos que produzca la tierra objeto del contrato, con la condición de »que la tierra revierta al que la concedió, concluído el tiempo de la concesión, o »bien siempre que quedaren extinguidas las dos terceras partes de las primitivas »cepas.»

(1) Véase Disp. núm. Juris. núm.

(2) Véase Disp. núms. 2, 8, 141, 274, 280, 419. Juris. núms. 116, 183, 264, 283, 284.

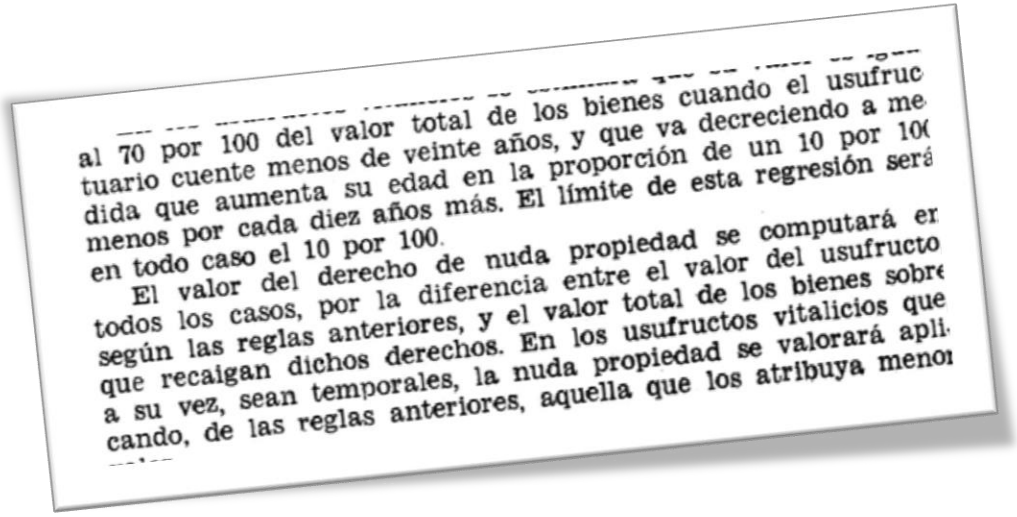
(3) Véase Disp. núm. Juris. núm.

(4) Véase Disp. núm. Juris. núm.

Medio siglo después [29] (1967), la estimación a efectos fiscales de los mismos usufructos partía de que era igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario contara menos

[29] **Decreto 1018/1967**, de 6 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Art´. 70

de veinte años, porcentaje que iba a medida que aumentaba su edad en la proporción de un 10 por 100 menos por cada diez años más. El límite de esta regresión era en todo caso el 10%.


al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufruc
tuario cuente menos de veinte años, y que va decreciendo a me
dida que aumenta su edad en la proporción de un 10 por 10
menos por cada diez años más. El límite de esta regresión será
en todo caso el 10 por 100.
El valor del derecho de nuda propiedad se computará en
todos los casos, por la diferencia entre el valor del usufructo
según las reglas anteriores, y el valor total de los bienes sobre
que recaigan dichos derechos. En los usufructos vitalicios que
a su vez, sean temporales, la nuda propiedad se valorará apli-
cando, de las reglas anteriores, aquella que los atribuya menor

Pasado otro medio siglo más, en fechas actuales, el artículo 26 LISD no ha introducido muchas variaciones: en los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más, con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

Cálculo del porcentaje aplicable al caso del supuesto

En nuestro caso, el donante tenía 85 años, por lo que de la aplicación de la fórmula señalada resulta que el usufructo debe valorarse en un 10% del valor total, límite mínimo.

¿Es esta fórmula criticable desde un punto de vista de un sistema tributario constitucional?

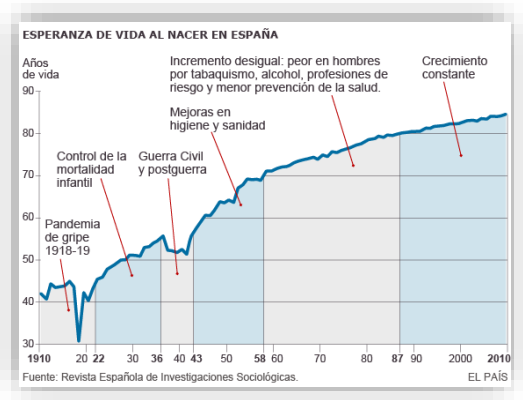
Tal vez sí.

Ciertamente, el sistema elegido es muy objetivo en cuando a una de las dos componentes del valor: es una relación directa entre la edad del usufructuario y el valor real que se atribuya a la plena propiedad del bien.

Pero, sin duda, también tiene algunas inconsistencias: un padre de 41 años es diagnosticado de cáncer y tiene una esperanza de vida de 2 años, y desea ordenar en vida, a través de la figura de la definición mallorquina, la sucesión y dona a su único hijo una vivienda. El valor del usufructo que se reserva será mayor que el caso práctico que analizo en este trabajo, lo cual puede parecer inadmisible. El mismo despropósito existe si lo que hace el padre es vender este derecho a un tercero para conseguir dinero para su tratamiento: nadie en su sano juicio le comprará el usufructo, por el elevadísimo coste fiscal que le supondrá frente a su valor real.

Fijémonos en el resultado obtenido a través de la evolución histórica de la norma: i) si el padre del ejemplo tuviera 41 años en 1900, el valor del usufructo que se reservaría sería el 50% del valor total, ii) si el cálculo lo movemos a 1967 el valor del usufructo reservado sería, también, del 50% del valor total, y iii) si el cálculo lo efectuáramos 50 años más tarde, en 2017, el valor del usufructo sería, también curiosamente, del 49%.

No descubriré nada si digo que esta evolución dista mucho de parecerse a la esperanza de vida de las personas en España: entre 1910 y 2009 los españoles viven, de media, el doble de tiempo [30]. Otra fuente de discriminación provendría de la mayor esperanza de vida de las féminas sobre los varones (5,5 años en 2014, según el INE [31]).



Retomando el argumento del valor que cabría esperar de un técnico en valoración (no de un fiscalista) la diferencia aumenta. Un varon de 40 años tiene una esperanza de vida -en 2013, de 41,0 años, 6,7 veces la esperanza de vida de L'Amo en Toni (que recordemos según la misma fuente era en 2013 de 6,1 años): el 'valor real' del usufructo de nuestro sujeto debería ser 6,7 veces el de L'Amo en Tomeu, y no cualquier otra cifra.

Ello me lleva al convencimiento de que, en este caso y en todos los similares, la Base Imponible no la constituye el valor real, incumpliéndose la declaración taxativa del artículo 9 LISD, por más que la Ley en su artículo 26 defina la forma de superar el valor real en estos casos concretos.

Por ello dudo si este sistema, tan objetivo como apartado de la realidad, es compatible con los límites establecidos por el artículo 31 CE, y en concreto con el de capacidad económica.

Si de valorar el derecho de usufructo se trata -que puede reservarse o cederse a un tercero, como apuntaba-, no parece de recibo que haya una desconexión tan evidente entre la cuantificación del bien que se transmite o reserva (en ambos casos influye en la base imponible)

---

[30] **PRATS AZNAR, J.** (2015): La esperanza de vida aumenta más de 40 años en un siglo" (artículo publicado en 'El País' el 26/02/2015 (**LINK**))

[31] **INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA** (INE), Esperanza de Vida (**LINK**)

y la propia base imponible del impuesto. Tengo serias dudas de si debería ser admisible que no se admita, como es el caso, prueba en contrario de que el valor es menor.

El TC [32] ha señalado, en sede del IIVTNU, analizando la producción de una renta por el mero transcurso del tiempo, que "... es importante tener presente que una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, diferencia esta que es importante subrayar "porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que —como hemos venido señalando— dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia" (**STC 295/2006**, de 11 de octubre, FJ 5)."

Me pregunto, parafraseando las frases del tribunal en esta STC, si al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de hecho derivados del paso del tiempo sin tener en cuenta la situación personal del sujeto, se estarían sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradeciría frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza en el art. 31.1, en la medida que no se ha previsto excluir del tributo a las situaciones inexpresivas de capacidad económica.

Y esta situación se da, sin duda, algunas ocasiones en los usufructos. La transmisión de un usufructo desmembrado con anterioridad puede generar plusvalías fiscales inexistentes.

Pero si hace siglos -nunca mejor dicho- que el sistema rige, funciona y nadie se queja, ¿para qué cambiarlo?

Valor declarado por el usufructo y cuota líquida.

Por todo lo expresado, l'Amo en Tomeu y su padre l'Amo en Toni considerarán que el valor del usufructo es 50.000.- € y el de la nuda propiedad donada es de 450.000 €. Instruirán al Notario para que consigne este valor y declararán la liquidación de ISD por este importe [33].

La liquidación resultará a pagar el 1% del valor de lo donado [34], esto es, 4.500 €.

---

[32] **STC 26/2017**, de 16 de febrero, FJ 3º

[33] Artículo 26.a de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

> "En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más, con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.
>
> El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En los usufructos vitalicios que, a su vez, sean temporales, la nuda propiedad se valorará aplicando, de las reglas anteriores, aquella que le atribuya menor valor. (...)"

[34] Artículo 19 de la Ley 22/2006, de 19 de diciembre, de reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones (Vigente hasta el 08 de junio de 2014):

APUNTE I

La norma persigue que la base imponible del ISD se aproxime al valor real o de mercado. Pero este objetivo -loable- cede rotundamente cuanto se produce una desmembración del dominio. El resultado al que se llega con la aplicación de la norma fiscal, si en algún momento se parece al de mercado, es por mera casualidad.

4.3 Liquidación del IBI en 2013

4.3.1 El valor catastral supera al de mercado

La base imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) se encuentra definida en el art. 65, del TRLRHL [35] **como el valor catastral del inmueble**, que se ha de determinar y notificar de acuerdo con lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario [36].

El 'catastro' es un Registro administrativo dependiente del Ministerio de Hacienda y en el que se describen los bienes inmuebles (Artículo 1 TRLCI). Su formación y mantenimiento (que comprende, entre otras funciones, la valoración, inspección, elaboración y gestión de la cartografía catastral así como la difusión de la información catastral) son competencia exclusiva del Estado, ejerciéndose por la Dirección General del Catastro.

Al amparo de lo establecido en los arts. 22 y 23 del RDLeg. 1/2004, el valor catastral resulta fijado "objetivamente" a partir de datos del inmueble tales como la localización del inmueble, las circunstancias urbanísticas que afecten al suelo y su aptitud, las características y antigüedad de la construcción (uso, la calidad y la antigüedad edificatoria, así como el carácter histórico-artístico u otras condiciones de las edificaciones), el coste de ejecución material de las construcciones, los beneficios de la contrata, los honorarios profesionales y tributos que someten a gravamen la construcción, los gastos de producción y beneficios de la actividad empresarial de promoción,

---

1. En las adquisiciones por causa de muerte, a los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II del artículo 2 de esta ley, se les aplicará una deducción cuyo importe será el resultado de restar a la cuota bonificada la cuantía derivada de multiplicar la base imponible por un tipo porcentual T del 1%. Esto es:
Da = Cb - (BI x T), siendo:
Da: deducción autonómica
Cb: cuota bonificada
BI: base imponible
T: 0,01
2. Cuando el resultado de multiplicar la base imponible por T sea superior al importe de la cuota bonificada, la cuantía de la deducción será igual a cero.

[35] Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

[36] Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario y Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el citado Texto Refundido

las circunstancias y valores del mercado y cualquier otro factor relevante que reglamentariamente se determine, **sin que pueda superar el valor de mercado, entendido este último como el precio más probable por el que podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas, a cuyo efecto ha de fijarse, mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, un coeficiente de referencia al mercado para los bienes de una misma clase**.

Su determinación integra la denominada gestión catastral, a la que se refiere igualmente el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, y que es objeto de competencia estatal.

En cambio, el artículo 77 del TRLRHL establece que la gestión tributaria del impuesto corresponderá a los ayuntamientos, basándose para ello en la información elaborada por la Dirección General del Catastro.

El devengo de este impuesto se produce **el primer día del periodo impositivo**, que coincide con el año natural, conforme se dispone en el artículo 75.1 y 2 TRLRHL. De conformidad con el artículo 77, el padrón se forma anualmente para cada término municipal y se remite al ente gestor del impuesto antes del 1 de marzo de cada año. Los datos del padrón deben figurar en las listas cobratorias, y en su punto 7 dispone:

> "7. En los supuestos en los que resulte acreditada, con posterioridad a la emisión de los documentos a que se refiere el apartado anterior, la no coincidencia del sujeto pasivo con el titular catastral, las rectificaciones que respecto a aquel pueda acordar el órgano gestor a efectos de liquidación del impuesto devengado por el correspondiente ejercicio, deberán ser inmediatamente comunicadas a la Dirección General del Catastro en la forma que por esta se determine. Esta liquidación tendrá carácter provisional cuando no exista convenio de delegación de funciones entre el Catastro y el ayuntamiento o entidad local correspondiente."

A la vista de lo anterior, l'Amo En Toni llega a las siguientes conclusiones:

> 1ª. Él era el propietario de la plena propiedad el día 1 de enero, fecha de devengo del impuesto, y por ello a él le corresponderá el pago del íntegro IBI cuando el impuesto se ponga al cobro.
>
> 2ª. Se ha producido una alteración en la propiedad de la finca, lo que debe comunicarse al Catastro para que dicha alteración produzca los efectos pertinentes en los padrones del 2014 y siguientes (que producirá efectos limitados, toda vez que él sigue siendo titular del usufructo y por tanto mantendrá la condición de titular catastral).
>
> 3ª. **Constata que existe una incongruencia: el valor catastral del bien supera, en 2013, el valor de mercado del inmueble (525.000 € v/ 500.000), y ello contraviene el artículo 23.2 LCI.** En 2013, y como pasará cuando analicemos el IRPF, también por este impuesto pagará más de 'lo que correspondería', pues veremos que el propio Catastro reconoce en la Orden HAP/2308/2013 que en Binissalem acontecen diferencias

sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes. Fue el mismo Ayuntamiento quien solicitó del Catastro la rebaja del valor por exceder dicha facultad de sus competencias.

4.3.2 La determinación del Valor Catastral

La determinación del valor catastral se efectúa, normalmente, en dos fases: i) la elaboración de las ponencias de valores y ii) cálculo de los valores catastrales resultantes (RD 1020/1993).

Durante la primera fase, se establecen los elementos y coeficientes generales que, aplicados a cada una de las fincas registrales, determinarán en la segunda fase su concreto valor catastral. Las ponencias de valores se publican y son susceptibles de ser impugnadas con carácter previo a la individualización de los valores respecto de cada finca catastral, y verificado esto último los valores son notificados individualmente, pudiendo de nuevo ser impugnados.

En la segunda fase, el valor catastral del inmueble se obtiene añadiendo al valor del suelo el valor de las eventuales construcciones existentes sobre dicho suelo.

Estos valores se calculan mediante una serie de módulos, que pretenden determinar el valor de repercusión del suelo por cada m2 de edificación, así como el propio coste de edificación, junto con un componente que tenga en cuenta los costes y beneficios de acometer una promoción inmobiliaria. El cálculo del valor catastral de una construcción se resume en la siguiente fórmula:

$$Vv = 1{,}40\ [Vr + Vc]\ Fl$$

Donde “Vv” es el valor en venta del inmueble en euros/m2 construido; ‘Vr’ es el valor de repercusión del suelo en euros/m2 construido y ‘Vc’ representa el valor de la construcción en euros/m2 construido. ‘Fl’ representa el factor de localización, que está comprendido entre 1,2857 y 0,7143 (RD 1020/1993 norma 16). Por otra parte, el coeficiente ‘1,40’ pretende cuantificar los gastos y beneficios de una promoción.

De la fórmula anterior es posible obtener la formulación matemática del Valor de Repercusión del Suelo:

$$Vr = [Vv/(1{,}40 \times Fl)] - Vc$$

En cuanto al valor del suelo, se calcula tomando en consideración el valor de mercado que resulte de los estudios realizados, que sirve además para concretar mediante índices o coeficientes su valor en cada polígono, calle, tramo de calle, zona o paraje (RD 1020/1993).

A su vez, para calcular el valor de las construcciones se tienen en cuenta las condiciones urbanísticas del lugar, su uso o destino, su calidad, su antigüedad de las mismas y cualquier otro factor que pueda incidir en el mismo, todo ello mediante la aplicación de coeficientes que se determinan en la normativa catastral.

Sumados ambos componentes y aplicando los coeficientes '1,4' y 'FL' se obtiene el valor en venta del inmueble, al que se le aplica un coeficiente RM que garantiza que no se superará el valor de mercado.

De este brevísimo resumen podemos, sin embargo, deducir que el valor de mercado no solo es uno de los límites del valor catastral, sino que además aquel debe ser la referencia de este [37], habiéndose establecido, a los efectos de garantizar esta limitación, un coeficiente de relación al mercado [38].

APUNTE II

Los métodos utilizados para la obtención del valor en venta del inmueble no distan mucho en la práctica de los métodos que he analizado como de común aplicación: para los solares y solares sub-edificados el método utilizado es el de valoración residual (norma 9 del Real Decreto 1020/1993) [39], en tanto que los estudios de mercado informan el método de comparación (norma 22) y el método de reposición se aplica en la valoración de las construcciones (norma 12).

Si los métodos y las fuentes son similares, ¿por qué la evidencia demuestra una divergencia tan acusada entre el valor catastral y el valor de las tasaciones de mercado?

Recuérdese por favor esta importantísima cuestión. Deberé volver reiteradamente sobre este tema.

4.3.3 Posibilidades de éxito de la impugnación

Posibilidad de la impugnación indirecta

La aprobación de la ponencia de valores (2007) y la notificación de la valoración individualizada del valor catastral quedan lejos y hoy son actos firmes y gozan de la presunción de legalidad establecida en LPAC [40] y, una vez aprobados, es necesario desplegar una prueba muy cualificada y solvente de su incorrección para desvirtuar tal presunción.

---

[37] La Norma 23 recogida en el Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, señala que los estudios del mercado inmobiliario urbano tienen por objeto la realización de una investigación de los datos económicos del mercado inmobiliario urbano, su posterior recopilación y análisis y la elaboración de unas conclusiones que **reflejen la situación del mercado a los efectos de lo previsto en el artículo 66 de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales**.

[38] Este coeficiente se estableció en el 0,5, mediante la OM 14/10/1998)

[39] "2. **El valor de repercusión básico del suelo en cada polígono o, en su caso, calle, tramo de calle, zona o paraje, se obtendrá mediante el método residual.** Para ello se deducirá del valor del producto inmobiliario el importe de la construcción existente, los costes de la producción y los beneficios de la promoción, de acuerdo con lo señalado en el capítulo III."

[40] Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, art.39. En el año 2013 aplicaba, en el mismo sentido, el art.57 de la entonces vigente Ley 30/1992, de 26

En muchas ocasiones se ha reconocido la posibilidad de impugnar los valores catastrales tanto directamente -impugnando la ponencia- como indirectamente -impugnando algún acto derivado de ellas, como es el caso de una liquidación tributarias.

El TS [41] ha considerado que:

> "...la impugnación de los valores catastrales asignados a las concretas fincas, no pueden extenderse a la Ponencia de Valores que quedó firme, gozando de la presunción de legalidad, por lo que la impugnación no cabía hacerla respecto de los criterios técnicos generales fijados, sino de la concreta aplicación de estos a la finca. Lo cual, igualmente, resulta insoslayable, puesto como ha quedado delimitado se recurrió en exclusividad dichos valores, no la Ponencia de Valores, de la que debe predicarse su validez y eficacia al no constar que haya sido recurrida por los cauces legales y anulada por órgano competente, quedando esta, por tanto, extramuros del objeto material constitutiva del recurso contencioso administrativa, y por ende, sobre la que no podía extenderse el fallo de la sentencia impugnada.
>
> Todo lo cual nos debe llevar a casar y anular la sentencia en cuanto declara la nulidad de la Ponencia de Valores de Villajoyosa".

En atención a esta STS el TEAC modificó el criterio que venía manteniendo [42] estableciendo como Criterio el siguiente:

> "A la vista de la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de julio de 2013 (Rec. nº 5190/2011) este TEAC cambia de criterio, no admitiendo la impugnación indirecta de aquellas con ocasión de la notificación e impugnación de la valoración catastral individual de los bienes inmuebles.
>
> Tanto el TEAC como el TS vienen sosteniendo que las ponencias de valores son actos administrativos generales (que tienen como destinatarios a una pluralidad de interesados) y no disposiciones de carácter general."

No obstante, **a fecha de hoy el propio TEAC señala que este criterio está "en revisión a la vista de las sentencias del Tribunal Supremo de 25/04/2016 (rec. 3392/2014), 05/10/2015 (rec. 3469/2013), 07/10/2015 (rec. 1887/2013) y 20/10/2015 (rec. 1352/2013)**"

En cualquier caso, parece que, con independencia de que no puedan impugnarse las ponencias de valores, sí que cabe la impugnación del valor concreto de la vivienda, bajo el argumento de que el devenir económico a lo largo del tiempo ha implicado para el valor catastral una cuantificación que supera a la del valor de mercado, lo cual está vetado por Ley.

---

de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

[41] **STS 11/07/2013**, Rec. 5190/2011

[42] **TEAC, Resolución 04122/2011/00/00** de 12/06/2014

Si he llegado a la conclusión de que los métodos aplicables en la formación del valor catastral tienen su principal fuente en el valor de mercado (los estudios de mercado en la fase de ponencia de valores) y son similares a los utilizados en las valoraciones económicas generales, aparentemente también debería llegar a la conclusión de que el valor catastral debiera ser el 50% del valor de mercado, por aplicación del coeficiente RM. Si así fuera, dado que el valor de mercado que calculan padre e hijo en el caso del ejemplo es de 500.000 €, el valor catastral, base imponible del impuesto podría rebajarse hasta los 250.000 €. Como sea que en Binissalem el tipo aplicable a IBI en 2013 fue del 0,48, el éxito supondría 1.320 € de ahorro fiscal, además de implicaciones similares para años posteriores.

Sin embargo, los antecedentes jurídicos no apuntan en la dirección que interesa a l'Amo en Toni. La Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 2007, FD 4º, señala:

> "La actora centra su argumentación, en esencia, en que el valor catastral asignado a las fincas litigiosas es superior a la mitad del valor mercado de las mismas, porque según su tesis, el valor catastral debía ser inferior a la mitad del valor mercado, por aplicación del coeficiente RM. Esta no es la regulación legal: la norma exige que el valor catastral no supere al valor de mercado, y así, una vez aplicadas las normas técnicas de la Ponencia, se aplica el coeficiente RM, para ajustar el valor resultante al valor mercado. Esto no significa que el valor final resultante deba calcularse en la mitad del valor de mercado, sino que se trata de aproximar al máximo el valor fijado para el posterior cálculo de la liquidación tributaria con la realidad inmobiliaria, y así el coeficiente RM complementa la formula técnica con la finalidad de adaptar el valor resultante al valor mercado.
>
> En definitiva, la Sala entiende que el repetido coeficiente RM no se aplica sobre el valor de mercado, como sostiene la recurrente en su demanda, sino sobre los valores individualizados resultantes de la Ponencia de Valores (24 y siguientes TRLCI). Y es únicamente, después de la aplicación del coeficiente corrector RM al valor individual resultante de la aplicación de la Ponencia de Valores, cuando entra en juego el límite del originario artículo 66.2 LRHL modificado por la Ley 51/2002 de 27 de diciembre EDL 2002/54510 y en la actualidad del artículo 23.2 del TRLCI de que el valor catastral resultante no exceda del valor de mercado, lo que en el presente caso tampoco ha sucedido.
>
> La única previsión legal que ha de cumplirse es que el valor asignado no exceda del valor mercado, y esta previsión, como se ha visto, se ha cumplido."

Esta Sentencia fue recurrida ante el TS [43] quien declaró inadmisible por razón de cuantía el recurso. Sin embargo, con posterioridad, el mismo criterio ha sido seguido por la STSJ Castilla y

[43] **STS 26/05/2011**, Rec. 294/2008

León 178/2013 de 11 de abril y la misma Audiencia Nacional el 30/10/2015 [44], siendo además la postura mantenida por el TEAC [45].

Así las cosas, la perspectiva económica esperable con el éxito de una eventual reclamación contra el valor catastral asignado al inmueble se limitaría a situar el valor catastral del inmueble en 500.000 € (valor de mercado), frente a los 525.000 (valor catastral), lo que conllevaría una reducción en cuota del orden de los 120 € para 2013.

Por todo lo anterior, padre e hijo deciden no impugnar el valor catastral en 2013, pensando que no tendría otras implicaciones más allá de los 120 €. Yerran, como veremos, porque el valor catastral tiene otras implicaciones.

APUNTE III

No termino de compartir las resoluciones de la AN que, en definitiva, son las que informan la posición de TEAC y de los diferentes TSJ.

Me intentaré explicar: concuerdo con la AN que el coeficiente RM es un índice reductor a aplicar por la Administración sobre los valores individualizados resultantes de las Ponencias de Valores. Estos valores individualizados deben responder, necesariamente según hemos visto, a la suma del valor del suelo y del de las construcciones, y todos ellos tomando como referencia el propio mercado y utilizando métodos generalmente aceptados. **Dice la AN que por medio del coeficiente RM "la norma establece un sistema para acercar en lo posible el valor catastral al valor de mercado" pero esta conclusión no es en absoluto correcta a mi entender, sino justo lo contrario: lo aleja, porque lo que estaba cerca del valor de mercado, por definición, debiera ser el valor previo**.

La función que debiera hacer el coeficiente RM es asegurar que ninguno de los valores catastrales individuales sobrepase el valor de mercado, pero un margen del 50% es -en mi humilde opinión- incompatible con los principios de igualdad y proporcionalidad. Una desviación del 50% entre dos valores que se estimen como posibles entre la base imponible de un impuesto y el valor de mercado que aquel quiere representar supera cualquier lógica tributaria.

---

[44] **SAN 30/10/2015**, Rec. 245/2014, FD 4º:

> "Esta Sala ha señalado ya en anteriores sentencias que, en todo caso, el coeficiente RM no se aplica al valor de mercado, como sostiene el recurrente en sus escritos, sino que es un elemento reductor a aplicar por la Administración sobre los valores individualizados resultantes de las Ponencias de Valores, es decir, sobre la suma del valor del suelo y de las construcciones. Por este medio, la norma establece un sistema para acercar en lo posible el valor catastral al valor de mercado, pero desde luego ni establece entonces ni se establece ahora que el valor catastral deba ser la mitad del valor de mercado ..."

[45] **TEAC 03/11/2010**, Resolución: 00/1182/2009, FD 5º, que se basa en el criterio de una SAN que no he podido localizar, donde se reitera el mismo criterio.

Por ello, si para aquellos bienes en los que el valor en venta está bien calculado la base imponible es el 50% de dicho valor, los más elementales principios de igualdad y proporcionalidad que señalaba exigen que en un valor recurrido, una vez obtenido el valor de mercado o valor en venta, se le aplique el mismo coeficiente. Criterio personal que, no obstante, he de aceptar que cede ante la contundencia de la AN, el TEAC y algunos TSJ.

Más adelante razonaré que esta interpretación de la AN y el TEAC es contradicha además por los propios informes de la Dirección General del Catastro.

4.3.4 Consideraciones sobre la evolución del valor catastral en el tiempo

El valor catastral no es un valor inmutable. Una vez considerado determinado valor, aplican las **actualizaciones de los valores catastrales** de los Art. 32.1 y 32.2 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLCI), sin perjuicio de las nuevas valoraciones establecidas en el artículo 28.3 TRLCI.

En concreto, el Artículo 32.1 TRLCI señala que las leyes de presupuestos generales del Estado podrán actualizar los valores catastrales por aplicación de coeficientes, que podrán ser diferentes para cada uno de los grupos de municipios que se establezcan reglamentariamente o para cada clase de inmuebles. En los últimos años, el coeficiente que las sucesivas LPGE han establecido, aplicables a este ejercicio, se resumen en el siguiente cuadro [46]:

Ejercicio	Coeficiente	Artículo de la LPGE
Para 2009	1,02	Artículo 72 Ley 2/2008, de 23 de diciembre.
Para 2010	1,01	Artículo 78 Ley 26/2009, de 23 de diciembre.
Para 2011	1	Artículo 77 Ley 39/2010, de 22 de diciembre.

A su vez, el Art. 31.2 TRLCI establece que las leyes de presupuestos generales podrán actualizar los valores catastrales de los inmuebles urbanos de un mismo municipio por aplicación de coeficientes en función del año de entrada en vigor de la correspondiente ponencia de valores del municipio. Los Ayuntamientos podrán solicitar la aplicación de los coeficientes previstos en este apartado cuando concurran los siguientes requisitos:

> a) Que hayan transcurrido al menos cinco años desde la entrada en vigor de los valores catastrales derivados del anterior procedimiento de valoración colectiva de carácter general.

[46] Fuente: web del B.O.E.: Texto Consolidado del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. (**LINK**)

b) Que se pongan de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes, siempre que afecten de modo homogéneo al conjunto de usos, polígonos, áreas o zonas existentes en el municipio.

c) Que la solicitud se comunique a la Dirección General del Catastro antes del 31 de mayo del ejercicio anterior a aquel para el que se solicita la aplicación de los coeficientes.

Corresponde al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas apreciar la concurrencia de los requisitos enumerados en el párrafo anterior, mediante orden ministerial que se publicará en el «Boletín Oficial del Estado» con anterioridad al 30 de septiembre de cada ejercicio, en la que se establecerá la relación de municipios concretos en los que resultarán de aplicación los coeficientes que, en su caso, establezca la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio siguiente.

El Artículo 73 de la Ley 22/2012 PGE 2013 estableció los coeficientes de actualización de valores catastrales del artículo 32.2 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario para 2014 con arreglo al siguiente cuadro:

AÑO DE ENTRADA EN VIGOR PONENCIA VALORES	COEFICIENTE DE ACTUALIZACIÓN
1984, 1985, 1986 y 1987	1.13
1988	1.12
1989	1.11
1990, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 y 2002	1.10
2003	1.06
2006	0.85
2007	0.80
2008	0.73

Mediante la Orden HAP/2308/2013, de 5 de diciembre se estableció la relación de municipios a los que resultaron de aplicación los coeficientes de actualización señalados, entre los que figura Binissalem.

Y, finalmente, la L48/2015, PGE 2016, estableció un coeficiente de actualización para los municipios con entrada en vigor de la ponencia de valores en 2008 del 0,92, aplicable a los municipios relacionados en la Orden HAP/1952/2015, de 24 de septiembre, entre los que también se cuenta Binissalem.

Estos coeficientes, que pueden ser consultados en el web Portal de la Dirección General del Catastro [47], aplicados al caso del supuesto nos indican la modificación temporal del valor catastral de la vivienda donada a l'Amo en Tomeu:

[47] Web Portal de la Dirección General del Catastro (**LINK**)

Año de efectos de la ponencia total: 2008		
Ejercicio	**Coeficiente de actualización de inmuebles urbanos tras la última ponencia de valores**	**Valor Catastral**
2017	0,92	352.590,00
2016	--	383.250,00
2015	--	383.250,00
2014	0,73	383.250,00
2013	--	525.000,00
2012	--	525.000,00
2011	1,00	525.000,00
2010	1,01	525.000,00
2009	1,02	519.801,98
2008		509.609,78

APUNTE IV

En lo que aquí me interesa, la Orden HAP/2308/2013 se publicó el 5 de diciembre de 2013, y en ella se establecía una relación de municipios en la que se reconocía que se habían puesto de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes y, entre ellos, en Binissalem. El mismo Ayuntamiento lo solicitó antes del 30 de marzo de 2013, a invitación de la Dirección General del Catastro, quien había comprobado la concurrencia de los requisitos exigidos por la Ley en Binissalem para la aplicación de coeficientes. En especial, por "... la existencia de diferencias sustanciales entre los valores actuales de mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes en cada municipio".

Pese a ello, se pusieron al cobro los recibos de 2013 calculados sobre un valor un 27% superior al que la propia Administración reconoce como más adecuado. Exceso predicable también en cuanto a la imputación de renta del IRPF y al IP, a los que me referiré.

No es dable cobrar un tributo a sabiendas de que no se calcula sobre la capacidad económica real. Cobrarlo de forma generalizada, menos. Tanto es así que, pese a que la Orden se publicó en diciembre, ya el 23/02/2013 se publicó en la prensa mallorquina [48] que "**hacienda ha alertado a los ayuntamientos de que están cobrando de más a los ciudadanos, que incluso podrían demandarlos y pedirles responsabilidades**".

He consultado con el Ayuntamiento de Binissalem al respecto, y me han documentado que el 21 de febrero de 2013 ellos ya recibieron la propuesta del Catastro para que solicitaran la reducción del Valor catastral en un 27%:

[48] A. MATEOS (2013) ULTIMA HORA NOTICIAS: "El Catastro insta a bajar el valor catastral a los ayuntamientos que lo revisaron entre 2005 y 2007", 23/02/2013 (LINK)

From: Marilen Marqués Perello
To: cvalles@ajbinissalem.net
Sent: Thursday, February 21, 2013 2:24 PM
Subject: *****SPAM***** Rectificación estimación cálculo Base Liquidable

En relación con la posible actualización de los valores catastrales mediante el nuevo coeficiente previsto por el artículo 32 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, modificado por la Ley 16/2012, se remite de nuevo la ficha en la que se realiza la estimación del efecto de la aplicación de dicho coeficiente sobre la base liquidable del IBI, una vez se han corregido algunos errores detectados y se ha incluido ya el valor catastral del Padrón para 2013.

Se recuerda igualmente que el plazo para presentar las correspondientes solicitudes, acaba el 1 de marzo.

Luis Bachiller García
Gerente Regional del Catastro en Illes Balears

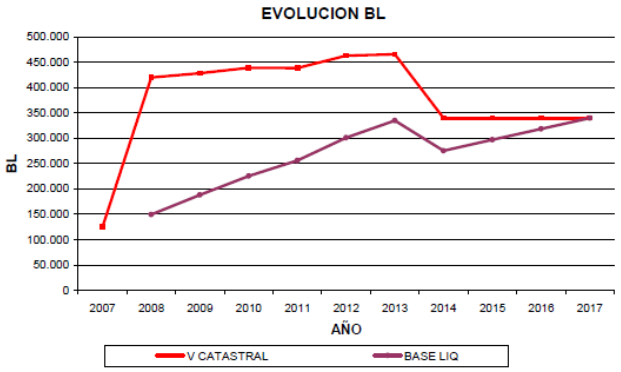
Y pese a ello, el IBI en 2013 se pagó sobre un valor exagerado. De hecho, estas eran las estimaciones del propio Catastro:

MUNICIPIO	BINISSALEM
Nº INMUEBLES	3.993

BASE LIQ URBANA TEORICA

AÑO	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
COEF LPGE								0,73	1	1	1
COEF RED		0,9	0,8	0,7	0,6	0,5	0,4	0,3	0,2	0,1	0
V CATASTRAL	125.014	419.618	428.021	438.547	438.223	462.606	465.225	339.614	339.614	339.614	339.614
C, INDIV RED								214.600	214.600	214.600	214.600
BASE LIQ		149.300	187.994	225.503	255.799	300.795	334.834	275.234	296.694	318.154	339.614

DATOS EN MILES EUROS



% VARIACION BL ESTIMADA 2013- 2014	18%

BL ESTIMADA 2014 SIN COEF ART 32,2	363.162
BL ESTIMADA 2014 CON COEF ART 32,2	275.234

En definitiva, según las dos últimas cifras que detalla el cuadro anterior, la base liquidable real total del municipio en 2014 fue 87.928.000 € menor de la que habría sido de no aplicar el coeficiente: casi nada, solo un 32% del importe real. Como para seguir defendiendo que el valor catastral es una buena medida de la capacidad económica.

Más de lo mismo ocurrirá en 2017. Y ello habría de tener muchas implicaciones para l'Amo En Tomeu, como veremos.

APUNTE V

El anterior no es el único apunte que quiero traer a colación con la 'adaptación' del valor catastral al valor de mercado en Binissalem. Entre 2012 y 2017 el valor catastral del suelo en Binissalem habrá bajado de 100 a 67,16, un 33%, por aplicación del apartado 2 del artículo 32 TRLCI.

Llamo la atención, no obstante, sobre el hecho de que este índice es aplicable con idéntica intensidad en todos los municipios con ponencia de valores aprobada en 2008 en todo el ámbito nacional, sujeto bien es cierto a la condicionalidad que señalaré a continuación. Pero entendámoslo: en un municipio con núcleos residenciales tanto en costa como en interior, la reducción del 33%, si aplica, aplicará por igual a todos los inmuebles urbanos. Si aplica, aplicará igual tanto en Galicia, Canarias o Baleares.

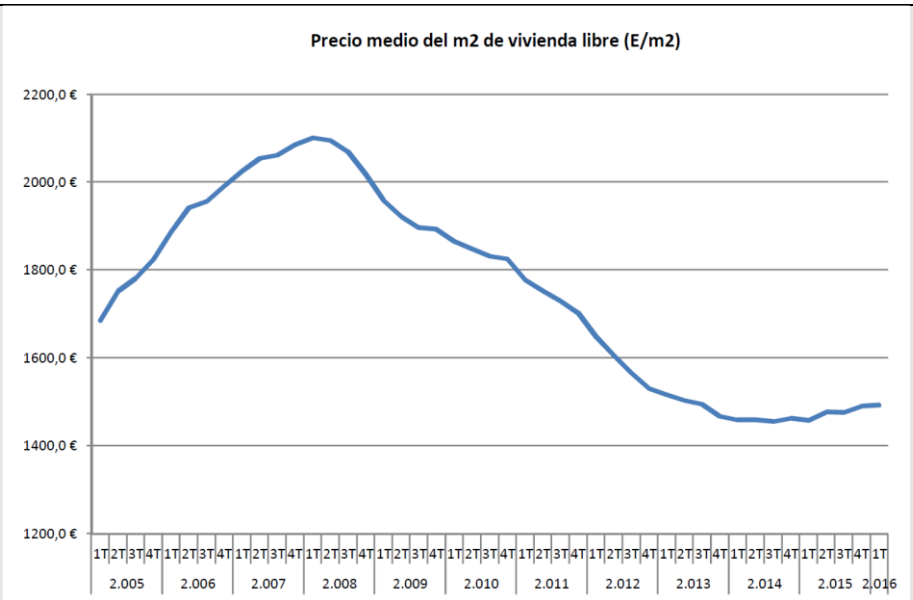
El que aplique o no será función de una decisión combinada:

- Por una parte, el Ayuntamiento correspondiente deberá solicitarlo. En otras palabras: el 'valor catastral' va a depender de la libérrima voluntad municipal, que podrá atender ciertamente de unos estudios técnicos más que justificados, pero también -y mucho me temo que en la mayoría de los casos- de criterios políticos y hacendísticos, que poco o nada atienden a la capacidad económica y a la justicia tributaria. Esta decisión de no solicitar no admite recurso directo ninguno al ciudadano afectado por su no ajuste del valor catastral. La pregunta que me hago es ¿no era competencia del Estado fijar el valor catastral?.
- Por otra parte, el Estado, a través de la LPGE, deberá constatar que se han puesto de manifiesto diferencias sustanciales entre los valores de mercado y los que sirvieron de base para la determinación de los valores catastrales vigentes, *siempre que afecten de modo homogéneo al conjunto de usos, polígonos, áreas o zonas existentes en el municipio*. Nos encontramos otra vez ante una decisión contra la que el ciudadano de a pie, titular de la capacidad económica que mide el Valor Catastral, ninguna capacidad práctica de intervención tiene.

La pregunta que traslado al lector es: ¿tan homogéneo es el mercado en España que podemos decir que -si ha variado un valor- esta variación será del 33% en los casos en que la ponencia entró en vigor en 2008? ¿No podrá ser un 25%, o un 43%, en función de tan variados factores? ¿No es objetivamente igual de necesitada de protección una variación del 25%, del 33% como del 43% a los efectos de considerar que la capacidad económica del ciudadano ha cambiado?

Según nota de prensa del Ministerio de Fomento [49], en un dato referido a exclusivamente a la vivienda libre, el precio medio habría seguido una evolución en este período ciertamente coherente con la rebaja señalada:

[49] MINISTERIO DE FOMENTO: Nota de prensa del 27/05/2016 ((**LINK**)



Sin embargo, en la misma nota se puede leer:

> "Por CCAA, se constata que 12 de ellas presentan crecimientos interanuales, destacando Baleares (9,6%), Cataluña (4,9%), Madrid (4,2%), Extremadura (3,7%), Galicia (2,6%), Comunidad Valenciana (2,4%) y Canarias (2,4%). Por el contrario, cinco CCAA aún muestran caídas interanuales, La Rioja (-2,2%), País Vasco (-1,9%), Cantabria (- 1,3%), Aragón (-0,1%) y Ceuta y Melilla (-0,3%)."

Lo anterior no es sino una muestra de la heterogeneidad del mercado, incompatible a mi entender con la homogeneización que se ha pretendido: algunos municipios tendrán variaciones distintas, y serán excepción aquellos que en su seno las variaciones de mercado hayan sido homogéneas "... al conjunto de usos, polígonos, áreas o zonas existentes en el municipio".

Pero lo que más me llama la atención es que la nueva norma le quita al ciudadano un derecho a tener notificación tanto colectiva como individual de los cambios sustanciales que hasta la fecha eran causa de nulidad (STS 12/01/2008, entre muchísimas otras). Con aquellas notificaciones el contribuyente podía interactuar con la Administración, y discutir la intensidad de la variación. Hoy, esta intervención, se ha hecho más difícil.

4.4 Incidencia de la donación en la liquidación por IRPF 2013 correspondiente al donante

4.4.1 Eventual ganancia o pérdida patrimonial

En cuanto al IRPF 2013, la vivienda donada la había adquirido en Enero de 2006 a una promotora por un total de 600.000 € y han valorado la plena propiedad de la vivienda, en el momento de la donación, en 500.000.- €.

De conformidad con el artículo 33.1 LIRPF, se produce una pérdida patrimonial (en virtud del artículo 36 se calculará tomando por importe real del valor de transmisión el que resulta de la aplicación de las normas del ISD, sin que pueda exceder del valor de mercado) que sin embargo no computará como pérdida en el IRPF en aplicación del punto 5 del mismo artículo que señala expresamente que no se computarán como pérdidas patrimoniales, entre otras, las debidas a transmisiones lucrativas por actos ínter vivos [50].

En consecuencia, no se imputa ni ganancia ni pérdida patrimonial con relación a la donación.

4.4.2 Renta imputable en el IRPF

Renta Imputable

El artículo 85 LIRPF aplicable en aquel momento señalaba que en el caso de inmuebles en los que concurrían los supuestos del presente caso tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar cierto coeficiente al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

Como sea que Binissalem revisó sus valores catastrales con posterioridad a 1994, la renta imputada al titular del usufructo a 31/12/2013 será el 1,1 por ciento del valor catastral vigente en el momento del devengo (1% s/ 525.000.- € = 7.875 €), que se le imputarán al padre por ser el titular del derecho real de disfrute.

A los efectos de este trabajo, fijémonos que en este caso no aplica el valor real del bien, como en el ISD, sino el valor catastral.

APUNTE VI

Veíamos en el apartado anterior, al hablar de la evolución del valor catastral en el tiempo, que este, en su configuración actual, no guarda siempre la debida relación con el valor de mercado. Pese a ello, la normativa obliga a utilizarlo para imputar rentas en el caso del IRPF. Esta configuración puede ocasionar el sometimiento a tributación de rentas meramente aparentes, lo cual no sería

[50] Así lo entiende también la CV1083-14, de fecha 14/04/2014:

> "La donación de cada una de las viviendas generará en los donantes una ganancia o pérdida patrimonial, a tenor de lo dispuesto en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006... El importe de esta ganancia o pérdida patrimonial vendrá determinado por la diferencia entre los respectivos valores de adquisición y de transmisión, calculados en la forma establecida en los artículos 35 y 36 de la citada Ley. Al tratarse de una donación, hay que acudir al apartado 5 del artículo 33 de la LIRPF que, en su letra c), establece que no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades."

conforme con la doctrina del TC [51], que considera una indeseable arbitrariedad el gravar "en todo o en parte rentas aparentes, no reales".

A fecha de devengo del IRPF de 2013 ya se conocía de forma indubitada que el valor catastral no guardaba la debida relación con el valor de mercado: además de ser una apreciación generalizada en este sentido, lo ponía de manifiesto la Orden HAP/2308/2013. Aun así, la imputación de rentas al sujeto pasivo tuvo que calcularse sobre 525.000 € y no sobre 383.250 € que entrarían en vigor el 1/1/2014, lo que implicó una base imponible del IRPF para l'Amo En Toni superior en 1.559,25 € a la que de una valoración ajustada a su capacidad económica resultaría.

¿Nos encontraríamos tal vez no solo ante una actuación reprobable desde el punto de vista de la justicia tributaria sino ante una actuación más grave, que se derivaría del cobro consciente de un importe superior al constitucionalmente aceptable? En el apunte anterior veíamos que según la prensa (y soy consciente de que me refiero a una noticia de prensa) Hacienda había alertado de posible responsabilidad a los Ayuntamientos de no solicitar ajustar los valores catastrales, pero al parecer no se aplicó similar criterio en el impuesto cuya gestión efectúa.

4.5 El Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos

4.5.1 La ordenanza fiscal

La ordenanza fiscal del IIVTNU aplicable en Binissalem en 2013 establecía en su Artículo 7º que el valor del incremento se obtenía de aplicar sobre el valor catastral del terreno en el momento del devengo un porcentaje que, para bienes que hubieran permanecido entre 6 y 10 años en manos del transmitente, se establecía en el 2,6% por año transcurrido.

En cuanto a la cuota tributaria, el artículo 8 señalaba que para los incrementos de valor generados en un periodo comprendido entre 6 y 10 y diez años el tipo sería del 18%.

Asimismo, existía un artículo que señalaba, textualmente:

> "Article 5è.
>
> 1. Gaudiran d'una bonificació del 95 per cent de la quota de l'impost, les transmissions de terrenys, i en la transmissió o constitució de drets reals de gaudiment limitatius del

[51] **STC 26/2017**, de 16 de febrero 'De este modo, aunque el legislador establezca impuestos que "estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza" (**SSTC 37/1987**, de 26 de marzo, FJ 13, y **221/1992**, de 11 de diciembre, FJ 4), como puede ser, en el caso que nos ocupa, dar cumplimiento a la previsión del art. 47 CE, en ningún caso puede hacerlo desconociendo o contradiciendo el principio de capacidad económica (**STC 19/2012**, de 15 de febrero, FJ 3), degenerando su originaria libertad de configuración en una indeseable arbitrariedad al gravarse "**en todo o en parte rentas aparentes, no reales**" [**SSTC 221/1992**, de 11 de diciembre, FJ 5 c), y **194/2000**, de 19 de julio, FJ 8].

> domini, realitzades a títol lucratiu per causa de mort a favor dels descendents i adoptats, els cònjuges i els ascendents i adoptants." [52]

De acuerdo con el artículo 13 de la Ordenanza, la gestión del tributo se organiza en torno a una declaración del obligado y la posterior liquidación por parte del Ayuntamiento.

4.5.2 Sobre el Sujeto Pasivo: 'l'Amo En Tomeu v/ l'Amo En Toni

Decía que los mallorquines somos especiales, muy 'nuestros'.

La primera Sala de Discordia que se constituyó en el TSJ Illes Balears en tema de derecho propio trató de la definición. Hubo dos votos particulares, si bien el sentido de la Sentencia mayoritario era concurrente con el de los discrepantes. ¿Dónde estaba la divergencia, pues?: en el carácter oneroso o lucrativo de una donación con definición.

Lo resume bien el TSJ [53]:

> "En el tercer motivo de recurso se sostenía, además de lo visto, que existía infracción del artículo 50 de la Compilación de Derecho Civil de Baleares, vigente al efectuarse la escritura de definición, y se consideraba, en todo caso, infringida la doctrina de esta Sala contenida en la Sentencia 1/92, de 28 de mayo, que "alude a la controversia existente en la doctrina sobre si la definición cabe considerarse como un negocio oneroso o gratuito, inclinándose la posición mayoritaria (con dos votos particulares) por la onerosidad".
>
> Sobre el tema de la definición se ha pronunciado esta Sala y en la referida sentencia la concibe como " **un negocio jurídico complejo compuesto de dos elementos condicionados- el acto de liberalidad y la renuncia- y que se verifican el uno en función del otro, ya que se dona porque se renuncia y se renuncia porque se dona", lo que hace que tal negocio complejo devenga oneroso, aún siendo gratuita la causa** de, por una parte, la donación y por otra la renuncia. **El hecho trascendente, según la sentencia, es que "la causa de la atribución lucrativa que realiza el ascendiente, radica en el común propósito de las partes de imputar dicha atribución al pago adelantado de los derechos legitimarios o, en su caso, sucesorios, que corresponderán al descendiente, de manera que este, dándose por satisfecho con cuanto ha percibido, se comprometa a no reclamar nada por tales conceptos en el futuro**."

---

[52] "Disfrutarán de una bonificación del 95 por ciento de la cuota del impuesto, las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de disfrute limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo a causa de muerte a favor de los descendentes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptadores."

[53] **STSJ Illes Balears 20/12/2001**, Rec. 3/2001, FD 5º

Tenemos pues dos Sentencias en el mismo sentido, y debemos recordar que el TSJ es Supremo en materia de derecho propio.

Ello es trascendente porque, a mi entender, esto convertiría en sujeto pasivo a l'Amo En Toni y no a l'Amo en Tomeu. El artículo 106 TRLRHL define al sujeto pasivo precisamente en función del carácter del negocio: si es lucrativo, lo es quien adquiera el terreno o derecho real, en tanto que si fuera a título oneroso, lo será quien transmita el terreno o derecho.

4.5.3 La liquidación del Ayuntamiento

L'Amo En Toni presentó su declaración ante el Ayuntamiento de Binissalem en plazo, y el órgano liquidador le presentó la siguiente liquidación:

RESULTADO DEL IMPORTE DE LA PLUSVALÍA							
PORCENTAJE USUFRUCTO O NUDA PROPIEDAD (CALCULADO SOBRE EL 100%)							90
PORCENTAJE TRANSMITIDO APLICABLE							90
VALOR TRANSMITIDO APLICABLE							270.000,00
CUOTA ÍNTEGRA:							8.845,20
Fecha adquisición	**Adquirido (%)**	**Valor**	**Años tenencia**	**Tipo anual (%)**	**Base imponible parcial**	**Tipo de gravamen**	**Cuota Íntegra parcial**
31/01/2006	100	270.000,00	7	2,6	49.140,00	18	8.845,20

APUNTE VII

El contribuyente decidió no impugnar la valoración catastral porque, pensaba, tendría escasa incidencia, decisión que no estaba suficientemente informada. Podría haber tenido en cuenta que, amén de la cuota del IBI anual bien en su padre, bien en el, también tendría una rebaja proporcional en el importe del IIVTNU (en este caso, se cuantificaría en 421,20 €).

4.5.4 Respuesta a las protestas del contribuyente

La protesta por la no aplicación del artículo 5 de la ordenanza, relativa a las transmisiones mortis causa

El padre de l'Amo en Tomeu se interesó sobre el porqué no se le aplicaba la bonificación para transmisiones mortis causa, siendo que en la normativa del ISD sí tenía este tratamiento.

Ante la queja que formula el contribuyente, el órgano interventor del Ayuntamiento concluyó que, al tratarse de una donación, aunque concurra la figura de la definición, "la transmisión del bien se produce en el momento actual, al formalizarse el pacto sucesorio, y no a causa del fallecimiento del contribuyente". Por tanto, no se da la circunstancia de "títol lucratiu per causa

de mort" que originaría la bonificación del 95% establecida en el artículo 5 de la ordenanza, por lo que no resulta aplicable. Cuando se le informa se le señala que la DGT ha establecido este mismo criterio en sus CV 1969-09 y 2248/12 con relación al IRPF, y las estiman aplicables al supuesto del IIVTNU.

NUM-CONSULTA	V1969-09
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	04/09/2009
NORMATIVA	Ley 35/2006, Art. 33-3.-b
DESCRIPCION-HECHOS	Un contribuyente transmite en vida, un bien mediante un pacto sucesorio con transmisión de propiedad, al amparo de lo dispuesto en el artículo 50 de la Compilación de Derecho Civil de las Islas Baleares.
CUESTION-PLANTEADA	Si tributa la ganancia patrimonial que se genera en su patrimonio.
CONTESTACION-COMPLETA	De conformidad con lo establecido en el artículo 50 del Texto Refundido de la Compilación de Derecho Civil de las Islas Baleares, aprobado por Decreto Legislativo 79/1990, de 6 de noviembre: "Por el pacto sucesorio conocido por definición, los descendientes, legitimarios y emancipados, pueden renunciar a todos los derechos sucesorios, o únicamente a la legítima que, en su día, pudieran corresponderles en la sucesión de sus ascendientes de vecindad mallorquina, en contemplación de alguna donación atribución o compensación que de éstos reciban o hubieran recibido con anterioridad. La definición sin fijación de su alcance se entenderá limitada a la legítima. El cambio de vecindad civil no afectará a la validez de la definición. La definición deberá ser pura y simple y formalizarse en escritura pública. Al fallecimiento del causante se aplicará, en su caso, lo dispuesto en el párrafo 3 del artículo 47, a efectos de fijación de la legítima." Por su parte, la letra b) del apartado 3 del artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, (B.O.E. de 29 de noviembre)) –en adelante LIRPF– establece que "se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:…con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente". En el presente caso, la transmisión del bien se produce en el momento actual, al formalizarse el pacto sucesorio, y no a causa del fallecimiento del contribuyente. Por tanto, la ganancia patrimonial no se podrá excepcionar de gravamen en virtud de la letra b) del apartado 3 del artículo 33 de la LIRPF. Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

CA 0:45 24/04/2017

La protesta por la inadecuada fórmula de cálculo de la plusvalía

El contribuyente ha tenido conocimiento de la STSJ Castilla la Mancha nº 85/2012 [54], confirmando la previa sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1, Cuenca, (S 21-9-2010, nº 366/2010, rec. 37/2010), de acuerdo con la cual los ayuntamientos calculan erróneamente la base de la plusvalía municipal.

De acuerdo con la tesis vencedora en aquel procedimiento, la fórmula matemática utilizada era imperfecta, y en virtud de la misma "lo que se estaría calculando sería el incremento de valor del suelo en años sucesivos y no en años pasados, al aplicar el incremento sobre el valor final, el de devengo, y desde esta perspectiva, por tanto, aplicando dicha fórmula, a su resultado habrá que estar declarando nula la liquidación complementaria practicada y, por tanto, la resolución impugnada."

Como ya he dicho el TSJCM apoyó la tesis, pero no la argumentó lo suficiente como para que su ejemplo cundiera. Yo estoy por decir que es un arma con escaso futuro para esta guerra contra el IIVTNU, pero aquí queda para quien quiera lucharla.

[54] **STSJ Castilla la Mancha 17/04/2012**, Rec. 393/2010

En todo caso, la respuesta del Ayuntamiento de Binissalem a su contribuyente fue que la ordenanza y la Ley regulan lo que regulan y el consistorio debe aplicarla y eso ha hecho.

La protesta por la falta de plusvalía real

El contribuyente se queja, asimismo, de que resulte posible liquidarle por una plusvalía que -en realidad- no existe, ya que el precio del bien ha bajado de los 600.000.- € que costó a los 500.000.- € que vale ahora, por mucho que el valor catastral haya subido entre otras cosas por aplicación de una revalorización con efectos 2008, cuando la denominada burbuja inmobiliaria estaba en lo alto.

De hecho, manifiesta al Ayuntamiento que ha tenido conocimiento de un pronunciamiento del TSJ Cataluña [55] según el cual "**cuando se acredite y pruebe que en el caso concreto no ha existido, en términos económicos y reales, incremento alguno, no tendrá lugar el presupuesto de hecho fijado por la ley para configurar el tributo (art. 104.1 LHL), y este no podrá exigirse, por más que la aplicación de las reglas del art. 107.2 siempre produzca la existencia de teóricos incrementos."**

La respuesta del Ayuntamiento con relación a esta cuestión fue la misma que en el punto anterior: que el cálculo cumple con los requisitos legales y por tanto es correcta la liquidación: 'recurra, está en su Derecho'.

Frente a este argumento l'Amo En Toni replica que el mismo Ayuntamiento es consciente de que el valor del inmueble está sobrevalorado en el Catastro. De hecho, ha sido el propio Ayuntamiento ha pedido la rebaja de los valores catastrales, lo que sin embargo no le afectará porque esta tendrá efectos en 2014 (un 27%, nada menos) [56].

La respuesta es la esperada: "Ud recurra, claro que debe recurrir, l'Amo en Toni, recurra pero pague..."

4.5.5 La evolución jurídica posterior sobre las cuestiones que suscitaron las protestas del contribuyente

En cuanto al reconocimiento de la bonificación por transmisión 'mortis causa'

Apuntaba muy al principio de este TFM que -por más que mi tema fuera localista- sería de esencial interés para aquellos que vivimos en Mallorca.

Hace un año la DGT publicó su respuesta a la CV2397-16, de 01/06/2016, en la que el consultante se planteaba transmitir en vida a su hijo la propiedad de un inmueble urbano mediante el pacto de "definición", y se preguntaba si resultarían aplicables los beneficios fiscales establecidos en la normativa reguladora del IIVTNU y, en concreto, la bonificación de hasta el

---

[55] **TSJ CATALUÑA 22-3-12**, Rec.511/2011, FD 4º

[56] Véase en punto 4.3.4 la evolución del valor catastral en Binissalem

95% de la cuota íntegra que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108.4 del TRLRHL, pueden regular los ayuntamientos en sus ordenanzas fiscales.

La DGT desglosa la normativa aplicable y, en lo que más me interesa destacar, señala que “con pleno respeto a los derechos especiales o forales de las provincias o territorios en que están vigentes, regirá el Código Civil como derecho supletorio, en defecto del que lo sea en cada una de aquellas, según sus normas especiales.”.

Llega la DGT a la conclusión de que en el supuesto de que sea de aplicación el Derecho Civil de las Islas Baleares, el acto, negocio o contrato deberá calificarse de acuerdo con lo dispuesto en este Derecho especial, sin perjuicio de que el Código Civil común tenga carácter supletorio.

> “En cuanto a la naturaleza jurídica del pacto sucesorio denominado “definición”, su mera ubicación sistemática en los artículo 50 y 51 del texto refundido de la Compilación del Derecho Civil de las Islas Baleares, sería suficiente para calificarlo como un negocio jurídico “mortis causa”, ya que se encuentra situado en el título que regula las sucesiones. Pero es que, además, el artículo 6 de dicho texto refundido lo califica expresamente como sucesión en los siguientes términos: “la herencia se defiere por testamento, por Ley y por los contratos regulados en este Libro.”.
>
> Por tanto, el pacto sucesorio “definición” debe calificarse como negocio jurídico “mortis causa”, aunque el instituyente o causante no haya fallecido, con aplicación de los beneficios fiscales que las normas tributarias reconocen a este tipo de negocio.
>
> Con la donación del bien inmueble urbano mediante el pacto sucesorio denominado definición, se produce el hecho imponible del IIVTNU por la transmisión de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana.
>
> El artículo 108.4 del TRLRHL prevé una bonificación del 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, que podrán otorgar con carácter potestativo los ayuntamientos en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.
>
> Al constituir los pactos sucesorios una transmisión “mortis causa”, en la liquidación del IIVTNU serán aplicables todos los beneficios fiscales regulados en la normativa del impuesto para dicho tipo de transmisiones. En concreto, será aplicable la bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto regulada en el apartado 4 del artículo 108 del TRLRHL, para el caso de que el ayuntamiento competente para la liquidación del IIVTNU la haya establecido mediante ordenanza fiscal y en los términos y condiciones previstos en el propio artículo 108.4 del TRLRHL y en la correspondiente ordenanza fiscal.”

Podría parecer que este reconocimiento fue espontáneo, más no es así. Existe una figura esencialmente parecida a la *diffinitio* en el derecho gallego: se trata del apartamiento. En la

Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2016, recaída en recurso de casación en interés de ley número 325/2015, el Tribunal llega al convencimiento de que en aquel caso se trata de una transmisión 'mortis causa' en contra del criterio que de forma inveterada venía sosteniendo la DGT. El TEAC adaptó prontamente su criterio a la sentencia sobre el 'apartamiento' mediante su resolución 02976/2015/00/00, de 2 de marzo de 2016 [57].

Fue por tanto con relación a esta doctrina que la DGT adaptó su criterio en la referida CV2397-16 relativa al IIVTNU y la *diffinitio*, siendo muy curioso que, hasta la fecha, no haya adecuado su criterio con relación a la misma figura y el IRPF (si bien se ha de reconocer que la AEAT está ya actuando en este sentido, conforme veremos en su momento).

APUNTE VIII

Un estudiante de Máster no debería enmendar la plana a la DGT ni a los Tribunales.

El artículo 108.4 TRLRHL habilita a los Ayuntamientos a regular una bonificación 'de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, **realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes**...'

Todos, Tribunales, DGT y TEAC [58], reflexionan dialécticamente en torno a la mención 'por causa de muerte' en el texto legal. Más nadie analiza la palabra inmediatamente anterior: 'lucrativo'. La transmisión tiene que ser, con carácter previo, 'lucrativa'. Si es onerosa... no.

El TSJ de les Illes Balears, Supremo en material de Derecho Propio, nos recuerda que sí es posible una **transmisión onerosa con causa de muerte**: la dichosa 'diffinitio' de los mallorquines, que se opone a ser subyugada cual aquella famosa aldea innominada de los galos de Astérix en el moderno concepto de 'globalización'.

Por mí, como mallorquín que soy, que así quede.

---

[57] **TEAC 02/03/2016**, resolución 02976/2015/00/00. Criterio:

> "A la alteración patrimonial puesta de manifiesto con ocasión de las transmisiones realizadas mediante la institución de la 'apartación' regulada en la Ley 2/2006, de 14 de junio de Derecho Civil de Galicia le resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 33.3.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que se estima que en dichos supuestos no existe ganancia o pérdida patrimonial sujeta al IRPF, por cuanto las características propias de este pacto sucesorio del derecho civil gallego permiten concluir que nos encontramos ante una adquisición mortis causa."

[58] El TEAC y el TS con relación al 'apartamiento' gallego, conforme señalaré más adelante.

En cuanto al reconocimiento de la falta de plusvalía real. Ausencia de 'capacidad económica' justificativa de la exacción

El padre de l'Amo En Tomeu no lo podía saber en aquel momento, pero se acercaban nubarrones para el IIVTNU que terminaron en tormenta dándole la razón en aquella intuición, por otra parte lógica sin duda. Si los precios de mercado bajan, ¿cómo puede haber plusvalía que gravar?

Algunos Tribunales señalaron, con la DGT, que no existían problemas de constitucionalidad y entendieron que estaba gravado el incremento de valor incluso en el caso de transmisión por un precio inferior al de su adquisición, e incluso cuando su valor catastral a fecha del devengo sea inferior al originario. Estos órganos administrativos y tribunales entendían que se producía siempre el hecho imponible, hubiera o no plusvalía real, resultando aplicable el Art. 107.2 TRLHL (DGT CV 153/2014 de 23 enero 2014 y CV 291/2014 de 6 febrero 2014, TSJ Valladolid 25/09/15; TSJ Sta. Cruz de Tenerife 21/11/14, o el muy reciente pronunciamiento del TSJ País Vasco 24/10/2016). Incluso algunos Tribunales defendieron la constitucionalidad de la norma en base a argumentos difíciles de compartir ni en el plano de tesis, como es el caso de la STSJ Comunidad Valenciana de 20/07/2015, que con referencia al principio de capacidad económica dice "... **podría afirmarse la constitucionalidad de un impuesto que no grave la manifestación de una capacidad económica, como excepción a la regla general que debe imperar, pero que, como tal excepción, no empece la constitucionalidad del referido tributo. Por tanto, podría articularse la conclusión de que la plusvalía, aunque no grave una manifestación de capacidad económica, no por ello es inconstitucional ...**"; yo no podría estar más en desacuerdo con esta conclusión, que no basa la Sentencia en ningún otro pronunciamiento superior. En mi opinión, cuando la CE dice que '...todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica ...' está estableciendo un principio que no admite excepciones.

Otros Tribunales tampoco vieron problemas de constitucionalidad, así que se sintieron libres de dictar resoluciones entendiendo que, en los casos en que no exista una plusvalía real, no se llegaba a producir el hecho imponible del impuesto y en consecuencia no podía exigirse el impuesto. En este caso no resultaba de aplicación de la regla del art.107.2 y se podía recurrir a cualquier medio de prueba admitido en derecho, incluso a la tasación pericial contradictoria (como la ya señalada TSJ Cataluña 22/03/12 y TSJ Madrid 24/04/15). Es interesante la más reciente STSJ Madrid 22/04/2016 (CENDOJ 28079330092016100432) en la que asumiendo esta tesis, no la aplica tras contrastar que 'si se ha producido el hecho imponible, pues se ha producido el incremento requerido'.

Sin embargo, el pronunciamiento definitivo se ha decantado por la inconstitucionalidad del método de cálculo. Entre otros, el AUTO 05/02/2015 dictado en el PROCEDIMIENTO ABREVIADO 245/2014 del JUZGADO DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO Nº 3 DE DONOSTIA entendieron que el Tribunal no podía dictar Sentencia sobre el fondo del asunto sin

conocer, previamente, **si la norma que deben aplicar cumple los requisitos exigibles constitucionalmente**.

Para ellos, dos serían los preceptos que atentarían contra la legalidad constitucional: el art. 24 y el art. 31.

En cuanto al primero (art. 24) la inconstitucionalidad vendría derivada de la especial regla de valoración legal establecida, en el sentido de que no admitiría prueba en contrario que permita en vía de alegación o de recurso administrativo o contencioso-administrativo acreditar y probar que se ha producido una revalorización menor o una minusvalía que desvirtuara el ficto incremento de valor que se desprende de la norma.

Como hemos visto en el caso que estoy analizando, la regla de valoración de la eventual plusvalía parte de un dato concreto (el valor catastral) y al mismo se aplican una serie de coeficientes no pudiendo resultar nunca una plusvalía negativa. Completando dicha regla, el artículo 110.4 TRLHL señala que 'respecto de dichas autoliquidaciones, el ayuntamiento correspondiente solo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas' lo que sin duda, según los Tribunales que así piensan, reduce las posibilidades impugnatorias en vía administrativa o económico-administrativa al no poderse alegar ni probar ni en vía administrativa o contencioso-administrativa mediante los medios comunes de impugnación (tasación pericial contradictoria etc.): 'nos encontramos, por tanto, ante un supuesto en el que guardando una relación y congruencia absoluta el hecho imponible y la base imponible definida por la ley, las normas reguladoras de la determinación de la base –también legales– alteran dicha relación y pueden alejar a la base de la función básica de adecuar la obligación tributaria al principio de capacidad económica, pues el resultado de la medición no se corresponde con el hecho imponible legal ni la base imponible normativa'.

En cuanto al segundo precepto constitucional afectado (art. 31 CE) la aplicación de esos mismos criterios de cuantificación, cuando el incremento de valor no es real ni cierto, puede provocar consecuencias contrarias al principio de capacidad económica e incluso devenir confiscatorio en casos concretos.

La doctrina constitucional establece que no podrán establecerse tributos sobre una materia que no refleje riqueza real o potencial, o lo que es lo mismo, sea inexpresiva de capacidad económica exigiéndose por tanto siempre que se someta a tributación "una concreta manifestación de riqueza o de renta real, que no inexistente, virtual o ficticia" (por muchas más, las STC 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4, STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 6 y 7, STC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5 y 6, SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4), siendo que con el IIVTNU aun cuando el "hecho imponible pretende sujetar el "incremento de valor", sin embargo la base imponible tal y como está diseñada por el legislador no cuantifica en todos los casos (dada la situación económica actual) un valor real del incremento sino una magnitud distinta que en

determinadas ocasiones puede alejarse de la propia realidad de los hechos sin permitir la prueba en contrario".

Entendían los Tribunales que plantearon la cuestión de inconstitucionalidad que la regulación del IIVTNU "... choca frontalmente con el principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31.1 de la CE de 1978, dado que la regulación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, "no establece ninguna técnica ni mecanismo alguno que permitan la posibilidad de impedir el gravamen de minusvalías reales"

Finalmente, ha sido muy recientemente que el TC se ha pronunciado sobre el particular [59], concluyendo que:

> "Antes de pronunciar el fallo al que conduce la presente Sentencia, debe dejarse bien sentado que el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. **Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión.** En consecuencia, deben declararse inconstitucionales y nulos los arts. 4.1, 4.2 a) y 7.4, de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana del territorio histórico de Gipuzkoa, únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo a los sujetos pasivos que puedan acreditar esta circunstancia."

Más recientemente aún, y ahora ya sí en sede de legislación nacional, el TC [60] ha reiterado que "el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. **Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, «únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica» (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5)**.

En cuanto a la posibilidad de reclamar la devolución de la bonificación no aplicada en la liquidación y la devolución por la inexistencia de plusvalía real.

Como vimos, el Ayuntamiento de Binissalem tiene establecido el sistema de declaración y liquidación para la gestión del Impuesto.

---

[59] **STC 26/2017**, de 16 de febrero, FJ 7

[60] **STC de 11 de mayo de 2017**, FJ 5 (aún no figura más que como nota de prensa en el web del Tribunal)

En consecuencia, la liquidación que se le efectuó al padre de l'Amo En Tomeu es ya firme y consentida por falta de recurso, y no podrá solicitar su anulación. Tal vez podría intentarse algún recurso con base a los principios de responsabilidad patrimonial de la Administración o el de proscripción del enriquecimiento injusto; no obstante, tal análisis supera el ámbito de este TFM.

4.5.6 El dislate del valor catastral como base imponible: un caso práctico

De valoraciones y bases imponibles hablamos.

A partir de este caso práctico que estoy solucionando pretendo demostrar que el valor catastral, tal y como está hoy configurado, es demasiado voluble como para servir de base para servir de medida justa de la capacidad económica en cualquier impuesto. Más aún para el cálculo de la plusvalía. Para ilustrar el dislate, voy a exponer un caso práctico, real, que me ha sido cedido por un despacho de Abogados de Palma [61], previo consentimiento del ciudadano afectado.

El 28 de enero de 2015 una sociedad contribuyente recibió una liquidación por plusvalía del Ayuntamiento de Capdepera (Mallorca) por un importe de 235.470,44 €.

Número:	1516000097	Data:	27/01/2015	Import principal:	
Tipus:	Ingrés directe			235.470,44	
C. Tributari:	PLUS - Imp. sobre l'Increment del Valor dels Terrenys				
Núm. Fracció:	000	Aprovat en data:			
Llibre Exp.:	GTRIB	Any:	2015	Núm. Exp.:	109

Con anterioridad a 1 de enero de 2014, el valor catastral del suelo correspondiente al inmueble era de 162.676,95 €. Este municipio hacía años que no había sido sometido a una revisión catastral de carácter colectivo. El recibo del IBI era:

CODI PROCEDIMENT RECAPTACIÓ - **CPR: 9052180** **EXEMPLAR CONTRIBUENT / *EJEMPLAR CONTRIBUYENTE***

		Emissora / *Emisora*	Mod	Referència / *Referencia*	Identificació / *Identificación*	Import / *Importe*
Periode Voluntari ***Periodo Voluntario***	De 01/10/2013 a 02/12/2013	071109	2	0013141052 70	5002133336	9.770,86
Periode Recàrrec 5% ***Periodo Recargo 5%***	De 03/12/2013 a 17/12/2013	071109	2	0013141052 36	9002133351	10.259,40

AJUNTAMENT DE CAPDEPERA

El pagament de l'import quedarà justificat amb el segell de control mecanitzat o la firma de l'entitat cobradora

El pago del importe quedará justificado con el sello de control mecanizado o la firma autorizada de la entidad colaboradora

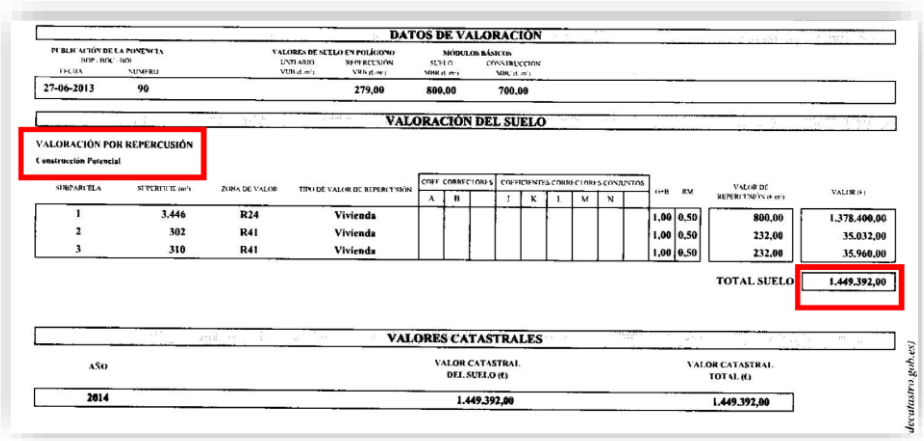
TITULAR: [redacted]
NIF: [redacted]
CONCEPTE / *CONCEPTO:* IMPOST BENS IMMOBLES (URBANA)

Rebut / *Recibo:* 014-13-10-1314011898
Periode / *Periodo:* 2013

TRITON T OD OS 9254902 TODOS 32891911
REF.CADASTRAL: 925[redacted]
VALOR SOL: 162.676,95 VALOR CONSTR: 1.175.797,13
VALOR CADASTRAL: 1.338.474,08 BASE LIQUIDABLE: 1.338.474,08
TIPUS: 0,73000 ANY PADRO: 2013

[61] "Florit Abogados". Agradezco a D. Carlos Florit su amable trato e interés.

El 23/11/2013 se le notificaron a la contribuyente los valores catastrales revisados que entrarían en vigor en 2014. El valor del suelo se calculó por repercusión atendida la construcción potencial y aplicando el método residual, resultando un valor actualizado de 1.449.392 € (¡un 891%!) En aquel momento en el solar no había ninguna construcción: la edificación que en su día hubo había sido demolida.



DATOS DE VALORACIÓN

PUBLICACIÓN DE LA PONENCIA FECHA	NUMERO	VALORES DE SUELO EN POLÍGONO UNITARIO VUR (€/m²) REPERCUSIÓN VRS (€/m²)	MÓDULOS BÁSICOS SUELO MBS (€/m²)	CONSTRUCCIÓN MBC (€/m²)
27-06-2013	90	279,00	800,00	700,00

VALORACIÓN DEL SUELO

VALORACIÓN POR REPERCUSIÓN
Construcción Potencial

SUBPARCELA	SUPERFICIE (m²)	ZONA DE VALOR	TIPO DE VALOR DE REPERCUSIÓN	COEF. CORRECTORES A	B		COEFICIENTES CORRECTORES CONJUNTOS J	K	L	M	N		G+B	RM	VALOR DE REPERCUSIÓN (€/m²)	VALOR (€)
1	3.446	R24	Vivienda										1,00	0,50	800,00	1.378.400,00
2	302	R41	Vivienda										1,00	0,50	232,00	35.032,00
3	310	R41	Vivienda										1,00	0,50	232,00	35.960,00
															TOTAL SUELO	1.449.392,00

VALORES CATASTRALES

AÑO	VALOR CATASTRAL DEL SUELO (€)	VALOR CATASTRAL TOTAL (€)
2014	1.449.392,00	1.449.392,00

sedecatastro.gob.es)

Como no podía ser de otra manera, el recibo de IBI correspondiente al primer ejercicio siguiente a la notificación (2014) fue calculado conforme a dicha valoración:

CODI PROCEDIMENT RECAPTACIÓ - CPR: 9052180 EXEMPLAR CONTRIBUENT / *EJEMPLAR CONTRIBUYENTE*

		Emissora / *Emisora*	Mod.	Referència / *Referencia*	Identificació / *Identificación*	Import / *Importe*
Període Voluntari / *Periodo Voluntario*	De 01/10/2014 a 01/12/2014	071109	2	0015695225 20	5002144335	4.940,98
Període Recàrrec 5% / *Periodo Recargo 5%*	De 02/12/2014 a 16/12/2014	071109	2	0015695225 59	9002144350	5.188,03

AJUNTAMENT DE CAPDEPERA

TITULAR: [redacted]
NIF: [redacted]
CONCEPTE / *CONCEPTO:* IMPOST BENS IMMOBLES (URBANA)
Rebut / *Recibo:* 014-14-10-141401089
Període / *Periodo:* 2014

TRITON 31 T OD OS 07590 9254902 TODOS 32891911
REF.CADASTRAL: [redacted]
VALOR SOL: 1.449.392,00 VALOR CONSTR: 0,00
VALOR CADASTRAL: 1.449.392,00 BASE LIQUIDABLE:
TIPUS: 0,70000 ANY PADRO: 2014

BANCA MARCH 0067-0024 1 DIC 2014 CALA RAJADA-LEONOR SERVERA

El pagament de l'import quedarà justificat amb el segell de control mecanitzat o la firma autoritzada de l'entitat col·laboradora

El pago del importe quedará justificado con el sello de control mecanizado o la firma autorizada de la entidad colaboradora

Durante 2014 se construyó en el solar de marras. A resultas del mismo, se produjo una alteración catastral que cambió el valor del solar hasta los 4.116.616 € (un 284% más que el comunicado menos de doce meses antes, y un 2530% más que el vigente hasta el 31/12 del año anterior).

VALORACIÓN DEL SUELO

VALORACIÓN POR REPERCUSIÓN

LOCAL	E/PL/PT	SUPERFICIE (m²)	DESTINO	ZONA DE VALOR	TIPO DE VALOR DE REPERCUSIÓN	COEFICIENTES CORRECTORES A	B		COEFICIENTES CORRECTORES CONJUNTOS J	K	L	M	N		G=B RM	VALOR DE REPERCUSIÓN (€/m²)	VALOR (€)
1	/ -1 / 01	23	AAL	R24	Garaje,trastero										1,400,50	120,00	1.932,00
2	/ -1 / 01	56	GH4	R24	Turístico										1,400,50	800,00	31.360,00
3	/ -1 / 01	487	GR4	R24	Turístico										1,400,50	800,00	272.720,00
4	/ -1 / 02	85	AAL	R24	Garaje,trastero										1,400,50	120,00	7.140,00
5	/ -1 / 02	26	GH4	R24	Turístico										1,400,50	800,00	14.560,00
6	/ -1 / 03	94	AAL	R24	Garaje,trastero										1,400,50	120,00	7.896,00
7	/ -1 / 04	15	AAL	R24	Garaje,trastero										1,400,50	120,00	1.260,00
8	/ 00 / 01	37	AAL	R24	Garaje,trastero										1,400,50	120,00	3.108,00
9	/ 00 / 01	139	GC4	R24	Turístico										1,400,50	800,00	77.840,00
10	/ 00 / 01	407	GH4	R24	Turístico										1,400,50	800,00	227.920,00
11	/ 00 / 01	138	KPS	R24	Turístico										1,400,50	800,00	77.280,00
12	/ 00 / 01	15	O99	R24	Oficinas										1,400,50	800,00	8.400,00
13	/ 00 / 02	12	O99	R24	Oficinas										1,400,50	800,00	6.720,00
14	/ 01 / 01	635	GH4	R24	Turístico										1,400,50	800,00	355.600,00
15	/ 02 / 01	715	GH4	R24	Turístico										1,400,50	800,00	400.400,00
16	/ 03 / 01	715	GH4	R24	Turístico										1,400,50	800,00	400.400,00
17	/ 04 / 01	715	GH4	R24	Turístico										1,400,50	800,00	400.400,00
18	/ 05 / 01	715	GH4	R24	Turístico										1,400,50	800,00	400.400,00
19	/ 06 / 01	715	GH4	R24	Turístico										1,400,50	800,00	400.400,00
20	/ 07 / 01	645	GH4	R24	Turístico										1,400,50	800,00	361.200,00
21	/ 08 / 01	612	GH4	R24	Turístico										1,400,50	800,00	342.720,00
22	/ 09 / 01	376	GH4	R24	Turístico										1,400,50	800,00	210.560,00
23	/ 09 / 01	135	KDP	R24	Turístico										1,400,50	800,00	75.600,00
24	/ 09 / 01	23	KPS	R24	Turístico										1,400,50	800,00	12.880,00
25	/ 09 / 02	32	GH4	R24	Turístico										1,400,50	800,00	17.920,00
																TOTAL SUELO	4.116.616,00

Esta sociedad contribuyente estaba en proceso de fusión con otra, lo que motivó el devengo del IIVTNU. La escritura se otorgó en diciembre de 2015.

A los efectos de lo que quería traer a colación con este ejemplo es que, a efectos del IIVTNU, el valor base para el cálculo de la plusvalía habría sido:

- Si la fusión se efectuaba antes del 31/12/2013, se calculaba sobre 162.676,95 €.
- Si la fusión se efectuaba antes del 7 de mayo de 2014, fecha en la que tuvo efecto la alteración catastral, se pagaría un 891% más de lo que se habría pagado escasamente cinco meses antes.
- Y si la fusión se efectuaba a partir de aquel día (7 de mayo de 2014), el IIVTNU que se pagaría sería el 284% más de lo que habría correspondido un día antes.

Es evidente que algo falla: con cinco meses de diferencia, habiendo entrado en vigor en enero la misma ponencia de valores y aplicando el resultado de la misma, no es dable que en enero el valor del solar sea de 1.449.000 €, y a los cinco meses, con la misma ponencia, pase a valer 4.116.000 €; admitir eso implicaría aceptar que toda la ponencia está hecha con los pies. Debo recordar que, como norma general, el suelo edificado o sin edificar se valora por el valor de repercusión, definido en euros por metro cuadrado de construcción real o **potencial**. Por ello, el suelo sin edificar se valorará supuesta la edificabilidad máxima, por lo que, al menos teóricamente, no debería ser objeto de cambios substanciales en el momento de construirse si se construye por debajo del máximo legal.

La liquidación por IIVTNU se le efectuó tomando como base imponible el valor catastral de 4.116.616 €:

N°Liquidació: 1516000097 DNI: [redacted] Descripció IIVTNU
Adquirent:
Transmitent: [redacted]
Notari: Mª MAGDALENA SANS GELABER N° protocol: 1405 /2014
Ref Cadastral [redacted] Coef propietat: 100,0000
Data trans.actual: 23/12/2014 Data trans.anterior: 23/02/1956 Anys trans: 20
Valor cad.sòl: 4.116.616,00 Any valor sòl: 2014

Base imposable:	4.116.616,00	Recàrrec extemporani	art.27 LGT
Tipus gravamen:	22,00	Rec. voluntària:	0,00
Quota íntegra:	235.470,44	Int. demora:	0,00
Bonificació:			
QUOTA LÍQUIDA:	235.470,44	Bonif. recàrrec:	0,00-

Exercici	Con.Contable	Imp. Base	%IVA	Imp. IVA	Total
2014	IIVT-PLUSVALUES	35.470,44	0%	0,00	235.470,44

A modo de curiosidad, señalaré que, recurrida la valoración efectuada por el Catastro, esta aceptó que el valor del solar era de 2.714.281,20 €:

VALORACIÓN DE LA CONSTRUCCIÓN

LOCAL	B/PL/PT	SUPERFICIE (m²)	DESTINO - ANTIGÜEDAD - CONSERVACIÓN	COSTE DE CONSTRUCCIÓN MBC	TIPOLOGIA	CDEF.	COEF. CORRECTORES H	-	I		COEFICIENTES CORRECTORES CONJUNTOS J	K	L	M	-	N	G+B	BM	IMPORTE MBC (€/m²)	VALOR (€)
40	/09/01	259	GH4-2014-N	1	07112	2,3500	1,00		1,00								1,30	0,50	700,000000	276.935,75

TOTAL CONSTRUCCIÓN 8.146.460,00

VALORES CATASTRALES

AÑO	VALOR CATASTRAL DEL SUELO (€)	VALOR CATASTRAL DE LA CONSTRUCCIÓN (€)	VALOR CATASTRAL TOTAL (€)
2015	2.714.281,20	8.146.460,00	10.860.741,20

Pero ¡vaya! La alteración tendría efectos solo a partir del 24 de diciembre de 2014, justamente un día después del devengo de la operación de IIVTNU:

RESOLUCIÓN

En consideración a lo expuesto y de conformidad con la normativa de aplicación[2], esta Gerencia resuelve Examinada la información existente en los archivos de esta Gerència, la normativa aplicable, así como la vigente ponéncia de valores del municipio de Capdepera se ponen de manifiesto los extremos siguientes: En relación a la primera de las alegacione En consecuencia, se modifica el acuerdo emitido en su día conforme a los datos que se detallan en la presente resolución.

Dicha alteración tendrá efectos en el Catastro Inmobiliario desde el 24 de diciembre de 2014.

Contra esta resolución puede interponer reclamación económico-administrativa[3] ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional en el plazo de UN MES, contado a partir del día siguiente al de su recepción. No obstante, se podrá interponer directamente ante el Tribunal Económico-Administrativo Central si el valor catastral del bien inmueble es superior a 1.800.000 euros. Cuando la reclamación se tramite por el procedimiento abreviado, el escrito de interposición contendrá las alegaciones, las pruebas oportunas y una copia del acto impugnado.

La empresa contribuyente aún espera la resolución del Ayuntamiento sobre su reclamación.

En cualquier caso, a los efectos del presente TFM, he llevado el caso al análisis para ilustrar la incoherencia del sistema de valoración. En el cuadro siguiente he señalado los valores catastrales aplicables para calcular el incremento supuesto de valor (durante todos estos años el porcentaje sobre el valor del terreno fue siempre del 2,6% para supuestos de más de 20 años y el tipo de gravamen el 22% en todos los casos):

	Vcat	B.I.	Var
Antes de 01/01/2014	162.676,95	84.591,52	
Desde 01/01/2014 a 07/05/2014	1.449.392,00	753.683,84	891%
Desde 07/05/2014 a 23/12/2014	4.116.616,00	2.140.640,32	284%
Desde 24/12/2014 en adelante	2.714.281,20	1.411.426,12	66%

A nivel de cuotas a pagar por el contribuyente, estas son las resultantes:

Supuesto Liquidatorio	Cuota	Var
Liquidación 31/12/2013	18.610,13	
Liquidación 01/01/2014*	82.905,22	445%
Liquidación 08/05/2014*	235.470,43	284%
Liquidación 24/12/2014*	155.256,87	66%

*Aplica Red. Art. 107,3 TRLRHL

Para el ciudadano afectado, ¿dónde está la justicia tributaria? Frente a un mismo solar, que ni se mueve ni crece por mágica espontaneidad, donde lo que se pretende gravar el incremento de valor del terreno por las actuaciones municipales, ¿cabe defender seriamente que se pueden dar estos bandazos en la base imponible en un plazo inferior en todo caso a los doce meses? Con variaciones en bases del 450% de un día para otro, siendo la base la medida de la capacidad económica gravable, ¿dónde queda la salvaguarda del artículo 31 CE?

4.6 El Impuesto sobre el Patrimonio

La donación generará unas alteraciones en el patrimonio tanto del donante como del donatario, que tendrán su reflejo en la declaración del impuesto sobre el patrimonio [62] de ambos sujetos. No olvidan tanto l'Amo En Tomeu como su padre que desde 2011 este impuesto se está exigiendo de nuevo.

El hecho imponible se define como la titularidad por el sujeto pasivo del patrimonio neto en el momento del devengo del impuesto (artículos 1, 3 y 29 LIP).

En consecuencia, a 31/12/2013, l'Amo En Tomeu deberá declarar la titularidad de la nuda propiedad del inmueble, en tanto que su padre deberá imputarse el usufructo.

4.6.1 Valoración de inmuebles a los efectos del Impuesto sobre el patrimonio

La LIP se aparta del valor de mercado como método de valoración del inmueble, relegándolo a un criterio subsidiario y residual (artículo 24 LIP). En lo que atañe a los inmuebles, a efectos del IP, se computarán, por el mayor valor de los tres siguientes [63]:

---

[62] Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP)

[63] LIP, artículo 10.

- el valor catastral;
- el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos;
- el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

Señalé antes que el valor catastral no solo estaba limitado por el valor de mercado, sino que además este último debía informarlo. El valor de mercado sería 'el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas'.

En cuanto a la comprobación de valores, el artículo 57 LGT determina los medios que pueden ser utilizados.

Por lo que al usufructo se refiere, el artículo LIP señala que "los derechos reales de disfrute y la nuda propiedad se valorarán con arreglo a los criterios señalados en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tomando, en su caso, como referencia el valor asignado al correspondiente bien de acuerdo con las reglas contenidas en la presente Ley."

4.6.2 Problemática derivada de la desvinculación del valor de mercado del IP

En el caso que nos ocupa, l'Amo en Tomeu debería declarar en su IP el 90% del valor que corresponda, por su nuda propiedad, y su padre el 10% por su usufructo.

En cuanto al 'valor que corresponda' será el mayor de:

- bien el valor catastral vigente (525.000 €, si bien la propia administración reconoce que es excesivo),
- el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos. A 31/12/2013 no había acontecido.
- el precio, contraprestación o valor de la adquisición. Para l'Amo En Tomeu será el de 500.000.- €, en tanto que para su padre será de 600.000.- €.

APUNTE IX

Otra vez la falta de impugnación del valor catastral tiene incidencia en la tributación. L'Amo en Tomeu podría tributar sobre un base de 450.000 € (90% s/500.000) en el IP, y tiene que hacerlo por 472.500 € (90% s/ 525.000).

Por otra parte, tengo serias dudas de que el valor, así calculado, sea conforme con los principios constitucionales que estamos analizando.

Para empezar, en cuanto al principio de igualdad, el bien es el mismo para padre e hijo. En cambio, uno y otro tributan sobre valores distintos sin que ninguna situación objetiva justifique su trato dispar: ambos poseen el mismo bien (en este caso, el bien y su valor son el reflejo de la capacidad económica). La misma situación acontecería si uno hubiera adquirido la mitad indivisa de la finca por, digamos, 100, y otro hubiera adquirido la otra por 150. Si el valor catastral era inferior a 100, uno tributaría por IP con una base un 50% superior que el otro.

Y en cuanto al principio de capacidad económica, he recordado reiteradamente el criterio del TC en el sentido de que no es dable gravar situaciones que representan una capacidad económica 'aparente', no real. Esto y no otra cosa se consigue si a alguien se le obliga a tributar sobre una base imponible superior a la que realmente se supone estar gravando.

V. Resolución 2: la comprobación de valores a efectos del ISD

> En enero de 2014 se le abrió por el Govern Balear un expediente de comprobación de valores, que se cerró de conformidad en octubre de 2014, de la que resultó un aumento del valor de la finca que se tasó, a efectos del ISD, en 786.323,14 €.

5.1 La comprobación de valores

El objetivo de la comprobación de valores consiste, a los efectos del caso que nos ocupa, en determinar el valor del inmueble con el objetivo de comprobar si, efectivamente, l'Amo en Tomeu pagó el ISD que correspondía.

5.1.1 El 'método' de valoración

El valor que se declara a efectos de ITP/AJD o ISD no es ni el importe fijado libremente entre las partes ni cualquier otro entre el elenco de valores que llevamos analizados a esta altura de TFM. Queda al albur de los declarantes señalar un 'valor real' de forma que declaren el que declaren la administración siempre podrá concluir que el 'valor real' es superior, porque de concluir que es inferior la base imponible del impuesto no se rebaja. Una especie de 'no reformatio in peius' a favor de la administración, que no puede salir perjudicada si desea comprobar un valor.

No desconozco, como ya señalé antes, el alcance del artículo 34.1.n LGT, que reconoce el derecho del contribuyente a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión, derecho que desarrolla en los artículos 90 LGT y en el 91 LGT. Pero tampoco desconozco que un plazo de tres meses para resolver estas solicitudes de información que en la norma se establece es un plazo exageradísimo para muchas transacciones particulares o comerciales, en cuya decisión la fiscalidad será uno de los datos esenciales a tener en cuenta.

Para complicar el asunto, el caso que he traído a este TFM es un caso típico de situación de crisis como la actual, época en la que hemos visto anomalías de mercado tales como ventas precipitadas, promotores en liquidación, concursos de acreedores, ejecuciones hipotecarias... Algunos expertos indican que, en estos casos, no estamos ante una situación genuina de mercado y que los valores actuales no reflejan el 'valor de mercado'. Siento disentir de tan eminentes expertos, pero llevamos diez años en esta situación y -tal vez lamentablemente- este es el precio que el mercado está dispuesto a pagar. El valor de mercado, cuando de capacidad económica estamos hablando, no debería diferir de lo que el mercado puede ofrecer por aquel bien en un momento dado so pena de ser injustos (y tanto más cuanto más desgraciado sea el sujeto, en este caso).

Dicho lo anterior, a la hora de efectuar la comprobación, la Administración correspondiente (y en este caso es la autonómica de les Illes Balears) puede comprobar aquel valor declarado, pudiendo en teoría elegir entre el elenco de posibilidades que le permite el artículo 57 LGT, entre otros:

- Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.
- Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.
- Precios medios en el mercado.
- Dictamen de peritos de la Administración.
- Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.
- Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.
- Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de estas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.
- Cualquier otro medio que se determine en la ley propia del tributo.

El ISD es un impuesto cuya recaudación está cedida en un 100% a las CCAA de régimen común, cesión que viene acompañada de capacidad normativa y capacidad de gestión. Es por ello que cada Comunidad Autónoma ha establecido dentro del proceloso mar de posibilidades que estamos viendo cuales son los criterios que deben regir para llegar al valor real del inmueble, y métodos para deducir el valor real o verdadero del bien o derecho, que suelen quedar reflejados en normas autonómicas de rango reglamentario.

Veremos a continuación como han resuelto algunas CCAA este problema, y en concreto analizaremos más el caso práctico del TFM, como no podría ser de otra manera.

Antes de terminar esta introducción al Capítulo V de este TFM, voy a hacer referencia a la posibilidad de solicitar -o reservarse la posibilidad de solicitar- la tasación pericial contradictoria ya en fase 'post-comprobación'.

Esta consiste, esquemáticamente, en que un técnico competente estime el valor de mercado del bien. Si este es 'parecido' al que hubiere estimado la Administración (inferior a 120.000 € y al 10% del valor comprobado por la Administración) la tasación aportada por el contribuyente servirá de base para la liquidación del impuesto. Si no, se nombrará un tercero para que dirima. Los honorarios del tercer perito serán abonados por el contribuyente cuando la diferencia entre el valor declarado y el valor del tercer perito sea superior al 20% del primero, y por la administración en otro caso.

APUNTE X

Me refería a la peculiar casuística por la que la administración podrá concluir que el 'valor real' es superior, pero de concluir que es inferior la base imponible del impuesto no se rebaja. Decía

que esta limitación de efectos actuaba a modo de 'reformatio in peius' a favor de la administración, que no puede salir perjudicada si desea comprobar un valor.

Me pregunto cuanto tiempo pasará antes de que el Tribunal Constitucional declare que el Artículo 31 de la CE está para cumplirse también en este caso. Si los tributos deben exigirse en función de la capacidad económica, en los tributos en los que esta se mesura por el valor de los bienes que se transmiten, la constatación de que su cuantificación difiere de la inicialmente estimada en uno u otro sentido deben tener trascendencia tributaria.

Alguien debería intentarlo al menos.

La DGT en su CV0685-17, de fecha 15/03/2017, haciendo caso a algunos pronunciamientos jurídicos recientes, ha analizado parcialmente el problema. Admite que el sujeto, de entender que erró en la valoración, puede solicitar la rectificación de la autoliquidación y en su caso la solicitud de la devolución de ingresos indebidos:

> "Por tanto, si el consultante presentó una autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el caso que considere que la valoración del mismo fue errónea y perjudicial para sus intereses, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación y, en su caso, la devolución de las cantidades ingresadas mediante el procedimiento descrito anteriormente."

Es decir: si el cambio lo solicita el Sujeto Pasivo mediante el procedimiento indicado, podrá rebajar el valor. Si la iniciativa parte de la Administración tributaria, de momento no será así. ¿No le parece curioso al lector?

5.1.2 La discrecionalidad en la opción de las distintas opciones del artículo 57 LGT

He señalado que el órgano competente puede elegir entre todo el elenco de posibilidades que le brinda el artículo 57 LGT. La LGT "no establece preferencia alguna entre los medios de valoración enumerados en su artículo 57 teniendo la Administración discrecionalidad a la hora de elegir uno de ellos siempre que el mismo sea idóneo al fin perseguido" [64]. Este criterio ha sido mantenido por el TS [65], de forma que la elección del método no requiere ninguna carga adicional de prueba respecto a los demás medios de comprobación de valores.

[64] **TEAC 09/10/2014**, Criterio 1 de 1 de la resolución 01147/2012/00/00

[65] **STS 19/01/1996**, Rec. 3922/1991; **STS 09/04/2002**, Rec. 2133/2001; **STS 07/12/2011**, Rec. 71/2010)

Los distintos métodos de valoración admitidos, o incluso uno de ellos según su modalidad, pueden dar valoraciones muy dispares: primer ejemplo

Este criterio, por mucho que esté refrendado por el TEAC y por el TS, es más que discutible.

El TS y el TEAC desconocen en las resoluciones señaladas que la elección del método puede dar lugar a distintos valores: muchos y muy dispares. Pero sobre todo resulta que, además, desequilibran la posición del administrado frente a la administración, equilibrio de derechos tan necesario en este caso como en tantos otros.

A la hora de confeccionar este TFM he solicitado a algunos despachos de Palma de Mallorca si podían ilustrarme esta situación con algún ejemplo concreto, habiendo obtenido de varios de sus clientes autorización para utilizar sus datos en este TFM.

Voy a utilizar dos ejemplos. El primero [66] me ha parecido indicado a estos efectos porque:

- quien emite los informes de valoración de TINSA, una empresa líder en el sector de las tasaciones inmobiliarias,
- la misma empresa emite dos informes de tasación en menos de un mes, con métodos distintos, sobre el mismo inmueble,
- por ser cuantitativamente importante, y
- es objeto de disputa fiscal en los Tribunales, pendiente aún de Sentencia (está actualmente pendiente de resolución por el TEAC)

El Sujeto Pasivo de aquel expediente solicitó una tasación que debía servir a los efectos del mercado hipotecario (caso del artículo 57.1.g LGT). Se trataba de un establecimiento comprensivo de un total de 118 apartamentos y tres locales, utilizados como alojamientos turísticos (complejo de apartamentos turísticos de dos llaves en Lanzarote).

Para elaborar aquel informe de tasación, emitido el día 16 de enero de 2004, se utilizaron los métodos 'residual' para la valoración del solar y el de actualización para el conjunto, resultando un valor de tasación de 8.520.544,50 €:

[66] Quiero agradecer al despacho de abogados QUATTUOR (Palma de Mallorca, c/ Avda. Alemanya nº 2, 10.b) y a su cliente D. Miguel Vicens Ferrer, su ayuda en el muestreo y su autorización.

Tipo de Inmueble:	EDIFICIO DE VIVIENDAS
Situación inmueble:	Calle Salinas (Hotel Green Oasis Loma Verde), nº 9, en PUERTO DEL CARMEN -LANZAROTE- en el municipio de Tías, provincia de LAS PALMAS (35510)
Tasador:	Antonio L. Suárez Castro (Arquitecto)

MÉTODOS UTILIZADOS PARA CALCULAR EL VALOR HIPOTECARIO

- MÉTODO RESIDUAL PARA EL VALOR DEL SOLAR
- MÉTODO DE ACTUALIZACIÓN

VALOR DE TASACIÓN

8.520.544,50 Euros (1.417.699.317 pta)

VALOR HIPOTECARIO

8.520.544,50 Euros (1.417.699.317 pta)

El Valor Hipotecario corresponde a la suma de los Valores de Tasación de cada uno de los elementos valorados

En cuanto al concreto valor del solar, se establecía, por el citado método, en 2.114.992,64 €:

Estado de Conservación:	Bueno
Usos valorados	Viviendas: 118; Locales: 3
Estado del Inmueble:	TERMINADO
Antigüedad:	13 años

	Sup. m²	Rep.(Suelo) Euros/m²	C.Const. Euros/m² Const.	Dep. %	CRN.U. Euros/m² Const.	VM. Unitario Euros/m² Const.	VM.Total Euros
VIVIENDAS	6.165,98	343,01	690,00	10,00	1.100,63	1.300,00	8.015.774,00
LOCALES	1.277,90	0,00	360,00	10,00	395,28	395,28	504.770,50

Rep.(Suelo) -> REPERCUSIÓN DEL SUELO
C.Const. -> COSTE DE CONSTRUCCIÓN UNITARIO
Dep. -> COEFICIENTE DEPRECIACIÓN.
CRN.U. -> COSTE DE REPOSICIÓN NETO UNITARIO
VM. Unitario -> VALOR DE MERCADO UNITARIO
VM.Total -> VALOR DE MERCADO TOTAL

OTROS GASTOS NECESARIOS: 22,00 % **COEF. DE CORRECCIÓN PARA EL C.C:** 1,0000

NO INCLUYE GASTOS FINANCIEROS NI DE COMERCIALIZACIÓN

VALOR DEL SOLAR 2.114.992,64 Euros

Me interesa significar que dentro del apartado 'análisis' se hace constar la opinión del perito en el sentido de que considera razonable como plazo estimado de venta de todas las viviendas entre 4 y 6 meses, y de los tres locales entre 6 y 12 meses, lo cual solo es apreciable si existe una situación de mercado fluida:

ANÁLISIS DEL PRODUCTO: VIVIENDAS

Tamaño: Adecuado **Situación:** Adecuada **Distribución:** Adecuada

Relación superficie construida/superficie útil: Normal

Número de viviendas: Adecuado a la demanda

Plazos estimados para la venta de todas las viviendas entre 4 y 6 meses

ANÁLISIS DEL PRODUCTO: LOCALES

Superficie total: Adecuada **Accesibilidad:** Normal

Aspectos funcionales: Sin problemas de utilización para los usos más probables

Plazos estimados para la venta de todos los locales entre 6 y 12 meses

Al no tener un acceso directo desde la calle, sino en el interi or del complejo de viviendas, su venta dependerá del uso para e l que se destine, bien restaurante o supermercado, usos más dem andados en un complejo residencial.

Menos de un mes después, con fecha 9 de febrero de 2004, la misma tasadora emitió un segundo informe. En este caso, la finalidad era la de calcular el valor de mercado, y utilizó el método residual para calcular el valor de solar, y los métodos de actualización y de comparación para el conjunto (casos del Artículo 57.1.a LGT y 57.1.c LGT). **El valor de tasación fue... de 15.508.865 €, ni más ni menos que más de un 85% superior a la primera tasación, efectuada con otra finalidad**. Esta tasación fue requerida por la inspección de la AEAT:

Agencia Tributaria
www.agenciatributaria.es

Página 1

Departamento de Inspección

N.I.F: [redacted] Referencia: [redacted]

EQUIPO CENTRAL DE INFORMACION
CL Pº CASTELLANA 147 11
28046 MADRID
Telf. 917498547

Nº de Remesa: 10193171

9028010852 Nº Certificado: 1019317100450

TINSA TASACIONES INMOBILIARIAS SA
CALLE JOSE ECHEGARAY 9
ROZAS MADRID
28230 ROZAS DE MADRID (LAS)
MADRID

Nº de expediente: [redacted] 01006[redacted] (cítese en la respuesta)

REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN

De orden de la Inspectora Jefe del Equipo Central de Información, se requiere la siguiente información con trascendencia tributaria, que resulta necesaria para el desarrollo de las actuaciones que tienen encomendadas los Servicios de Inspección de la A.E.A.T.:

- Copia del informe de tasación emitido el 09.02.2004 del COMPLEJO DE APARTAMENTOS LOMA VERDE, sito en la calle Salinas número 9, de Puerto del Carmen, Lanzarote (finca número 12.787, inscrita en el Registro de la Propiedad de Tias, tomo 1204, libro 308), propiedad en el momento de la tasación de la entidad [redacted].

Cabe citar, como dato curioso, que aún cuando por el solar se utilizará el mismo método, el valor del solar es ahora de 6.616.004,93 €, lo que representa más del 300% más del valor obtenido por el otro sistema:

TINSA

TASACIONES INMOBILIARIAS, S.A.
José Echegaray, 9. 28232 Las Rozas. MADRID
Tel. 91 372 75 00. Fax 91 372 75 10
Inscrita en el Registro del Banco de España con el nº 4313

Nº Expediente GC-00783/04- * V.316
Rf: VARI *0000 VARI (CLIENTES PARTICL
Fecha: 09-02-2004
Ref.Tasador: SUA (01771 - SUA)

	Sup. m²	Rep.(Suelo) Euros/m²	C.Const. Euros/m² Const.	Dep. %	CRN.U. Euros/m² Const.	VM. Unitario Euros/m² Const.	VM.Total Euros
VIVIENDAS	6.165,98	963,87	571,00	5,00	1.625,66	2.197,38	13.548.990,00
LOCALES	1.277,90	526,49	300,00	5,00	874,19	1.533,67	1.959.875,00

Rep.(Suelo) -> REPERCUSIÓN DEL SUELO
C.Const. -> COSTE DE CONSTRUCCIÓN UNITARIO
Dep. -> COEFICIENTE DEPRECIACIÓN.
CRN.U. -> COSTE DE REPOSICIÓN NETO UNITARIO
VM. Unitario -> VALOR DE MERCADO UNITARIO
VM.Total -> VALOR DE MERCADO TOTAL

OTROS GASTOS NECESARIOS: 22,00 % **COEF. DE CORRECCIÓN PARA EL C.C:** 1,0000

NO INCLUYE GASTOS FINANCIEROS NI DE COMERCIALIZACIÓN

VALOR DEL SOLAR 6.616.004,93 Euros

El análisis del producto vuelve a ser el mismo, como no podía ser de otra manera.

ANÁLISIS DEL PRODUCTO: VIVIENDAS

Tamaño: Adecuado **Situación:** Adecuada **Distribución:** Adecuada

Relación superficie construida/superficie útil: Normal

Número de viviendas: Adecuado a la demanda

Plazos estimados para la venta de todas las viviendas entre 4 y 6 meses

ANÁLISIS DEL PRODUCTO: LOCALES

Superficie total: Adecuada **Accesibilidad:** Normal

Aspectos funcionales: Sin problemas de utilización para los usos más probables

Plazos estimados para la venta de todos los locales entre 6 y 12 meses

Al no tener un acceso directo desde la calle, sino en el interi or del complejo de viviendas, su venta dependerá del uso para e l que se destine, bien restaurante o supermercado, usos más dem andados en un complejo residencial.

Los distintos métodos de valoración admitidos, o incluso uno de ellos según su modalidad, pueden dar valoraciones muy dispares: Segundo ejemplo

No es el ejemplo anterior un caso único. Expondré a continuación otro ejemplo, sobre el cual volveré a hablar un poco más adelante, dentro de este mismo capítulo, porque ilustrará otro despropósito en la valoración fiscal inmobiliaria.

En el caso del ejemplo [67], una madre, ya mayor, dona **el 24/01/2011** a uno de sus hijos, mediado la tan manida 'diffinitio', dos inmuebles con un sótano cada uno. Estos inmuebles se utilizan turísticamente como aparthotel. En la escritura de donación se valoran en 1.762.754,51 €.

----------**DISPONEN:**----------

PRIMERO.- Doña Catalina [redacted] reservándose para si el usufructo vitalicio, dona, pura y simplemente, la cuatro fincas antes descritas bajo los epígrafes A), B), C) y D) del EXPONEN I de esta escritura, con cuantos derechos usos y servicios le sean inherentes, a su hija **Doña Ana-Belén** [redacted], que acepta muy agradecida y adquiere.----------

Se valora esta donación en 1.762.754,51 EUROS.—

[67] En este caso, las gracias se deben al despacho POMAR & MARTOS ABOGADOS, y a su miembro D. José Villalonga Llofriu.

El Govern Balear, en sede de comprobación de valores a efectos del ISD, valora el 9/06/2011 los dos edificios de apartamentos con los siguientes resultados. Utiliza, como veremos más a fondo en el punto 5.2, la estimación por referencia al valor catastral en cuanto a la comprobación del valor del suelo (caso del artículo 57.1.b LGT) y el dictamen de peritos de la Administración en cuanto al valor de la edificación (artículo 57.1.e LGT).

VALORACIÓN TÉCNICA DEL INMUEBLE

A partir de la suma de los valores del suelo y de la construcción, corregidas por el coeficiente de disponibilidad se obtiene el valor total del inmueble:

V suelo.....	**442.235,66**	**Eur**
V edificio.....	**673.944,14**	**Eur**
Coeficiente disponibilidad.....	**1,00**	

Por lo que se fija como valor comprobado del inmueble el de **1.116.179,80 Eur**

Palma, **09 de Junio de 2011**

VALORACIÓN TÉCNICA DEL INMUEBLE

A partir de la suma de los valores del suelo y de la construcción, corregidas por el coeficiente de disponibilidad se obtiene el valor total del inmueble:

V suelo.....	**441.235,82**	**Eur**
V edificio.....	**714.737,11**	**Eur**
Coeficiente disponibilidad.....	**1,00**	

Por lo que se fija como valor comprobado del inmueble el de **1.155.972,93 Eur**

Palma, **09 de Junio de 2011**

En total, 2.878.934,31 €; Dña. Catalina y su hija aceptan esta valoración, lo que supone un incremento en su base imponible del ISD de 1.116.179,80 € y una cuota de 11.161,80 €.

Posteriormente, y ahora en sede de IRPF, la AEAT somete a nueva valoración estas fincas el 29 de mayo 2014, con efectos del 24/01/2011, pese a las reiteradas quejas de la contribuyente

Catalina, quien recuerda la posición reiteradísima del TS [68]. Ni el actuario ni la oficina técnica de inspección quisieron dar por buenos los valores que se desprendían de la tasación efectuada por la ATIB. La AEAT volvió a ser reprendida -en otro caso, claro- por el TS [69] en diciembre de 2015, en Sentencia posterior a la actuación que aquí estoy criticando, en el mismo sentido. La respuesta que consiguió Dña. Catalina a esta queja fue:

> En relación con las alegaciones presentadas el 22/09/2014, en el informe de disconformidad se indica lo siguiente:
>
> El art. 57 de la LGT establece en su apartado 1 que, el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración Tributaria mediante dictamen de peritos de la Administración.
>
> Para determinar el valor de mercado la Administración puede pues utilizar cualquiera de los medios enunciados en el artículo 57 LGT, entre otros el dictamen de peritos, al que se ha acudido en el presente supuesto, en el que para determinar el valor de mercado, la Inspección ha aplicado la valoración contenida en el informe realizado por la empresa "Valmesa" en virtud de acuerdo suscrito entre la misma y la AEAT, informe verificado por el Gabinete Técnico de Valoraciones de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Baleares, por lo que el medio de valoración empleado se ajusta plenamente a la legalidad vigente. Cuestión distinta es que el obligado tributario esté conforme con el contenido de la valoración efectuada, pudiendo en ese caso acudir a la vía de la tasación pericial contradictoria, expresamente prevista en el artículo 57 LGT, ya que no es competencia de la administración actuante el entrar a valorar los elementos técnicos discutidos, al carecer de la titulación así como de los conocimientos necesarios, desconocimiento técnico que es el que precisamente lleva a recabar el dictamen de peritos.

El resultado de la tasación que tuvo en cuenta la AEAT fue:

---

[68] **STS 18/06/2012**, Rec. 224/2009, FD 4º:

> "Reiterando, en esencia, lo que ya dijimos en la sentencia de 25 de junio de 1998 (apelación 3027/92 , FJ 4º), seguimos sin ver inconveniente jurídico serio para admitir que la valoración practicada por la Administración tributaria de una Comunidad Autónoma en un impuesto estatal cedido pueda trascender a efectos de otro impuesto estatal, incluso cuando fuera o sea gestionado exclusivamente por el Estado, dado que la Comunidad Autónoma actúa como delegada para la gestión, inspección, valoración, etc...".

Reiterado de nuevo por la **STS 09/12/2013**, Rec. 5712/2011, FD 5º:

> "Parece, pues, razonable y coherente que la valoración previa de un bien realizada por una Administración tributaria, vincule a todos los efectos respecto a estos dos tributos a las demás Administraciones competentes, más si se trata de impuestos estatales, si bien el segundo cedido a las Comunidades Autónomas.
>
> Así pues, y en lo que toca al presente litigio, debe admitirse que la valoración practicada por la Administración Tributaria de una Comunidad Autónoma, la de Andalucía, en un Impuesto del Estado (el ITP y AJD), cuya gestión se le ha cedido, pueda trascender y vincular a efectos de un Impuesto estatal (el Impuesto sobre Sociedades), gestionado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria... con todas sus consecuencias."

[69] **STS 21/12/2015**, Rec. 2068/2014 FD 4º:

> "CUARTO .- debemos acoger la pretensión subsidiaria de la demanda, declarando que, para la determinación del incremento patrimonial a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2004 obtenido como consecuencia de la enajenación de los inmuebles de su propiedad en las CALLE000 NUM000 y DIRECCION000 NUM001 . NUM002) de Madrid, se ha de tomar en consideración como valor de adquisición el asignado por la Comunidad de Madrid a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales (1.023.364 euros)."

FINCA REGISTRAL	EDIFICIO	USO	SUP/ USO (m^2)	VALOR MERCADO (€)
12.809	C/ JOAN MIRÓ, Nº 7	Local	365	**255.364,95**
12.810		Cuerpo de edificación	1.018	**2.824.013,44**
12.811	C/ JOAN MIRÓ, Nº 5	Local	398	**278.452,74**
12.812		Cuerpo de edificación	1.071	**2.971.039,68**

VALORACIONES 32 a 35 / 2014 6

Para dicha valoración se utilizó una empresa tasadora externa cualificada, VALMESA, que lo tasó como si de viviendas se tratara, siendo el resultado 6.328.870,81 €, un 220% del importe resultante de la comprobación de valores por la ATIB. Aplicó el método de comparación, aplicando precios medios de mercado (el artículo 57.1.c LGT).

6 - VALORACIÓN

METODOS ADOPTADOS

METODO DE COMPARACION

Dña. Catalina presentó dos escritos: uno directamente frente al TEAC, que versaba sobre el fondo del asunto en el sentido de que no consideraba que la ganancia patrimonial estuviera sujeto a IRPF, y además solicitó una TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA. Ambas fueron aceptados a trámite. Para la última presentó una tasación de ARCO VALORACIONES, Sociedad de Tasación acreditada, con el siguiente resultado:

CERTIFICADO DE TASACIÓN

Luis Miguel [redacted], Arquitecto Técnico de la Mercantil **ARCO VALORACIONES S.A.**, inscrita por el Banco de España con el nº4416 y fecha 15 de Julio de 1992.

CERTIFICO:

Que el **APARTHOTEL** denominado **GOMILA PARK** tasado por nuestra empresa con el número de Expediente **72-15/7678NR0000** con fecha de 24 de abril de 2.015, situada en Avenida Joan Miró 5-7 de Palma de Mallorca (Islas Baleares), solicitada a nombre de **CATALINA** [redacted] con número de **N.I.F. 7** [redacted]**-T,** se encontraba terminado, en funcionamiento y con un Valor, a fecha 24 de enero de 2011, de **TRES MILLONES DOSCIENTOS VEINTITRÉS MIL CUATROCIENTOS CUARENTA Y OCHO EUROS CON TREINTA Y NUEVE CÉNTIMOS (3.223.448,39 €),** sin considerar cargas hipotecarias que pudieran afectarle.

El método utilizado fue el de Coste y de Actualización de rentas (artículo 57.1.a):

Objeto de la tasación:	**APARTHOTEL "GOMILA PARK".**
Fecha de la Visita:	**13/04/2015.**
Método Empleado:	**Método del Coste y Método de Actualización de Rentas.**

Como no podía ser de otra manera, la AEAT nombró por insaculación un perito tercero, que determinó un valor de 3.433.331 €, utilizando el método de reposición:

El valor de mercado del inmueble a fecha 01/01/2011 asciende a 3.433.331,00€ (tres millones cuatrocientos treinta y tres mil un euros).

El presente informe ha sido realizado según mi leal saber y entender, y para que conste a los efectos oportunos, lo firmo en Palma de Mallorca a veinte de agosto del 2015.

José Miguel Artieda Ferragut

En el cuadro siguiente se resumen los valores manejados:

VALORACIÓN	VALORADOR	METODO	IMPORTE
Valoración escritura	Propietario		1.762.754,51
Compr. Val. Agència Tributària Illes Balearts	ATIB	Reposición	2.878.934,31
Compr. Val. IRPF AEAT	VALMESA	Comparación	6.328.870,81
Catalina, en en Tasación Pericial Contradictoria	ARCO	Coste y Actualización de rentas	3.223.448,39
Tasación Pericial Contradictoria	Perito Tercero		3.433.331,00

Acabamos de ver resultados de casi todos los métodos aplicables un mismo bien inmueble, con resultados mareantes... A la vista de estos datos, a mí no me cabe otra conclusión de que yerran TEAC y TS cuando señalan que al no establecer la LGT una preferencia concreta sobre el método le cabe a la Administración la discrecionalidad de elegir uno de los posibles según el Art. 57 LGT **sin necesidad de justificar el método elegido,** porque los resultados que dan unos y otros difieren de una forma desproporcionada, incompatible con los más elementales principios de seguridad jurídica, proporcionalidad, capacidad económica y no confiscatoriedad que deberían primar en un sistema tributario constitucional.

A efectos informativos diré que se efectuó nueva liquidación, que redujo el importe reclamado inicialmente a la contribuyente a un 10%, lo que motivó el desistimiento del REA ante el TEAC por la anulación de la primera liquidación. Se interpuso nuevo recurso ahora ante el TEAR, por razón de cuantía, en el cual se reclama i) en base a que se trata de una donación con definición, que la ganancia patrimonial no está sujeta a IRPF y ii) que de ninguna manera cabe tomar el valor de la tasación pericial contradictoria, y sí en cambio el valor comprobado por la CAIB, de acuerdo con la jurisprudencia señalada. Actualmente está pendiente de resolución.

5.2 El método elegido por la CA Illes Balears

Esta discrecionalidad que atribuye la LGT a cada CA para establecer los criterios para calcular el valor de los bienes en los expedientes de comprobación de valores se plasmó, en cuanto al ejercicio 2013 (el que afecta a esta comprobación de valores) y a la CA correspondiente a Binissalem, mediante la **instrucción 1/2013, de 7 de marzo, del Director de la Agencia Tributaria de las Illes Balears, por la que se establecen los criterios que los órganos competentes de la Agencia Tributaria de las Illes Balears han de considerar para la comprobación del valor real de los bienes inmuebles y puestos de amarre de puertos deportivos situados en territorio de las Illes Balears, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**, publicada en el BOIB núm. 035 de 14/03/2013.

En su anexo I punto 1 se señala que el valor de referencia de un inmueble urbano se calculará aplicando a la suma del valor del suelo y de la edificación un coeficiente en función de si el inmueble está arrendado. El valor del suelo se obtendrá multiplicando por 2 el valor catastral del suelo que figure en el Impuesto de Bienes Inmuebles del ejercicio correspondiente a la fecha del devengo (este valor se deduce el coeficiente RM que hemos visto antes en este TFM).

El valor de la edificación se obtendrá de la siguiente fórmula:

Valor de edificación = coste ejecución material + 17 % (gastos generales empresa) + 6 % (beneficio industrial) + 12 % (honorarios técnicos)

El coste de ejecución material es el resultado de multiplicar la superficie total del inmueble expresada en m², por el precio unitario corregido de la edificación (PUC) expresado en pesetas o euros. Este último se obtendrá por aplicación de la fórmula siguiente:

PUC = VUP × Coeficiente por antigüedad × Coeficiente por tipología/uso × Coeficiente por estado de conservación × Coeficiente por construcción ejecutada × Coeficiente de calidad.

Los coeficientes se definen en la citada Orden.

Se trata pues de una combinación de los medios establecidos en el artículo 57.1, letras b) y e) LGT.

5.3 Aplicación de la Instrucción al caso de l'Amo En Tomeu. Cuantificación de la comprobación de valores.

Recordemos el caso del ejemplo: es una casa de pueblo (vivienda entre medianeras) de 170 metros cuadrados útiles, no alquilada, con una antigüedad de 6 años completos, calidad estandart y estado de conservación normal. El valor catastral del suelo en 2013 es de 300.000.-€.

El valor referencia será = (valor suelo + valor edificación)

Donde:

i) Valor del suelo = valor catastral x 2 = 300.000 x 2 = 600.000 €.
ii) valor de edificación = coste ejecución material + 17 % (gastos generales empresa) + 6 % (beneficio industrial) + 12 % (honorarios técnicos)

El coste de ejecución material se calcula aplicando a la superficie total el precio unitario corregido (PUC).

Para calcular la superficie construida se aplica a la superficie útil (170 m2) un coeficiente de 1,18, lo que totaliza 200,60 m2; la superficie total resulta de aplicar a la superficie construida un coeficiente de 1,15, lo que totaliza 230,69 m2.

Para calcular el PUC según la fórmula que veíamos, se toman los siguientes datos:

VUP para 2006 = 270,96 €.
Coeficiente por antigüedad, correspondiente a residencial de 5 a 9 años = 0,92.
Coeficiente por tipología/uso = 2,4
Coeficiente por estado de conservación = 1
Coeficiente por construcción ejecutada = 1
Coeficiente de calidad = 1

En consecuencia:

PUC = VUP (270,96 €) X Coeficiente por antigüedad (0,92) X coeficiente por tipología/uso (2,4) X coeficiente por estado de conservación (1) X coeficiente por construcción ejecutada (1) X Coeficiente de calidad (1) = 598,28

CEM = superficie total (230,69) X PUC (598,28) = 138.017,14 €

Valor de edificación = CEM (138.017,14) + 17 % gastos generales empresa (23.462,91) + 6 % beneficio industrial (8.281,03) + 12 % honorarios técnicos (16.562,06) = 186.323,14 €

Y de donde:

Valor referencia = valor suelo (600.000) + valor edificación (186.323,14) = 786.323,14 €.

APUNTE XI

De nuevo, otra vez, la falta de impugnación del valor catastral tiene incidencia en la tributación de los actores de este caso práctico. L'Amo en Tomeu, que liquidó sobre una base de 500.000 € que creía -y cree- que responde a la noción de valor real o de mercado, tendrá que tributar por ISD por 786.323,14 €. Podría tributar sobre un base de 500.000,-€ en el IP o en la imputación de rentas por IRPF, y en cambio tiene que hacerlo por 525.000.- €. De haber recurrido el valor catastral, la cifra hubiera podido ser menor.

Firmará -de nuevo- de conformidad y no recurrirá, ya que le informan que solo pagará una cuota adicional del 1% sobre la diferencia, más los intereses. La cuota ascenderá a 2.863,23 €.

5.4 Métodos elegidos por otras C.A.

Este trabajo versa sobre la influencia de la tasación inmobiliaria en los tributos, y señalaba que cada C.A. había optado por su propio criterio a la hora de comprobar los valores.

Terminaré este capítulo haciendo un repaso a algunos de ellos, por tipología.

5.4.1 Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

La letra b) del número 1 del artículo 57 LGT se refiere a la comprobación de valores estimándolos por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

En 2013 aplicaba **Orden de 13 de febrero de 2013**, por la que se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos a efectos de la liquidación de los hechos imponibles de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones; se establecen las reglas para la aplicación de los mismos y se publica la metodología seguida para su obtención (Boletín Oficial de la Junta de Andalucía número 39 de 25/02/2013).

El método utilizado para estimar el valor de bienes inmuebles consiste en utilizar, para cada municipio, el denominado coeficiente multiplicador del valor catastral (CMVC), que se obtiene como cociente entre el coeficiente de variación del mercado inmobiliario (CVMI), desde el año de aprobación de las ponencias de valores totales hasta el año 2012, y el producto del coeficiente de relación al mercado (RM) por el coeficiente de actualización del valor catastral (CAVC) desde el año de aplicación de la revisión catastral hasta el año 2013, aplicando la siguiente fórmula:

$$CMVC = CVMI / (RM \times CAVC)$$

El CAVC es una referencia a la actualización del valor catastral desde que se hubieran revisado los valores en el municipio hasta 2012.

El RM es 0,5 o 0,71 en función del último año de revisión de la ponencia.

El CVMI es un coeficiente que se obtiene de la estadística estatal sobre operaciones inmobiliarias en cada municipio.

Con estos datos y otros estadísticos se ha obtenido el CMVC para cada municipio que se adjunta a la orden como anexo II de la que copio los siguientes ejemplos:

Municipio	Revisión Catastral	Coeficiente
Bédar	2007	1
Mojonera (La)	2006	1
Tahal	2011	1
Vélez-Blanco	2007	1
Castril	2011	1,5
Iznalloz	2009	1,5
Maracena	2012	1,5
Píñar	2009	1,5
Alboloduy	2012	2
Algar	2006	2
Guijo (El)	2006	2
Hornachuelos	2006	2
Arboleas	2004	3
Vélez-Rubio	1995	3
Blázquez (Los)	1996	3
Granada	1997	3
Turre	1999	4
Rota	1998	4
Sanlúcar de Barrameda	1999	4
Bubión	1994	4
Torvizcón	1994	4,4
Alájar	1990	4,4
Hinojosa del Duque	1989	4,7
Busquístar	1994	5

APUNTE XII

Aquí se escenifica otra vez la posible injusticia de tomar el valor catastral como referencia para algunos tributos.

Si considerásemos, como hipótesis, que quienes confeccionan esta tabla aciertan, tenemos que pensar que el valor real de un bien ubicado en Bédar coincide con su valor catastral, en tanto que uno ubicado en Busquistar o en Hinojosa del Duque lo quintuplica.

Sin embargo, a efectos de imputación de rentas por IRPF, a los primeros se les imputará una renta del 1,1% sobre el valor catastral (la base será pues un 10% superior al valor real del inmueble), en tanto que para los últimos la renta imputada será del 2% del valor catastral, pero que según la tabla sería solo 1/5 del valor real (la base será pues un 60% inferior al valor real de inmueble).

Desde esta óptica, ¿es el valor catastral un índice serio que permita decir que -en cuanto a imputación de rentas en el IRPF- estamos ante un impuesto progresivo y que respeta el principio de igualdad y capacidad económica?

Algo parecido pasará con el IP, con el IIVTNU o con mayor propiedad en el IBI.

Aragón

Se regula, para 2013, mediante la ORDEN de 13 de febrero de 2013, del Consejero de Hacienda y Administración Pública, por la que se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos, a efectos de liquidación de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, sobre los hechos imponibles devengados o que se devenguen durante el ejercicio 2013 (BOA 52 de 14/03/2013).

El sistema es similar al analizado para Andalucía, aprobándose unos coeficientes por municipio, si bien es en la Orden de 16 de mayo de 2013, del Consejero de hacienda y administración pública, por la que se aprueba la metodología de obtención de precios medios en el mercado de determinados bienes inmuebles urbanos ubicados en la Comunidad Autónoma de Aragón y el medio de acceso por los ciudadanos a los valores resultantes, a efectos de liquidación y comprobación de valores de los hechos imponibles de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones (BOA de 31 de mayo de 2013).

Como en el caso de Andalucía, en la tabla figuran municipios con un coeficiente relativamente bajo (Cuarte de Huerva, con 1,17, el mismo que Cadrete), otros con un coeficiente medio (Albalate del Arzobispo -2,58-, Valderrobres -2,58- y María de Huerva -2,51-), y otros con un coeficiente bastante superior (como sean Escatron y Sastago, ambos con 4,25).

5.4.2 Precios medios de mercado

Madrid

Madrid utiliza como referencia los precios medios de mercado (PMM) a efectos de la determinación del valor mínimo a los efectos de seleccionar los expedientes de comprobación de valores, que se realiza mediante dictamen de peritos **utilizando el método de comparación**. En los años a los que se refiere el caso particular 'no se publican en Internet la normativa aplicable ni tampoco los PMM considerados' [70]. A fecha actual se sigue el mismo sistema, si bien "la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid trata con esta página de poner al alcance de cualquier ciudadano las referencias elaboradas por sus técnicos del Servicio de Valoraciones, basadas en continuos estudios de mercado realizados sobre inmuebles en venta situados en Madrid-Capital y en el resto de los municipios de la Comunidad. Aunque los valores obtenidos con la metodología y referencias aquí expuestos tienen la consideración de mínimos o de referencia, ello no debe limitar sin embargo, la libertad del contribuyente para consignar uno

[70] **ABERTURAS RAMOS, A.A. (2012)**: "La valoración de los bienes inmuebles urbanos en los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas". CT Catastro nº 76

inferior, si las especiales condiciones del inmueble adquirido sitúan su valor real de mercado incluso por debajo de la referencia establecida por la Comunidad de Madrid."

Este sistema ha sido últimamente objeto de crítica judicial en la parte que afecta al dictamen de peritos que utiliza el método de comparación (y no por el que afecta a la selección de los contribuyentes según el criterio señalado), sobre todo después de un reciente pronunciamiento del TS [71], en el cual:

> "En cuanto a los inmuebles situados en Madrid, se emplea el método comparativo para fundar los informes periciales. Pues bien, no se justifica la existencia de una muestra homogénea de testigos; se aplican coeficientes cuya procedencia no se fundamenta; se presumen ciertas condiciones físicas o se aplican reglas de valoración que se apartan del método comparativo elegido, como en el caso de los inmuebles arrendados.
>
> A saber:
>
> a) No se razonan las circunstancias por las que se consideran semejantes las fincas tomadas como referencia.
>
> Ni siquiera por antigüedad de la construcción cabe pensar en inmuebles comparables...
>
> b) No se aportan los testigos empleados, desconociéndose tanto la realidad de las operaciones relacionadas, como el negocio jurídico transmisivo (inter vivos o mortis causa) lo que puede determinar diferentes valores reales.
>
> c) Tampoco se precisa si se trata de valores declarados y/o comprobados administrativamente, lo que también puede distorsionar el valor real del bien en aquellos casos en que el contribuyente acepta el valor comprobado (por el coste del recurso) aunque no esté conforme con el mismo.
>
> d) No se justifica el estado de conservación de los inmuebles o sus calidades constructivas y, a pesar de ello, se aplican unos coeficientes que vienen a ponderar, según los informes, dichas circunstancias, pero sin razonarse la aplicación de unos u otros que, además, son distintos. En unos casos, ante idéntica afirmación de defectos en fachada y cubierta se aplica un coeficiente corrector del 0,98 y en otros del 0,99. (P. ej.: NUM011 NUM010 de la CALLE003 , NUM009 y piso NUM015 NUM020 . de la CALLE007 NUM014).
>
> ...
>
> Por supuesto, ninguno de los inmuebles objeto de comprobación ha sido reconocidos personalmente por el perito, ni se justifica la innecesariedad de dicha inspección,

[71] **STS 26/11/2015**, Rec. 3369/2014.

> existiendo ... inmuebles cuyas características singulares ... requería, sin duda alguna, dicha inspección."

Lo dispuesto en esta Sentencia se ha aplicado recientemente por el TSJ Madrid [72]: "Pues bien, la aplicación de la anterior doctrina nos lleva a la estimación del presente recurso jurisdiccional ya que los reproches que en ella se contienen al informe de valoración emitido por perito de la Administración son predicables del informe aquí emitido. Y así, entre otras consideraciones, el inmueble de autos no ha sido reconocido personalmente por el perito ni se ha justificado la innecesariedad de dicha visita; no se justifica por el perito el estado de conservación del inmueble ni sus calidades constructivas; no se razonan las circunstancias por las que se consideran semejantes los testigos utilizados ni se aportan tales testigos ni se precisa si en los testigos se reflejan valores declarados y/o comprobados administrativamente"

Y más recientemente aún la aplica el TEAC [73], que en unificación de criterio ha señalado que 'es determinante para que el dictamen pericial de valoración de un inmueble basado en el método de comparación resulte suficientemente motivado que se identifiquen los testigos o muestras empleados así como las características de los mismos que han determinado su elección y que permiten emitir un juicio de comparabilidad con respecto al inmueble a valorar, pero no se exige que en todo caso deban relacionarse las posibles muestras o testigos que han sido rechazadas por el perito ni el motivo de su exclusión.'; en cuanto a la aportación documental, véase **TEAC 09/03/2017** Res. 05240/2016/50/00.

La Rioja

La Rioja establece también el método de precios medios de mercado (PMM) para la comprobación de valores, sin que se explicite la metodología aplicable para la obtención de los mismos. En cuanto a la metodología de la valoración, tampoco he encontrado norma específica pero sí que hay varios pronunciamientos judiciales que hacen referencia a él:

> '... siendo la metodología **los valores obtenidos por precios de medios de mercado se determinan a partir de coeficientes extraídos según estudios de mercado y formularios de los técnicos de valoración de urbana de la Consejería de Administración Pública y Hacienda**.' [74]

En la web de la CA se indica:

> "El sistema de valores por precios medios de mercado (PMM) de los inmuebles urbanos se basa en los estudios de mercado, bases de datos y fórmulas de valoración elaborados

---

[72] **STSJ Madrid 16/06/2016**, Rec. 1062/2014, FD 4º y 5º

[73] **TEAC 19/01/2017**, Res. 05240/2016/00/00

[74] **STSJ La Rioja 17/10/2012**, Rec. 19/2012

por los técnicos de la Consejería de Administración Pública y Hacienda. Este sistema se puede utilizar para obtener el valor de viviendas, locales, garajes y otros inmuebles..."

5.4.3 Mixto

Cataluña

En Cataluña, las liquidaciones presentadas se clasifican en prioritarias y no prioritarias. En la "Instrucción para la comprobación de los valores de los bienes inmuebles en los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones" para el ejercicio 2013 [75] se señala que:

> "Ahora bien, ante la imposibilidad de realizar de forma adecuada un dictamen pericial en todas las transmisiones y actos jurídicos sujetos a los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sucesiones y donaciones, y teniendo en cuenta que el medio de comprobación "valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas" no es un medio de comprobación que pueda ser aplicado a todas las transmisiones que se producen, se considera oportuno establecer, de forma objetiva, prioridades en la comprobación de valores de los impuestos mencionados."

Y en este sentido la discriminación entre prioritarias o no se produce con el siguiente criterio:

> "Las comprobaciones de valores se clasifican en prioritarias y no prioritarias.
>
> ...
>
> La comprobación del valor declarado debe considerarse no prioritaria si es igual o superior al valor catastral vigente en la fecha del hecho imponible corregido por el coeficiente que se indica en el Anexo I y así se deduce de la documentación de la declaración tributaria."

Una vez seleccionadas las que deben revisarse, para comprobar el valor de los bienes y derechos, 'la Administración catalana utiliza como medio de comprobación habitual el dictamen pericial de técnico de la Administración, que es el medio preferente para la comprobación de valores de los inmuebles, y para el que utiliza los criterios especificados en el documento "Valores para la comprobación de bienes inmuebles", que se publica anualmente en el web www.e-tributs.cat'.

Ocasionalmente también utiliza esta CA el medio de comprobación de valores asignado para la tasación de las fincas hipotecadas, pero señala la instrucción que "sin embargo, la utilización de este medio de comprobación aconseja asegurarse previamente de que conduciría a valores similares a los que resultan de otros medios de comprobación."

---

[75] Se puede acceder a ella a través del web de la Agència Tributaria de Cataluña en este **LINK**

Valencia

Al igual que en Cataluña, para 2013 la C.A. Valenciana diferencia entre 'el método o medio de comprobación de valores de los bienes a efectos tributarios' y 'el establecimiento de referencias de valores a los efectos de la organización y funcionamiento de los servicios de comprobación de valores, que permitan establecer prioridades en el despacho y tramitación de los expedientes correspondientes."

> 'En este sentido, la Generalitat tiene establecidas, desde el año 1996, al igual que lo han hecho otras comunidades autónomas, unas normas para la comprobación de valores de bienes inmuebles urbanos a efectos tributarios, que distinguen entre comprobaciones prioritarias y no prioritarias, en función de unas referencias valorativas articuladas sobre la base del valor catastral de los respectivos inmuebles y de un coeficiente diferente para cada municipio.
>
> Lo que ha conseguido este sistema de referencias valorativas a lo largo de estos últimos quince años es solventar una parte sustancial del problema que originó en su día el alto grado de conflictividad con la actividad administrativa de liquidación de la Generalitat que se derivaba de la inexistencia previa de referencias para la declaración por parte de los contribuyentes y de la inexistencia de un concepto legal del valor real de los bienes." [76]

Los coeficientes y referencias se establecen, para 2013, mediante la Orden 23/2013, de 20 de diciembre, de la Conselleria de Hacienda y Administración Pública, por la que se establecen los coeficientes aplicables en 2013 al valor catastral a los efectos de la comprobación de valores de determinados bienes inmuebles de naturaleza urbana en el ámbito de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones, así como la metodología empleada para su elaboración y determinadas reglas para su aplicación (DOCV 7181-27/12/2013).

Una vez obtenido el valor para determinar las actuaciones prioritarias, este último no opera como valor comprobado, sino que dicha comprobación se efectúa por dictamen pericial.

5.4.4 'Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria' y 'dictamen de peritos'.

Canarias

En Canarias no se ha establecido ningún método específico, sino el dictamen de peritos y el de tasación hipotecaria (artículo 57.1.g Ley 58/2003).

---

[76] **BOC 161/VIII de fecha 29.05.2013**: Respuesta a la pregunta número 12.386 al conseller de Hacienda y Administración Pública sobre el pago de impuestos patrimoniales gestionados por la GV, que formula el diputado Josep Maria Pañella Alcácer, del Grupo Parlamentario Compromís (BOC número 95, página 13.947).

En cuanto a los primeros, se está consolidando una obligación de visitar los inmuebles: el TS ha declarado ya en muchas ocasiones [77] que es necesario comprobar 'in situ' el bien cuando se utilizaba este sistema u otro combinado con este.

En cuanto a las valoraciones realizadas conforme al método del 57.1.g) LGT (valor asignado para la tasación de fincas hipotecadas), tal método está siendo utilizado en la práctica en esta CA al haberse establecido por el TS, conforme ya he señalado, que **no exige ninguna carga probatoria adicional para acreditar que se trata de un valor adecuado para la determinación de la base imponible del impuesto**.

[77] Por todas, **STS 18/01/2016**, Rec. 3379/2014 FD 4º:

> "Así pues, la reiterada exigencia de que las valoraciones administrativas han de estar debidamente motivadas se ha traducido, en los casos en que se emplean medios combinados de comprobación (esto es, dictamen de perito, amparado en precios medios de mercado) en el ineludible cumplimiento de ciertas condiciones. Así se exige una valoración individualizada, en contraposición a la naturaleza del precio medio, de carácter objetivo y general, por lo que se exige que el perito razone la aplicación de dichos precios medios, **lo que en la mayoría de las ocasiones obligará a una inspección personal del bien a comprobar. No basta pues manifestar que se han tenido en cuenta determinadas circunstancias, sino que ha de justificarse individualmente su apreciación, probándose la circunstancia de la que resulta la aplicación de un coeficiente corrector y no otro**."

VI. Resolución 3: La comprobación por el IRPF 2013

En Julio de 2015 se le abrió por la AEAT un expediente de inspección por su declaración correspondiente a 2013. En este expediente se discutía exclusivamente la tributación de la eventual plusvalía generada en la donación. Se cerró en enero de 2016, mediante acta en disconformidad, que recurrió.

6.1 ¿Una nueva comprobación de valores? Estanqueidad v/ unicidad

Esta es otra de las piedras clave en este TFM: los valores comprobados en un impuesto o en una administración ¿sirven a los efectos de otro u otra? ¿Son intercambiables los valores de los inmuebles en los procedimientos de ITP-AJD-ISD con los de IRPF? ¿Y los del IRPF con los del IS? ¿O los de estos con el ICIO o con el IVA?

En este apartado abordaré la primera de las cuestiones: la interrelación entre los valores de los inmuebles a efectos del cálculo de las ganancias patrimoniales por IRPF y del cálculo del ISD. Y, como veremos, todo dependerá de que debamos atendernos al principio de "estanqueidad" o al de "unicidad".

En el apartado 5.1 exponía un ejemplo intentando acreditar que, en una tasación de un mismo inmueble, a diferente método o fin resulta diferente valor. En aquel caso (punto 5.1.2) a Dña. Catalina la CAIB le había comprobado el valor de una donación con definición a efectos del ISD y después, a efectos de IRPF, le volvían a efectuar una nueva valoración para liquidarle el IRPF, valoración que por cierto era -ni más ni menos- un 220% de la primera.

La inspección consideraba en 2015 que cada administración podía aplicar sus propios criterios con independencia de lo que hicieran las otras. El problema parece ser secular. El TEAC [78] había establecido, en el año 2000, citando las sentencias de 25 de junio de 1998 y 30 de marzo de 1999 como soporte, que "... este Tribunal Central entiende necesario ... precisar lo siguiente: 1º Que en materia tributaria prevalece el principio de estanqueidad sobre el de unicidad, como así se desprende del artículo 9 de la Ley General Tributaria, lo cual ha venido a confirmar la más reciente jurisprudencia, frente al criterio sostenido en ocasiones precedentes"

Este nuevo criterio se mantuvo en el tiempo por el TEAC [79]. En 2007 señaló que "... en la resolución de 2 de febrero de 2007 R.G. 3411-04, se trató indirectamente esta cuestión pues lo que se planteaba era el principio de unicidad de la actuación de la Administración a efectos de valoraciones o lo que es lo mismo la obligación de aceptar los criterios de valoración tenidos en cuenta con anterioridad. En la citada resolución se indicaba que: "... **solo se aplican los valores fijados para otro tributo cuando existe una remisión expresa en las normas que regulan el Impuesto en cuestión, a las del otro tributo, pero no en otros casos, donde hay que mantener el principio de estanqueidad tributaria**. Aun cuando pudiera pensarse que la

[78] **TEAC 10/03/2000**, Res.num. 00/1980/1999 FD 2º

[79] **TEAC 25/07/2007**, Res.num. 00/3935/2005, FD 4º

solución más acertada es la de fijación de unos mismos valores uniformes para todos los tributos, lo cierto es que la variedad impositiva, la Administración Estatal, autonómica o municipal que intervienen y la naturaleza de los distintos tributos, obliga a actuar con términos semejantes, pero no idénticos. **Piénsese por ejemplo en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y en el Impuesto sobre Sociedades, en unos casos se habla de valores reales y en otro de valores de mercado términos que no son materialmente idénticos**".

Reiteró en otra resolución del mismo 2007 [80] que "... este Tribunal considera que, en base a las facultades de comprobación que la Ley General Tributaria... con carácter general a la Administración Tributaria, y **la prevalencia del principio de estanqueidad sobre el de unicidad** ... proclamado tanto por este Tribunal como por el Tribunal Supremo, deben ser desestimadas las alegaciones presentadas por la entidad sobre esta cuestión, debiendo ser valorados los bienes recibidos por donación de acuerdo al valor de mercado fijado por el Gabinete Técnico de valoración, a efectos de su tributación por el Impuesto sobre Sociedades, y confirmando de este modo el criterio sostenido por la Inspección primero, y por el Tribunal Regional después en primera instancia."

Pero lo más cierto es que el TS no mantuvo un criterio tan uniforme como aquel que informó la primera de las resoluciones del TEAC comentadas, y pronto viró hacia su criterio anterior. En aquel ejemplo me refería ya a otras STS, siendo la última dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina:

- **STS 18/06/2012**, Rec. 224/2009, FD 4º: "Reiterando, en esencia, lo que ya dijimos en la sentencia de 25 de junio de 1998 (apelación 3027/92 , FJ 4º), seguimos sin ver inconveniente jurídico serio para admitir que la valoración practicada por la Administración tributaria de una Comunidad Autónoma en un impuesto estatal cedido pueda trascender a efectos de otro impuesto estatal, incluso cuando fuera o sea gestionado exclusivamente por el Estado, dado que la Comunidad Autónoma actúa como delegada para la gestión, inspección, valoración, etc...".

- **STC 09/12/2013**, Rec. 5712/2011, FD 5º: "Parece, pues, razonable y coherente que la valoración previa de un bien realizada por una Administración tributaria, vincule a todos los efectos respecto a estos dos tributos a las demás Administraciones competentes, más si se trata de impuestos estatales, si bien el segundo cedido a las Comunidades Autónomas. Así pues, y en lo que toca al presente litigio, debe admitirse que la valoración practicada por la Administración Tributaria de una Comunidad Autónoma, la de Andalucía, en un Impuesto del Estado (el ITP y AJD), cuya gestión se le ha cedido, pueda trascender y vincular a efectos de un Impuesto estatal (el Impuesto sobre Sociedades), gestionado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria... con todas sus consecuencias."

[80] **TEAC 19/01/2007**, Res.num. 00/1201/2005, FD 5º

STS 15/01/2015, Rec. 1370/2013, FD 4º: "... En este primer aspecto, que es la que ahora interesa, la determinación de unos datos, elementos o hechos, esto es, de un determinado presupuesto fáctico con carácter definitivo, debe conllevar su fuerza vinculante respecto de situaciones de futuro en las que se conciten esos mismos presupuestos fácticos. La Administración, en el caso que nos ocupa, dentro de las actuaciones inspectoras llevadas a cabo delimitó un determinado hecho que le sirvió de soporte para la liquidación practicada, al actuar de dicha forma delimitando una concreta realidad no puede prescindir de la misma por haber quedado vinculada por su actuación anterior, por lo que el "importe real" de una misma operación es un dato objetivo que no depende de la perspectiva desde la que se contemple, desde la del vendedor o desde la del comprador, y una vez delimitado despliega toda la fuerza vinculante que le otorga la propia actuación administrativa."

- **STS 21/12/2015**, Rec. 2068/2014 FD 4º: "...debemos acoger la pretensión subsidiaria de la demanda, declarando que, para la determinación del incremento patrimonial a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2004 obtenido como consecuencia de la enajenación de los inmuebles de su propiedad en las CALLE000 NUM000 y DIRECCION000 NUM001 . NUM002) de Madrid, se ha de tomar en consideración como valor de adquisición el asignado por la Comunidad de Madrid a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales (1.023.364 euros)."

Unificada doctrina por el TS, entiendo que desde diciembre de 2015 la Administración debería haber asumido el criterio de 'unicidad' en casos como el que me ocupa (interrelación entre ITP-AJD-ISD e IRPF), criterio que sin embargo no he visto documentado en ningún pronunciamiento posterior del TEAC.

Entiendo que los valores comprobados de los inmuebles a efectos de IRPF y a efectos del ISD son intercambiables:

- Por el principio de la personalidad jurídica única de la Administración.
- Porque el ISD es un tributo cedido y debe entenderse que la CA ha actuado de conformidad con el principio de delegación legal de funciones.
- En los tributos ISD y IRPF no son dispares los efectos de cómputo de valor del inmueble, ya que como vimos a efectos legales 'valor real' de un bien y 'valor de mercado' representan lo mismo.

6.2 Liquidación complementaria por IRPF a l'Amo En Toni.

Desgraciadamente para el donante, cuando se formalizó la donación en 2013 se optó por no recurrir el valor catastral y como ya vimos este influyó decididamente en la valoración fiscal del bien que le hizo la ATIB durante 2014. Veremos como ahora, en enero de 2016, esto le dará otro disgusto en sede del IRPF.

El donante había adquirido la vivienda donada en enero de 2006 a una promotora por un total de 600.000 €. En el momento de la donación, se valoró la plena propiedad de la vivienda en

500.000.- €. Como entendió que de conformidad con el artículo 33.1 LIRPF se había producido una pérdida patrimonial (aplicó el artículo 36 LIRPF a los efectos del precio de transmisión) pérdida que no computó en IRPF en aplicación del punto 5 del mismo artículo.

En el procedimiento inspector, se pondrá de manifiesto un incremento de patrimonio, que se le liquidará en aplicación del artículo 6 LIRPF, que señala en sus puntos 1 y 2 que constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, y que entre otros conceptos componen la renta del contribuyente las ganancias y pérdidas patrimoniales.

6.2.1 Argumentario para sujetar a tributación la ganancia patrimonial, aún existiendo 'diffinitio'.

El artículo 33.3.b) de la LIRPF, determina que no existe ganancia o pérdida patrimonial con ocasión de las transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.

Aunque el tratamiento en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los pactos sucesorios contemplado en el derecho Civil de Baleares sea el que corresponde a las transmisiones mortis causa, vimos que de acuerdo con el criterio que la DGT aún tiene como vigente en las consultas vinculantes que en el IRPF únicamente resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 33.3.b) de la LIRPF a las transmisiones lucrativas **por causa de muerte** del contribuyente.

NUM-CONSULTA	V1969-09
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	04/09/2009
NORMATIVA	Ley 35/2006, Art. 33-3.-b
DESCRIPCION-HECHOS	Un contribuyente transmite en vida, un bien mediante un pacto sucesorio con transmisión de propiedad, al amparo de lo dispuesto en el artículo 50 de la Compilación de Derecho Civil de las Islas Baleares.
CUESTION-PLANTEADA	Si tributa la ganancia patrimonial que se genera en su patrimonio.
CONTESTACION-COMPLETA	De conformidad con lo establecido en el artículo 50 del Texto Refundido de la Compilación de Derecho Civil de las Islas Baleares, aprobado por Decreto Legislativo 79/1990, de 6 de noviembre: "Por el pacto sucesorio conocido por definición, los descendientes, legitimarios y emancipados, pueden renunciar a todos los derechos sucesorios, o únicamente a la legítima que, en su día, pudieran corresponderles en la sucesión de sus ascendientes de vecindad mallorquina, en contemplación de alguna donación atribución o compensación que de éstos reciban o hubieran recibido con anterioridad. La definición sin fijación de su alcance se entenderá limitada a la legítima. El cambio de vecindad civil no afectará a la validez de la definición. La definición deberá ser pura y simple y formalizarse en escritura pública. Al fallecimiento del causante se aplicará, en su caso, lo dispuesto en el párrafo 3 del artículo 47, a efectos de fijación de la legítima." Por su parte, la letra b) del apartado 3 del artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, (B.O.E. de 29 de noviembre)) –en adelante LIRPF– establece que "se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:…con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente". En el presente caso, la transmisión del bien se produce en el momento actual, al formalizarse el pacto sucesorio, y no a causa del fallecimiento del contribuyente. Por tanto, la ganancia patrimonial no se podrá excepcionar de gravamen en virtud de la letra b) del apartado 3 del artículo 33 de la LIRPF. Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

CA 0:45 24/04/2017

Por ello, la interpretación de la AEAT, en aquellos momentos y de la DGT de acuerdo con los criterios aún vigentes (permítaseme que los diferencie, a efectos expositivos), es que produciéndose una transmisión de bienes en vida del donante no resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 33.3.b) de la LIRPF. Se genera en estos casos una ganancia patrimonial sujeta al IRPF.

Así se indica, por todas, la Consulta de la Dirección General de Tributos (DGT) V2714-09, relativa a un supuesto similar al presente. En dicha consulta se indica:

> "En virtud del pacto sucesorio por definición, el renunciante (a todos los derechos sucesorios o solo a la legítima) lleva a cabo esta renuncia en contemplación a alguna donación o compensación que el ascendiente, de vecindad mallorquina, le realiza o le hubiera realizado con anterioridad.
>
> Por tanto, en el presente caso, se ha producido una transmisión de bienes y derechos en vida del ascendiente (del padre transmitente). Aunque se trate de un pacto sucesorio, al producirse la transmisión de bienes y derechos en vida del contribuyente, y no a causa del fallecimiento del mismo, a la ganancia patrimonial que pudiera existir no le resulta aplicable la exclusión de gravamen del artículo 33.3.b) de la LIRPF.".

En el mismo sentido, se pronuncian las Consultas de la DGT V 1969-09, y V2248-12, vigentes en el momento de redactar este trabajo.

En relación con los efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas, el art. 89.1 de la LGT dispone que: "los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.".

En favor de tal tesis la Administración argumenta que, en el momento del fallecimiento del contribuyente, y de una forma totalmente inevitable como consecuencia de dicho fallecimiento, de acuerdo con la LIRPF, las ganancias y pérdidas de patrimonio, se generan de forma automática y sin que exista ninguna voluntariedad para que esto ocurra por parte del causante. Este es el motivo por el que la letra b) del apartado 3 del artículo 33 de la LIRPF declara exentas las ganancias o pérdidas patrimoniales que se produzcan como consecuencia de transmisiones lucrativas por la muerte del causante.

En cambio, en el caso de la definición estas ganancias y pérdidas patrimoniales no se producen por el fallecimiento del causante, sino que son voluntarias y por tanto no existiría motivo para dejar exentas dichas rentas que se producen por transmisiones inter-vivos, máxime cuando el artículo 14 LGT señala que "no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones, y demás beneficios o incentivos fiscales"

A la vista de los argumentos escritos de la DGT, el liquidador no tendrá más remedio que determinar que, aunque la "definición" se trate de un pacto sucesorio, se produce la adjudicación –transmisión- de los bienes o derechos por un acto ínter-vivos consecuencia de la libre voluntad de disposición del obligado tributario y no a causa del fallecimiento del mismo, y en consecuencia liquidará la ganancia patrimonial.

6.2.2 Cálculo de la ganancia patrimonial

Para calcular el importe de la ganancia patrimonial obtenida debe considerarse que el art. 34 de la LIRPF dispone:

> “1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:
>
> a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales...
>
> 2. Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo".

Continúa el art. 35 de la Ley 35/2006 diciendo:

> "1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:
>
> a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.
>
> b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente ....
>
> 2. El valor de adquisición a que se refiere el apartado anterior se actualizará, exclusivamente en el caso de bienes inmuebles, mediante la aplicación de los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado...
>
> 3. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere el párrafo b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.
>
> Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá este".

En este caso, en relación con el valor de adquisición, se adquirió en enero de 2006 por 600.000 €.

Este valor deberá actualizarse en aplicación de los coeficientes que señalados en el artículo 63 de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 (BOE del 28), que será del 1,1042 para inmuebles adquiridos entre el 01/01/2006 y el 31/12/2006 (ambos inclusive).

En cuanto al valor de transmisión, la norma contenida en el art. 35 de la LIRPF es clara al establecer la prevalencia del valor normal de mercado. Por ello la Inspección habrá procedido, en aplicación de la doctrina que he recordado en el primer punto de este capítulo a establecer como valor de mercado el comprobado a efectos de ISD.

Por consiguiente, la ganancia patrimonial obtenida por el contribuyente y la cuota que se le liquidará será la siguiente:

	Total	Nuda propiedad
Valor de adquisición	600.000,00	540.000,00
Coeficiente actualización	1,1042	1,1042
Valor adquisición actualizado	662.520,00	596.268,00
Valor enajenación	786.323,14	707.690,83
Ganancia Patrimonial		111.422,83
	Tripos aplicables	**Cuota**
Hasta 6000	21,00	1.260,00
De 6001 a 24000	25,00	4.500,00
A partir de 24001	27,00	23.604,16
TOTAL CUOTA		**29.364,16**

¡Ah, y seguramente se le liquidará la sanción correspondiente!

6.2.3 La nueva perspectiva a raíz de la STS

Criterio doctrinal

En el punto 4.5.4 hacía referencia a una figura esencialmente parecida a la *diffinitio* en el derecho gallego: el *apartamiento*. Dije *ut supra* que en la STS 09/02/2016 Rec. 325/2015, el Tribunal había llegado al convencimiento de que en aquel caso se trata de una transmisión 'mortis causa' en contra del criterio que de forma inveterada venía sosteniendo la DGT. El TEAC adaptó prontamente su criterio a la sentencia sobre el 'apartamiento' mediante su resolución 02976/2015/00/00, de 2 de marzo de 2016 [81], pero no hizo lo correlativo con relación a la *diffinitio*. Curiosamente, si lo hizo la DGT en su CV2397-16, pero solo en cuanto al IIVTNU.

El Dr. D. Miquel Masot Miquel [82], a raíz de esta Sentencia, señala [83] que "del análisis de ambos preceptos se infiere que, al igual que ocurre con la apartación, se trata de pactos sucesorios de renuncia a la legítima a cambio de una prestación que el ascendiente realiza a favor del legitimario. Como ha señalado la sentencia de la Sala Civil y Penal de nuestro TSJ 1/2001 de 28 de septiembre, la definición supone la concurrencia de dos elementos: la atribución patrimonial

---

[81] **TEAC 02/03/2016**, resolución 02976/2015/00/00. Criterio:

> "A la alteración patrimonial puesta de manifiesto con ocasión de las transmisiones realizadas mediante la institución de la apartación regulada en la Ley 2/2006, de 14 de junio de Derecho Civil de Galicia le resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 33.3.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que se estima que en dichos supuestos no existe ganancia o pérdida patrimonial sujeta al IRPF, por cuanto las características propias de este pacto sucesorio del derecho civil gallego permiten concluir que nos encontramos ante una adquisición mortis causa."

[82] Presidente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de las Illes Balears. Fue profesor de Derecho Civil en la Universidad de las Islas Baleares magistrado de la Sala Civil y Penal del Tribunal Superior de Justicia.

[83] **MASOT MIQUEL, M.** (2016): '¿Es extrapolable a nuestros pactos sucesorios la doctrina fiscal de la STS 407/2016 (Sala de lo Contencioso) sobre la apartación gallega? Publicado en la revista 'Misser' correspondiente a abril-juny 2016.

–que puede revestir cualquier forma- del ascendiente a favor del descendiente y la renuncia de este. Todo ello –añadimos- enmarcado en un pacto sucesorio que le da irrevocabilidad. Por su parte, la sentencia de dicho Tribunal 1/1992 de 28 de mayo reiteró el carácter oneroso de la institución, ya señalado por la doctrina..."

En su opinión, al existir en ambas figuras una transmisión de bienes enmarcada dentro de un negocio jurídico de inequívoco carácter sucesorio es evidente que estamos ante una transmisión **lucrativa** [84] por causa de muerte del contribuyente, razón por la cual no existe ganancia patrimonial, al tenor de lo dispuesto en el art. 33.3 b) de la ley 35/2006 de 28 de noviembre del IRPF.

Postura de la propia AEAT, mostrada a través de la dependencia regional de Gestión Tributaria de las Islas Baleares

He señalado que la postura de la DGT sigue siendo, en las CV publicadas, la que he traído a colación en este capítulo.

Sin embargo, y no sabría decir muy bien bajo qué cobertura legal, la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de las Islas Baleares emitió un informe el 23 de mayo de 2016 con un criterio distinto, que se está aplicando.

En este informe la Dependencia de Gestión reconoce, en su PARTE I, que la postura de la DGT es la de que existe sujeción a IRPF siempre que exista ganancia patrimonial en la donación con definición y, en su PARTE III, llega a la conclusión de que resulta aplicable el art. 33.3.b) LIRPF a las figuras de la donación por definición y al finiquito de legítima:

---

[84] Tal vez (y enfatizo el 'tal vez') exista un salto lógico en el análisis del Dr. Masot, así que no estoy convencido de compartir sus conclusiones. Primero llega a la conclusión de que es una transmisión onerosa y termina diciendo que no, que es lucrativa. Primero señala:

> "Por lo tanto existe identidad en lo esencial entre los tres pactos sucesorios de que se viene tratando: **son todos ellos pactos sucesorios de carácter oneroso** que –obviamente- no constituyen partición anticipada de la herencia; sin que la alteren las leves discrepancias que entre los mismos pueden encontrarse. Así, la apartación supone una renuncia a la legítima, mientras que, en nuestros pactos sucesorios, la renuncia puede ser a la legítima o a todos los derechos sucesorios, lo cual es absolutamente irrelevante, dentro del análisis que se hace, porque la renuncia a todos los derechos sucesorios presupone, de entrada, la renuncia a la legítima."

Para poco más adelante afirmar:

> "Pues bien: siendo evidente que, en todos estos tipos descritos, existe una transmisión de bienes enmarcada dentro de un negocio jurídico de inequívoco carácter sucesorio -ya que supone el nombramiento de un sucesor hereditario-, **es evidente que estamos ante una transmisión lucrativa por causa de muerte del contribuyente**, razón por la cual no existe ganancia patrimonial, al tenor de lo dispuesto en el art. 33.3 b) de la ley 35/2006 de 28 de noviembre del IRPF." **MASOT MIQUEL, M.** (2016) Op.Cit.

Agencia Tributaria

Dependencia Regional de Gestión Tributaria de las Islas Baleares

Finiquito de legítima (art. 72 del texto refundido balear)

CONCLUSIÓN: resulta aplicable el art. 33.3.b) LIRPF a las figuras de la donación por definición y al finiquito de legítima.

PARTE IV: CRITERIOS

El objeto de esta parte es establecer los criterios que deben seguirse a este respecto tanto en la Plataforma de Palma-Levante, como en las actuaciones de comprobación a realizar en un procedimiento de comprobación limitada y en el procedmiento de rectificación de autoliquidaciones.

En la parte IV, en cuanto a la plataforma de declaración de renta, de rectificación de autoliquidaciones y en cuanto a los procedimientos de comprobación limitada, las indicaciones que se dan son diametralmente opuestas a las de la DGT: deben estimarse.

Agencia Tributaria

Dependencia Regional de Gestión Tributaria de las Islas Baleares

a la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma en virtud de lo dispuesto en el art. 95.1.b) LGT.

En caso de **estimación**, fundamentaremos nuestra comprobación argumentando que se ha constatado que la transmisión patrimonial objeto del procedimiento reúne las condiciones establecidas en el texto refundido de la compilación del derecho civil de las Islas Baleares aprobado por Decreto Legislativo 79/1990, de 6 de septiembre, para ser considerada pacto sucesorio por definición (o finiquito de legítima) dado que el descendiente legitimario y emancipado [se identifica dicho sujeto] (en Ibiza descendiente legitimario mayor de edad) ha renunciado a la **legítima** (o a todos sus derechos sucesorios) en la herencia del ascendiente de vecindad mallorquín [se identifica dicho sujeto] (lo se requiere expresamente dicho requisito en Ibiza pero en virtud del art. 32.2.a) de la Ley 22/2009 deberá tener el causante su residencia habitual en Baleares) en contemplación de una donación, atribución o compensación recibida ya o que recibe en la misma donación. Por tanto, el pacto sucesorio por definición (o finiquito de legítima), como pacto sucesorio, es una transmisión lucrativa por causa de muerte del contribuyente, comprendida dentro del art. 33.3.b) LIRPF. Así, de acuerdo con el fundamento de derecho 4º de la Sentencia del Tribunal Supremo de 09/02/2016 recaída en recurso de casación en interés de la ley nº 325/2015 el art. 33.3.b) de la LIRPF no excluye los pactos sucesorios ni impone como condición la muerte física del contribuyente. De haberlo querido el legislador, lo hubiera hecho expresamente.

VII. Resolución 4: La compraventa del solar

> Por otra parte, en enero de 2015 l'Amo En Tomeu adquirió un solar a una sociedad, también ubicado en Binissalem, de 200 m2. El valor catastral del solar en 2015 era de 150.000 € y en el mercado, en las condiciones actuales, el valor del suelo rondaría unos 180.000 €. El pagó y declaró este último valor.

7.1 De nuevo, los principios de estanqueidad tributaria y unicidad de la administración

7.1.1 IVA y AJD; estanqueidad en el caso de no vinculación entre transmitentes

Al principio del capítulo anterior me refería a los principios de 'unicidad' y 'estanqueidad' tanto en lo que se refería a tributos entre sí como entre las distintas administraciones tributarias. Apuntaba que había de ser una de las piedras angulares en este TFM.

Aquí me voy a enfrentar una operación sujeta a IVA y a AJD: ¿serán intercambiables los valores o podrán utilizarse valores dispares en función del tributo en el que nos encontremos?

En circunstancias normales, la base imponible del IVA lo constituye la contraprestación recibida a cambio de la prestación pactada. Esta contraprestación, libremente pactada entre partes independientes, será la base imponible del impuesto incluso cuando no represente los valores de mercado o la contraprestación no fuera en dinero.

Así se pronunció el TJUE [85] cuando señaló que, **si la operación no se realiza entre partes vinculadas**, "... procede interpretar los artículos 73 y 80 de dicha Directiva en el sentido de que se oponen a una disposición como la controvertida en el procedimiento principal, en virtud de la cual, cuando la contraprestación de una operación está íntegramente constituida por bienes o servicios, la base imponible de la operación es el valor normal de los bienes entregados o de los servicios prestados". A raíz de esta Sentencia se modificó en España la regla de valoración de las operaciones cuya contraprestación no sea de carácter monetario, fijándose como tal el valor acordado entre las partes, que tendrá que expresarse de forma monetaria (Ley 28/2014, con efectos a partir de 01/01/2015).

La diferencia relevante es, pues, la vinculación: **si no existe vinculación no tiene por qué haber relación entre el valor de mercado y la base imponible del IVA. Si existe vinculación, ambos valores serán, normalmente, equivalentes.**

En sede de AJD, señala la DGT que "...la base imponible de la transmisión del inmueble referido **estará constituida por el valor real de la vivienda, que no tiene porqué coincidir con el precio fijado por las partes en la compraventa**. El concepto de valor real no viene determinado en las normas tributarias, pero el Tribunal Supremo lo equipara al valor de mercado. Por tanto, se puede definir el valor de mercado como aquel precio que estaría dispuesto a pagar un

---

[85] **STJUE 19/12/2012**, C-549/11. se modifica la regla de valoración de las operaciones cuya contraprestación no sea de carácter monetario, fijándose como tal el valor acordado entre las partes, que tendrá que expresarse de forma monetaria.

comprador independiente en condiciones normales de mercado. Dicho valor debe calcularse objetivamente, con independencia de las circunstancias que concurran en la transmisión y todo ello con independencia de la facultad de la Administración de comprobar dicho valor." [86]

En nuestro caso, a efectos del IVA los intervinientes no son partes vinculadas. No obedeciendo pues las bases imponibles del IVA y del AJD en este caso a los mismos criterios, cada impuesto y administración podrá efectuar su propia comprobación con los criterios propios de la naturaleza de cada tributo.

7.1.2 IS, IVA y AJD

El caso que estoy resolviendo se refiere la venta de un inmueble por una sociedad a un tercero no vinculado.

Como norma general, el artículo 17.1 LIS establece que la valoración de los inmuebles se efectuará de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio (principios de contabilidad generalmente aceptados) corregidos en algunos casos por los preceptos de la propia LIS. Así, estos activos se valorarán por el precio de adquisición (es un solar, que no amortiza) y en cuanto al valor en venta se contabilizará por la contrapartida recibida, siendo limitados los casos en los que se aplicará el valor de mercado (artículo 17 LIS).

En este caso, las Bases Imponibles del IS y del AJD tampoco coincidirán. La Base Imponible del IS para la vendedora será la diferencia entre el precio de adquisición y el de venta en los términos del párrafo anterior, en tanto que la base del AJD sería el valor real. En consecuencia, cada Administración podrá comprobar diferenciadamente la operación.

No llegaría a la misma conclusión si transmitente y adquirente estuvieran vinculados.

Es cierto -y ya lo hemos visto- que el TS [87] ha permitido el trasvase de valores asignados a inmuebles entre impuestos estatales y los impuestos cedidos cuando objetivamente de valorar lo mismo se trata. En supuestos como el que analiza la STS se comparan las valoraciones de bienes realizadas **por personas vinculadas** en el Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. En aquel caso, dice el TS y yo lo comparto, procede aplicar el principio de unicidad pues:

- En el IS, para operaciones vinculadas, la Administración tributaria podrá valorar por su valor normal de mercado las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas -ex art. 16 Ley 43/1995 (LIS),
- Y lo mismo aplica en el ITP y AJD, en el que el artículo 46.1 TRLITPyAJD establece que la Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos

[86] **CV1091-06**, reiterada en cuanto al concepto de valor real en otras muchas: CV1249-06, CV1450-08, CV0881-10, CV0469-11...

[87] **STS 09/12/2013**, Rec. 5712/2011.

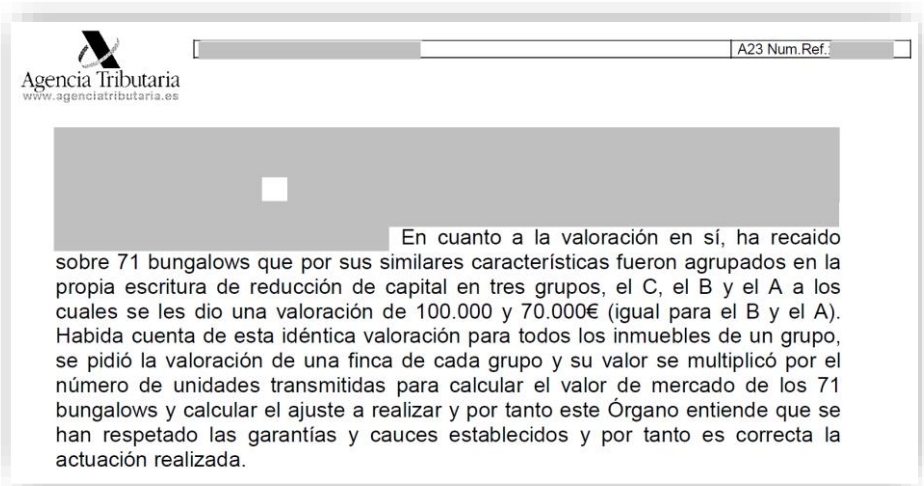
En consecuencia, concluye el TS, la base imponible de ambos tributos obedece a un valor equivalente: el valor real o de mercado del bien transmitido, por lo que estima razonable y coherente que la valoración previa de un bien realizada por una Administración tributaria, vincule a todos los efectos respecto a estos dos tributos a las demás Administraciones competentes, más si se trata de impuestos estatales, si bien el segundo cedido a las Comunidades Autónomas. Máxime si se tiene en cuenta que esta última actúa como delegada para la gestión, inspección y valoración del tributo cedido, "**de modo que el criterio de personalidad jurídica única, utilizado frecuentemente para defender el principio de unicidad, puede ser sustituido por el de delegación legal de funciones, con todas sus consecuencias**".

En caso de partes vinculadas, los valores comprobados a efectos del IVA, del IS y del AJD deberían ser vinculantes, al primar en los tres casos el valor de mercado.

7.1.3 Ejemplo ilustrativo

Expongo a continuación otro caso ilustrativo[88] que pretende demostrar de nuevo que cada Administración actúa por sí también en el caso de Impuesto sobre Sociedades, cuando quienes intervienen son vinculados. Cada Administración acude a su peculiar sistema de valoración, de nuevo con diferencias que rondan el 100%.

El 16/11/2006 una empresa contribuyente efectuó una reducción de capital con devolución en especie. Se entregaron a los socios 71 búngalos en Maspalomas, Gran Canaria, que fueron valorados por la AEAT en sede de comprobación del IS a los efectos de determinar su valor de mercado que habría de servir para determinar la base imponible, en aplicación del art. 15 RDL 4/2004:



Agencia Tributaria
www.agenciatributaria.es

A23 Num.Ref.:

En cuanto a la valoración en sí, ha recaido sobre 71 bungalows que por sus similares características fueron agrupados en la propia escritura de reducción de capital en tres grupos, el C, el B y el A a los cuales se les dio una valoración de 100.000 y 70.000€ (igual para el B y el A). Habida cuenta de esta idéntica valoración para todos los inmuebles de un grupo, se pidió la valoración de una finca de cada grupo y su valor se multiplicó por el número de unidades transmitidas para calcular el valor de mercado de los 71 bungalows y calcular el ajuste a realizar y por tanto este Órgano entiende que se han respetado las garantías y cauces establecidos y por tanto es correcta la actuación realizada.

[88] Este ejemplo me ha sido proporcionado por el despacho Quattuor, ya referenciado, previa autorización de su cliente.

En puridad, no se valoraron los 71 búngalos, sino que como eran inmuebles encuadrables en tres tipologías, la AEAT solicitó la tasación de uno por cada tipo y extrapoló su valor hasta los 71 búngalos:

SOLICITANTE

TITULAR : AGENCIA ESTATAL ADMINISTR.TRIBUTARIA

NIF/DNI : Q2826000H

IDENTIFICACION DEL BIEN (Informe Valoracion) :

TIPO DE BIEN : BUNGALOW-VALOR RETROSPECTIVO

Las tres se valoraron por empresa especializada como viviendas:

USO ACTUAL DE DEPENDENCIAS

Se estima vivienda

Las tasaciones efectuadas por VALMESA, se hicieron obteniendo un VALOR UNITARIO MEDIO HOMOGENEIZADO (artículo 57.1.c LGT), en los búngalos de tipo “A”, de algo más de 2.822 €/m2:

INMUEBLES TESTIGO. VALOR HOMOGENEIZADO

Se muestran a continuación datos de inmuebles comparables con el inmueble a valorar utilizados para el procedimiento de la homogeneización a partir de su valor unitario en Eur/m² original. Los valores de sondeo han eliminado la parte de parcela no consumida por la edificación así como los anexos que no son parte de los equipamientos.

IDENTIFICACION	CP.	SUPERFICIE m²	PRECIO SIN HOMOGENEIZAR	PRECIO HOMOGENEIZADO Eur/m²	PESO %	VALOR MEDIO PONDERADO Eur/m²
000834 AV. TTOO TJAEBORG, 7	35100	54,88	2.860,79	2.860,79	25	715,20
000835 BUNGALOWS CAMPO GOLF, SN	35100	45,40	2.795,59	2.795,58	20	559,12
000836 BUNGALOWS ALBATROS, SN	35100	46,00	2.903,70	2.787,56	25	696,89
000837 URB. SUN CLUB, SUR	35100	78,80	2.652,28	2.890,98	10	289,10
000838 AV. TTOO VINGRESOR, 41	35100	60,00	2.600,00	2.756,00	10	275,60
000839 COMPLEJO VISTA GOLF, 50	35100	42,00	2.985,71	2.866,29	10	286,63
				VALOR UNITARIO MEDIO		2.822,53

Para los búngalos tipo “B”, de los 2.937’10 €/m2:

INMUEBLES TESTIGO. VALOR HOMOGENEIZADO

Se muestran a continuación datos de inmuebles comparables con el inmueble a valorar utilizados para el procedimiento de la homogeneización a partir de su valor unitario en Eur/m² original. Los valores de sondeo han eliminado la parte de parcela no consumida por la edificación así como los anexos que no son parte de los equipamientos.

IDENTIFICACION	CP.	SUPERFICIE m²	PRECIO SIN HOMOGENEIZAR	PRECIO HOMOGENEIZADO Eur/m²	PESO %	VALOR MEDIO PONDERADO Eur/m²
000834 AV. TTOO TJAEBORG, 7	35100	54,88	2.860,79	3.204,08	25	801,02
000835 BUNGALOWS CAMPO GOLF, SN	35100	45,40	2.795,59	2.907,41	20	581,48
000836 BUNGALOWS ALBATROS, SN	35100	46,00	2.903,70	2.816,59	25	704,15
000837 URB. SUN CLUB, SUR	35100	78,80	2.652,28	2.837,93	10	283,79
000838 AV. TTOO VINGRESOR, 41	35100	60,00	2.600,00	2.860,00	10	286,00
000839 COMPLEJO VISTA GOLF, 50	35100	42,00	2.985,71	2.806,57	10	280,66
				VALOR UNITARIO MEDIO		2.937,10

Y para los búngalos tipo “C”, dicha cifra se establece en 2.752 €/m2:

INMUEBLES TESTIGO. VALOR HOMOGENEIZADO

Se muestran a continuación datos de inmuebles comparables con el inmueble a valorar utilizados para el procedimiento de la homogeneización a partir de su valor unitario en Eur/m² original. Los valores de sondeo han eliminado la parte de parcela no consumida por la edificación así como los anexos que no son parte de los equipamientos.

IDENTIFICACION	CP.	SUPERFICIE m²	PRECIO SIN HOMOGENEIZAR	PRECIO HOMOGENEIZADO Eur/m²	PESO %	VALOR MEDIO PONDERADO Eur/m²
000834 AV. TTOO TJAEBORG, 7	35100	54,88	2.860,79	2.746,35	25	686,59
000835 BUNGALOWS CAMPO GOLF, SN	35100	45,40	2.795,59	2.795,58	20	559,12
000836 BUNGALOWS ALBATROS, SN	35100	46,00	2.903,70	2.758,52	25	689,63
000837 URB. SUN CLUB, SUR	35100	78,80	2.652,28	2.784,88	10	278,49
000838 AV. TTOO VINGRESOR, 41	35100	60,00	2.600,00	2.704,00	10	270,40
000839 COMPLEJO VISTA GOLF, 50	35100	42,00	2.985,71	2.687,14	10	268,71
				VALOR UNITARIO MEDIO		2.752,94

El 25 de enero de 2011 (tres meses después que la fecha de tasación por la AEAT que acabamos de ver) la Administración Tributaria Canaria procedió a tasar el valor de un significativo número de búngalos del mismo complejo (en total, 50). En su informe de valoración también se homogeneizan los testigos de acuerdo con los siguientes cuadros:

Selección y determinación del valor unitario medio homogeneizado

	valor homogeneizado €	superficie m²	módulo €/m²	selección €/m²
1	68.000,00	46,00	1.478,26	—
2	68.000,00	46,00	1.478,26	1.478,26
3	69.000,00	46,00	1.500,00	1.500,00
4	69.000,00	46,00	1.500,00	1.500,00
5	69.000,00	46,00	1.500,00	1.500,00
6	69.000,00	46,00	1.500,00	—

VALOR UNITARIO MEDIO HOMOGENEIZADO (Vmh) 1.494,56 €/m²

$Vmh = (Vh_1 + Vh_2 + Vh_3 + Vh_4) / 4$, se homogeniza sin el testigo más alto ni el más bajo, de valor unitario.

Es decir: VALMESA utiliza como valor unitario medio entre 2.937 y 2.752 €/m^2, en tanto que para la Autoridad Tributaria Canaria dicho valor medio apenas alcanzaría los 1.500 €/m^2.

La fecha de la operación a la que se refiere dicha tasación -también retrospectiva- es la de 4 de abril de 2008, es decir, poco más de 15 meses después de la fecha de la reducción de capital. Se trata de los mismos búngalos, que fueron vendidos a terceros por quienes habían sido los beneficiarios de la reducción de capital:

Los datos descriptivos considerados y que influyen en la valoración son los que se exponen en el siguiente cuadro:

fecha de valoración estimada.	04 DE ABRIL DE 2.008
grado de propiedad.	PLENO DOMINIO
porcentaje de propiedad.	100%
valor decalrado.	**2.445.000,00 €**

Así, la finca 16497, a quien VALMESA ha atribuido un valor retrospectivo a noviembre de 2006 de 135.106'00 €, ha sido tasada por la Administración tributaria canaria, retrospectivamente a escasamente quince meses después, por 68.749,76 €. Con la finca 16.563 para lo mismo: VALMESA la tasa en 141.126 € y la Administración tributaria canaria en 74.728 €.

En el expediente judicial que siguió al caso, TINSA efectuó una tasación retrospectiva a aquella fecha. Los valores que arroja la misma son los siguientes:

DESGLOSE POR UNIDADES REGISTRALES

Finca	Uso	V.Tasación (Euros)
Finca 16547	Bungalow	88.000,00
Finca 16569	Bungalow	88.000,00
Finca 16475	Bungalow	110.512,80
		286.512,80

El valor de tasación corresponde al inmueble en conjunto. La suma de los valores de cada uno de los elementos que se identifican en el desglose, considerados independientemente, es diferente.

Importes que, si bien algo superiores a los calculados por la Administración Tributaria Canaria, son también muchísimo más bajos que los que arroja la tasación de VALMESA. El precio por metro cuadrado construido se establece, en este caso, en 1.931,01 €/m2, frente a los más de 2.800 €/m2 que resultan de los cálculos de VALMESA:

tinsa

Nº Expediente GC-01241/11- * V.449
Rf: VARI *0000VARI (CLIENTES PARTICL
Fecha: 09-05-2011
Ref.Tasador: RPL (27151 - BUNG GREEN)

DESGLOSE DE EDIFICIOS. CÁLCULO DE VALORES

	Descripción	Sup. m²	Rep.(Suelo) Euros/m²	C.Const. Euros/m²	OGN %	Dep. %
Edificio 01	3 bungalows turísticos	152,00	967,11	900,00	19,00	10,00

Rep.(Suelo) -> REPERCUSIÓN DEL SUELO
C.Const. -> COSTE DE CONSTRUCCIÓN UNITARIO
OGN -> OTROS GASTOS NECESARIOS
Dep. -> COEFICIENTE DEPRECIACIÓN.

	Sup. m²	CRN.U. Euros	CRN. Euros
Edificio 01	152,00	1.931,01	293.513,52

CRN.U. -> COSTE DE REPOSICIÓN NETO UNITARIO
CRN. -> COSTE DE REPOSICIÓN NETO TOTAL

¿Por qué tamaña diferencia? ¡Por el método! ¡No se selecciona adecuadamente el método, se tasan establecimientos turísticos como si fueran viviendas y por ello se acaba con estos 'bandazos'!

La AEAT, tras remitir a la empresa contribuyente a la tasación pericial contradictoria, contestó:

Agencia Tributaria
www.agenciatributaria.es

A23 Num.Ref.

profesionales en la materia y parece que su cauce sería promoviendo la tasación pericial contradictoria.

2.3.- Diversas valoraciones ponen de manifiesto el error cometido en la comprobación de valores, ya que todas son por importes inferiores, entre ellas la valoración realizada por TINSA, la realizada según tablas del Ministerio de Vivienda, la de la Administración tributaria Canaria, la procedente de ventas a terceros y la dada en la escritura de reducción de capital analizada.

Hay que señalar que casi todas las aportadas no corresponden con la fecha de la pericia controvertida y por tanto no son comparables y aún cuando lo fuesen no podríamos pronunciarnos acerca de cual es más acertada.

Por todo lo anterior se **DESESTIMAN** todas y cada una de las alegaciones presentadas por el obligado tributario.

En aquella acta (actualmente recurrida en alzada ante el TEAC) se procedió a aumentar la base imponible en 5.034.030,92 €, al tipo del 35% aplicable en aquel momento. Me parece que un acta de esta magnitud (1.761.910 € más sanción) no debería ampararse en un 'no podríamos pronunciarnos acerca de cual es más acertada'. Bien al contrario, el Inspector Jefe debería examinar si la tasación se ha efectuado aplicando no tanto unos parámetros técnicos que tal vez si están por encima de sus conocimientos, sino si la tasación se refiere a lo que se quiere tasar: si es un edificio que no se tase un solar, y si son búngalos turísticos que no se tasen como viviendas.

7.2 El valor del inmueble, a efectos del IVA

7.2.1 Sujeción a IVA de la operación

L'Amo En Tomeu adquirirá este solar a una sociedad para construir una vivienda.

De acuerdo con el artículo 4 LIVA [89], estará sujetas al Impuesto la entrega de bienes por empresarios, siendo reputados como tales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

En la medida que el terreno es edificable no le aplica ninguna exención y en consecuencia se tratará de una entrega de bienes sujeta y no exenta siendo aplicable el tipo general del impuesto.

El tipo impositivo aplicable es el general del impuesto [90].

7.2.2 Base Imponible a efectos de IVA.

[89] **Ley 37/1992,** de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

[90] **CV1675-10,** de 22/07/2010.

De acuerdo con el artículo 78.uno LIVA la base imponible del impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo. En el caso del supuesto, 180.000 €.

En este sentido, cabe recordar que solo aquellas operaciones o bien vinculadas, o bien aquellas cuya contraprestación no venga definida en dinero la base imponible se referenciará al valor de mercado.

En este caso, la contraprestación es en dinero y no están vinculadas.

A efectos del IVA, su valor será, pues, de 180.000 €.

7.3 El valor del inmueble, a efectos del AJD

7.3.1 Sujeción de la operación a AJD

El artículo 28 y 31 LITPAJD [91] establecen que las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, sean inscribibles y no estén no sujetos ni a ISD, ni TPO ni OS, tributarán al tipo de gravamen que haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma. En el caso de Illes Balears, al 1,2%.

7.3.2 Valoración a efectos de AJD

De conformidad con el artículo 10 LITPAJD la base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido pudiendo la Administración comprobar el valor declarado (artículos 46 a 48 LITP y 57 LGT)

Como vimos en su momento el valor real, al tratarse de un solar, lo calculará la CAIB en el duplo del valor catastral del solar (150.000 € x 2 = 300.000 €) [92]. Sí, l'Amo En Tomeu declaró 180.000 €, en valor real que pago, puede esperar una comprobación de valores que le girará una liquidación complementaria de 1.440 € ((300.000 – 180.000) * 1,2%).

Si tuviera que asesorar al ciudadano, le recomendaría que solicitara la tasación pericial contradictoria. Es un procedimiento caro, pero tiene muchas posibilidades de que las tasaciones le den el valor por él pagado, ya que es el de mercado.

---

[91] 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.

[92] Instrucción 1/2015, de 11 de mayo, del director de la Agencia Tributaria de las Illes Balears, por la que se establecen los criterios que los órganos competentes de la Agencia Tributaria de las Illes Balears han de considerar para la comprobación del valor real de los bienes inmuebles y los puestos de amarre de los puertos deportivos situados en el territorio de las Illes Balears en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y en el impuesto sobre sucesiones y donaciones: **"... VALOR DEL SUELO: el valor del suelo será el que figure a tales efectos como valor catastral (VCS) en el recibo del impuesto de bienes inmuebles del ejercicio correspondiente a la fecha del devengo del hecho imponible que se declare multiplicado por el coeficiente 2. Es decir: valor del suelo = valor catastral del suelo × 2**"

APUNTE XIII

No termino de entender como no se ha impugnado con éxito el sistema de valoración de la CAIB cuando a la luz de la jurisprudencia y doctrina estaría mal construido.

Decía en el punto 4.3.3, hablando del Coeficiente RM, que la AN, varios TSJ y el propio TEAC señalaban que "es un elemento reductor a aplicar por la Administración sobre los valores individualizados resultantes de las Ponencias de Valores, **es decir, sobre la suma del valor del suelo y de las construcciones. Por este medio, la norma establece un sistema para acercar en lo posible el valor catastral al valor de mercado, pero desde luego ni establece entonces ni se establece ahora que el valor catastral deba ser la mitad del valor de mercado. La única previsión legal que ha de cumplirse es que el valor asignado no exceda del valor mercado, y esta previsión, como se ha visto, se ha cumplido** ".

Recuérdese que no estaba muy de acuerdo con ello. Pero si así fuera, con estos mimbres, solo cabe entender que el valor catastral del suelo estará entre el valor informado por el mercado (base de la ponencia de valores, no lo olvidemos) y su mitad. ¿No debiera ser fácil desmontar una instrucción que obliga a los peritos a calcular el valor del suelo como el duplo del valor catastral del suelo? En algún caso acertará, pero por definición (en la versión mantenida por los tribunales, insisto) en la inmensa mayor parte de los casos el precio del solar estaría por encima del valor que informó la ponencia de valores que -no me cansaré de repetirlo- fue un análisis del mercado.

Si el coeficiente RM se aplicara al valor de mercado, el método sería correcto. Pero la jurisprudencia y doctrina apuntada señalan en la dirección contraria.

En este apunte lo que quiero poner de manifiesto, una vez más, es que la conexión entre el valor de mercado y el valor catastral solo estaría separado por este coeficiente RM si la ponencia de valores estuviera bien hecha.

VIII. Resolución 5: La construcción de la vivienda y la obra nueva

> Durante 2015 y 2016, sobre la citada finca se ha ejecutado un proyecto de edificación de una vivienda, terminada en octubre de 2016, en cuya solicitud de licencia consta un presupuesto valorado por el colegio de arquitectos de 300.000 €, si bien la obra ejecutada y facturada por el contratista asciende a 400.000 €. Como condición indispensable exigida por el Banco General para financiar la obra, el Sr. De l'Havanna efectuó la correspondiente declaración de obra nueva. La tasación para la hipoteca la efectuó TINSA y le atribuyó un valor, en supuesto de obra terminada, de 700.000 €.

8.1 Relación entre el ICIO y el ITP/AJD

En este punto analizaré los elementos que conforman la base imponible del ICIO [93] y su relación con la BI del ITP/AJD **a cuentas de la correspondiente declaración de obra nueva**.

En este caso se trata de un impuesto de ámbito municipal y no autonómico, no siendo un impuesto 'cedido'. El eventual conflicto no se producirá pues entre el Estado y la CA, sino entre la valoración que pueda efectuar esta última y el ayuntamiento en el que se lleva a cabo la obra.

¿Cómo operarán los principios de 'unicidad' y 'estanqueidad' en este caso?

8.1.1 Base imponible del ICIO

En cuanto a la base del ICIO, el artículo 102.1 TRLRHL señala que la base imponible del ICIO está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquella. No forman parte de la base imponible, entre otros, **las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material**. El solicitante de la licencia está obligado a declarar el coste y esta declaración puede ser objeto de comprobación de valores.

8.1.2 Base Imponible del AJD

En cuanto a la base imponible del AJD, el artículo 70.1 RLITPyAJD [94] establece que: "La base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva estará constituida **por el valor real de coste de la obra nueva** que se declare ...".

---

[93] El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un tributo de carácter local regulado en el TR de la Ley Reguladora de Haciendas Locales que grava la manifestación de riqueza que se evidencia cuando se realiza cualquier construcción, instalación u obra que requiera la oportuna licencia municipal.

[94] Real Decreto 828/95, de 29 de mayo, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Ante una inicial dispersión interpretativa, el TS [95] ha señalado que la mayor parte de la doctrina entiende que el valor real del coste de la obra al que se refiere el Reglamento IAJD no puede ser otro que el de ejecución material de la obra, **sin que nada impida que la normativa del ICIO sirva para realizar una interpretación integradora de las insuficiencias de la normativa del ITP y AJD en relación con las escrituras de declaración de obra nueva**.

Entiende que no tienen por qué coincidir el coste de ejecución con el valor del inmueble terminado ya que en la valoración del inmueble pueden influir factores como la localización del mismo o su uso que no tienen por qué afectar al coste de ejecución.

Señala también que el valor real de coste tampoco es el valor de mercado, pues el coste para el constructor nunca incluirá el IVA, por su carácter neutro y por tanto repercutible al futuro adquirente, ni el beneficio industrial del constructor supone para él un coste. Pero es que, además, 'el valor de mercado -equivalente al valor real- incluirá el propio Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados por las escrituras de obra nueva y división horizontal, que se ha debido devengar necesariamente con carácter previo a estar en el mercado los bienes que se incorporan al mismo pues precisamente su documentación es imprescindible para incorporarse al tráfico jurídico»' [96].

Tampoco, en coherencia con lo anterior, procede su determinación con arreglo al valor de tasación a efectos de constitución y ejecución de hipoteca, que se refiere al valor de mercado. La base imponible debe ser fijada en función del coste de ejecución material de la obra [97].

Finalmente, quiero recordar que el TEAC ha adoptado como criterio reiterado [98]:

> "Como señala la jurisprudencia, el valor real del coste de la obra al que se refiere el Reglamento no puede ser otro que el de ejecución material de la obra, porque es el más coherente con la manifestación de capacidad económica que se pretende gravar en la declaración de obra nueva, que es la incorporación al mundo jurídico de un elemento patrimonial anteriormente inexistente. **No forman parte de la base imponible el IVA y demás impuestos análogos, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material**. Ese coste no se puede llegar a equiparar con el valor de mercado. Se trata de un hecho sujeto a AJD y no a TPO."

---

[95] **STS 29/05/2009**, Rec. 13/2008, FD 4º. En el mismo sentido, **STS 09/04/2012**, Rec. cas. unificación de doctrina 95/2009).

[96] En el mismo sentido, **TEAC 10/10/2012** (R.G. 5600-10), **TEAC 13/06/2013** (R.G. 4112-11) y **TEAC 16/01/2014** (R.G. 508/2011). Por proceder del TSJ Illes Balears, donde radica el inmueble, la **STSJ Illes Balears 5/12/2012**, Rec. 284/2011.

[97] **STS 11/04/2013**, Rec. Unif. Doc. 2991/2012

[98] Criterio 1 de 1 de la resolución TEAC 16/01/2014, núm. 00508/2011/00/00.

Como tantas veces en el mundo fiscal debo advertir que este criterio, sin embargo haber sido tantas veces reiterado, no es el seguido estrictamente por la DGT en su CV0140-05, de 04/02/2005, hoy aún accesible en el web de la AEAT, que señala expresamente que "... deben formar parte de dicho coste los gastos referidos en el escrito de consulta, **como la tasa por licencia de obras, beneficio industrial, honorarios del arquitecto, etc., pues todos ellos corresponden a la obra ejecutada**. Nunca formará parte de dicho coste, el Impuesto y los gastos de notaría y registro derivado de la propia escritura de declaración de obra nueva, ni los servicios de asesoría fiscal, laboral y contable, ni los gastos de tramitación de venta, etc. ya que no son parte del coste de la obra realizada".

en construcción 0 de 0

NUM-CONSULTA	V0140-05
ORGANO	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
FECHA-SALIDA	04/02/2005
NORMATIVA	LGT, art. 57, RITPAJD RD 828/1995 art. 70-1, TRLITPAJD RDLeg 1/1993 art. 31 y 46
DESCRIPCION-HECHOS	La entidad consultante va a realizar una declaración de obra nueva.
CUESTION-PLANTEADA	Si la base imponible de la escritura pública de declaración de obra nueva estará constituida por el coste de lo construido, y por ello, de lo realmente pagado por la construcción de la obra. Si al valor del presupuesto de la obra efectivamente efectuada y pagada han de añadírsele otros gastos accesorios como la tasa por licencia de obras, beneficio industrial, honorarios del arquitecto, Impuestos y gastos de notario y registro derivado de la propia escritura de declaración de obra nueva, servicios de asesoría fiscal, contable y laboral. etc.
CONTESTACION-COMPLETA	En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este Centro Directivo informa lo siguiente: El artículo 31 del Texto Refundido Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, dispone en su apartado 2 que "Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos." A este respecto, el apartado 1, del artículo 70 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, determina que "La base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare". Además, el artículo 46 del Texto Refundido citado establece en sus tres primeros apartados lo siguiente: "1. La Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado. 2. La comprobación se llevará a cabo por los medios establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria (artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General tributaria, vigente en el momento actual). Si de la comprobación resultasen valores superiores a los declarados por los interesados, éstos podrán impugnarlos en los plazos de reclamación de las liquidaciones que hayan de tener en cuenta los nuevos valores. Cuando los nuevos valores puedan tener repercusiones tributarias para los transmitentes se notificarán a éstos por separado para que puedan proceder a su impugnación en reposición o en vía económico-administrativa o solicitar su corrección mediante tasación pericial contradictoria y, si la reclamación o la corrección fuesen estimadas en todo o en parte, la resolución dictada beneficiará también a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. 3. Cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible." De acuerdo con los preceptos anteriores, la primera copia de la escritura pública de declaración de obra nueva de un inmueble está sujeta –además de a la cuota fija– a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La base imponible estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare. A estos efectos, por coste de la obra debe entenderse la totalidad de los costes incurridos en la ejecución de la obra, ya sean directos o indirectos, siempre que constituyan parte del coste de la obra efectuada. En este sentido, deben formar parte de dicho coste los gastos referidos en el escrito de consulta, como la tasa por licencia de obras, beneficio industrial, honorarios del arquitecto, etc., pues todos ellos corresponden a la obra ejecutada. Nunca formará parte de dicho coste, el Impuesto y los gastos de notaría y registro derivado de la propia escritura de declaración de obra nueva, ni los servicios de asesoría fiscal, laboral y contable, ni los gastos de tramitación de venta, etc. ya que no son parte del coste de la obra realizada. Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre,

8.1.3 Aplicación al caso del supuesto

Así definidas, habré de concluir que en la base imponible del ICIO y del AJD, en la medida de que para ambos rige según la doctrina analizada el 'coste de ejecución material', existe una cierta identidad entre ambos tributos, por lo que, en coherencia con mi conclusión en el capítulo anterior, defenderé que comprobada la de uno, su resultado puede hacerse valer para el otro. Debería prevalecer el principio de unicidad. **Mas en la práctica, no será así.**

La instrucción 1/2015, de 11 de mayo del Director de la ATIB ya referenciada, que sirve de base para el cálculo del valor real en los casos del ITP, también se aplica en el caso de AJD en las declaraciones de Obra Nueva.

En estos casos, se aplica el punto 2 del anexo I, que señala que el valor o coste actual de la construcción está constituido estrictamente por el coste de ejecución material (CEM) de la obra sin que quepa aplicar coeficiente de antigüedad.

Hasta aquí, de acuerdo. Pero a continuación la Instrucción pasa a definir el CEM y su fórmula de cálculo:

CEM = SUPERFICIE TOTAL × PUC

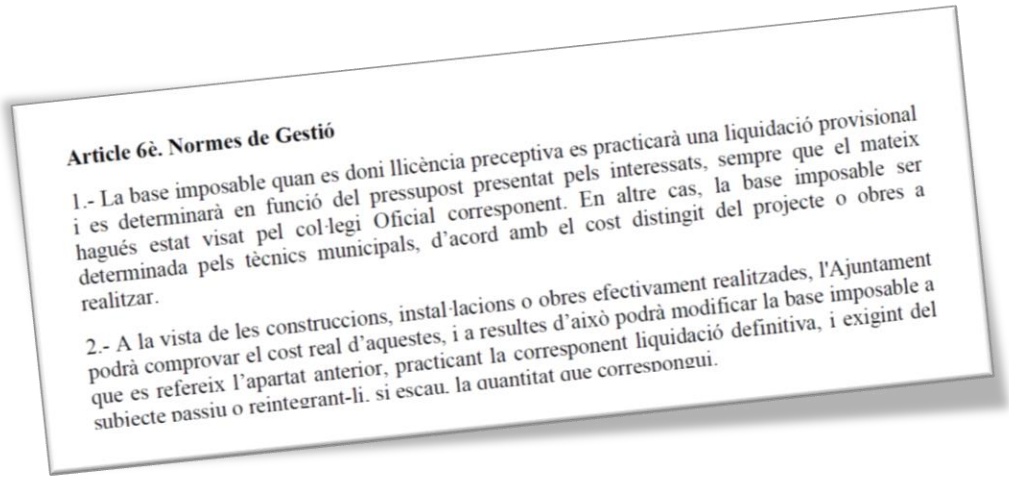
La Administración tributaria balear interpreta, pues, que “el valor real del coste de la obra” no es equivalente al “coste de la obra”. El primero puede ser objeto del procedimiento de comprobación de valores del artículo 57 LGT, en tanto que al segundo le corresponde alguno de los métodos de estimación de la BI del artículo 50 LGT.

8.2 La Base Imponible en el ICIO en el caso del supuesto.

En el supuesto, haciendo abstracción de honorarios de profesionales, beneficio industrial y otros conceptos cuyos intríngulis -que los hay- son ajenos al objeto de este TFM, consta un presupuesto valorado por el colegio de arquitectos de 300.000 €, si bien la obra ejecutada y facturada por el contratista asciende a 400.000 €.

El artículo 103.1 del TRLRHL establece dos tipos de liquidación:

1º) la primera, ‘a cuenta’, cuando se conceda la licencia preceptiva, determinándose la base imponible, en función del presupuesto visado por el colegio oficial correspondiente o de los índices o módulos establecidos al efecto en la correspondiente ordenanza. En el caso de Binissalem, si hay proyecto visado se aplica el precio de proyecto, y en caso contrario **‘la determinada por los técnicos municipales’**, lo que no deja de ser una curiosa aplicación de aquella Ley que el Maestro D. Francisco de Quevedo puso en boca del Rey Palomo: ‘yo me lo guiso, yo me lo como’.



Article 6è. Normes de Gestió

1.- La base imposable quan es doni llicència preceptiva es practicarà una liquidació provisional i es determinarà en funció del pressupost presentat pels interessats, sempre que el mateix hagués estat visat pel col·legi Oficial corresponent. En altre cas, la base imposable ser determinada pels tècnics municipals, d'acord amb el cost distingit del projecte o obres a realitzar.

2.- A la vista de les construccions, instal·lacions o obres efectivament realitzades, l'Ajuntament podrà comprovar el cost real d'aquestes, i a resultes d'això podrà modificar la base imposable a que es refereix l'apartat anterior, practicant la corresponent liquidació definitiva, i exigint del subjecte passiu o reintegrant-li, si escau, la quantitat que correspongui.

2ª) La segunda, definitiva, una vez finalizada la construcción, teniendo en cuenta su coste real y efectivo, exigiendo del sujeto pasivo o reintegrándole, en su caso, la cantidad que corresponda.

En el presente caso, la provisional tendrá una base imponible de 300.000 €, toda vez que para una nueva construcción es indispensable el correspondiente proyecto. El tipo será el 3.3% establecido en la misma ordenanza y la cuota de 9.900 €.

La definitiva, si se efectuara, tomaría como base los 400.000 € y se le liquidarían a l'Amo En Tomeu un total de 3.300 € adicionales.

8.3 La Base Imponible en el AJD en el caso del supuesto.

Haciéndome eco de la jurisprudencia que señalaba en el primer punto de este apartado, la base del impuesto que deberá reflejar l'Amo En Tomeu en su autoliquidación será el precio de ejecución material.

Para poder conceder la hipoteca, y como requisito previo a su inscripción en el Registro de la Propiedad, la práctica bancaria común es que el banco exija la previa inscripción de la obra nueva en construcción, en una o varias fases, y la posterior obra nueva terminada.

De acuerdo con las normas registrales [99] 'cuando en el asiento no constare la terminación de la obra nueva, los títulos que tengan por objeto el edificio o alguno de sus pisos o locales, se inscribirán con la descripción resultante de aquel, haciendo constar el Registrador en la nota de despacho que la obra está pendiente de que se practique la nota registral de su finalización, único medio de dar publicidad «erga omnes» del cumplimiento de lo prevenido en la licencia correspondiente.'

L'Amo En Tomeu tendrá que otorgar la escritura de obra nueva en construcción de conformidad con los datos que le constarán en el momento de otorgarla, por lo que la base imponible del AJD en este primer documento será la de 300.000 €.

Una vez terminada la obra, se requerirá una nueva acta notarial en la que conste el fin de obra, e incorporando la certificación final emitida por el técnico, que precisará nueva liquidación, momento en el que debería liquidar por los 400.000 €

En la primera, la base imponible estará constituida por el coste previsto de la obra, 300.000 €. En cuanto a la segunda, cuando la obra está terminada ya se conoce su coste, por lo que debería liquidarla con una complementaria.

En este sentido, la DGT [100] entiende que, aunque es necesario presentar en ambas fases el documento a liquidar, en la última no debe liquidarse sobre la base ya liquidada, so pena de duplicidad: "A la liquidación de las de manifestación de terminación de obra nueva por el citado concepto se refiere la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 19 de

---

[99] Art. 51 del Real Decreto 1093/1997, de 4 de julio, por el que se aprueban las normas complementarias al Reglamento para la ejecución de la Ley Hipotecaria sobre Inscripción en el Registro de la Propiedad de Actos de Naturaleza Urbanística.

[100] DGT, **Consultas 2006 y 2007-01**, de 13/11/2001, criterio reiterado en la **CV1611-06**, de 28/07/2006

diciembre de 1996, a que alude la entidad consultante, partiendo de la consideración de la declaración de obra nueva en construcción como un acto jurídico de documentación compleja en cuanto supone la necesidad de dos instrumentos públicos para su inscripción registral: la escritura de declaración y el acta de terminación. En relación a estos actos de documentación compleja el citado Tribunal tiene establecido (Rs. De 21 de septiembre de 1995) que ha de entenderse que la presentación de cualquiera de los instrumentos notariales inicia un procedimiento de liquidación del gravamen que recae sobre el acto jurídico documentado y que, de igual forma que no sería admisible que, merced al desdoblamiento documental, una obra nueva llegase a ser inscrita en el Registro de la Propiedad sin haber satisfecho el tributo**, si en el curso del procedimiento se acreditase que este ya ha sido liquidado en otro procedimiento anterior, sobre otro de los documentos, no deberá girarse nueva liquidación para no incurrir en duplicidad"**

En una eventual comprobación de valores, no podrá la Administración tributaria acudir a la tasación que constará en la escritura de constitución del préstamo hipotecario, conforme he señalado en el primer punto de este capítulo, pero si aplicará la instrucción 1/2015, de 11 de mayo del Director de la ATIB, ya circunstanciada en el apartado 8.1.

8.4 Actos Jurídico Documentados en la constitución de la hipoteca.

Nos queda solo hacer una referencia a la base imponible que se tomará como referencia para el mismo impuesto (AJD) pero ahora referido a la constitución de la hipoteca.

Pues bien: el AJD que se pague no tendrá como referencia el valor del inmueble, sino la responsabilidad hipotecaria (Art. 30.1 LITP y AJD [101]) que opera con independencia de aquel, con lo que queda fuera del alcance de este TFM.

[101] "La base imponible en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses."

IX. ¿Qué aprendí con Uds?

“Tot té un fi, menos l’amor de Déu!”, nos diría nuestro ya amigo l’Amo En Toni.

Tendría dos formas de terminar este trabajo. Un buen ‘fin’ sería una de ellas. Adecuado para aquellos que hayan llegado hasta aquí cansados de tanta palabrería. Al fin y al cabo, no se trata de una obra de investigación que aporte nuevos conocimientos e ideas de las que tirar para alcanzar nuevos hitos en el proceloso mar de la tributación.

Esta obra debiera ser sobre todo práctica, y con la solución del problema se termina. Habrán sido unos madrugones, unas trasnochadas, algún guiño de menos a mi amada... pero al final el profesor evalúa a través de lo que ha leído mi nivel de eficiencia en el aprendizaje y me califica. Y ... ‘a otra cosa mariposa’...

¿O tal vez no deba ser así?

Algunos de mis insignes compañeros habrán empezado este trabajo bien enseñados. Habrán expuesto brillantemente sus conocimientos, y con su buen esfuerzo -claro que si- habrán terminado con menos problemas en la cabeza de los que me quedan a mi después de este TFM. Habrán encontrado soluciones científicas y claras, con conclusiones solventes y firmes a los problemas afrontados.

Yo, más bien al contrario. Lo empecé con dudas, conforme explicaba en la introducción. Y lo termino con más dudas de las que empecé. Se le atribuye a Benjamín Franklin aquella frase de “no hay nada en la vida que no contenga sus lecciones. Si estás vivo, siempre tendrás algo para aprender”. Y si me dejara y yo me atreviera le añadiría que, a cada duda resuelta, a cada respuesta encontrada, algunos problemas más por dilucidar. Pero sin perjuicio de las dudas que me quedan, créanme: **a fe de Dios que he aprendido mucho durante la elaboración de este trabajo**.

Así que he elegido una segunda forma de poner fin a mi TFM: exponeros la síntesis de lo que he aprendido, por más dudas que me queden. Es la mejor forma que he encontrado de daros las gracias a todos los que me habéis ayudado.

9.1 El sistema actual, por más que viejo, permanece inmaduro.

9.1.1 A nivel técnico

Juntos hemos visto que la solución a nivel técnico deja mucho que desear. Tasaciones que -pretendiendo todas ellas buscar el valor real del inmueble- teorizan sobre algo tan aparentemente común y sólido, pero que dan resultados tan dispares, demuestran que el sistema, varios miles de años después de plantearse el debate, sigue sin tener una solución para este problema. Y ello por más que las disparidades tengan una explicación teórica.

Lo cierto es que tasaciones tan dispares e inciertas cuando valúan lo mismo solo pueden desembocar en situaciones justas por excepción: normalmente darán lugar a soluciones arbitraria.

9.1.2 A nivel administrativo

A nivel administrativo se dan disfunciones terribles. Así hemos visto y documentado en este TFM el caso de una Señora, mayor, viuda, sin estudios, en la que habiéndole aplicado una tasación a efectos de AJD, la AEAT le aplica otra a efectos de IRPF a modo de apisonadora. Me atrevo a decir esto último porque la tasación a efectos de IRPF seguía un método a todas luces inadecuado y a la AEAT poco le importó: no tenía por qué justificar el método de valoración elegido... A la pobre contribuyente se le pedía una cifra millonaria (entre cuota y sanción) y terminó en 18.000 €, que con toda seguridad terminarán en nada. Hemos visto otro caso real de un IIVTNU cuya maleabilidad -en cuanto a valores se refiere- marea.

¿Por qué? Según el abogado defensor algo tendrá que ver el sistema de objetivos -incentivos- mal aplicados en los órganos de inspección. Tal vez sea así. Me falta experiencia, pero en todo caso son situaciones indeseables.

Y como estas hemos visto otras a lo largo de este TFM.

9.1.3 A nivel judicial

Habré de decir lo mismo. El artículo 57 LGT es un cajón de sastre inmenso, y el Tribunal Supremo se ha quitado un problema de encima al señalar que la Administración no tiene porqué justificar qué método elige: cualquiera de ellos es bueno. Así habrá menos conflictividad y menos sentencias que casar.

Seamos serios: uno debería aspirar a que su Tribunal Supremo resolviera los problemas, y no se los creara a los ciudadanos. Si los resultados de los procedimientos del artículo 57 pueden dar discrepancias en unos cientos de puntos porcentuales como he demostrado en este TFM, ¡tendrá que ser que sí! ¡que sí que es necesario escoger el método que toca, y justificarlo muy bien!, porque en otro caso, mi Alto Tribunal, la imagen que darán sus Señorías será tal que no se querrán ver en ella.

Es verdad que hemos visto, entre otras, como la **STS 15/01/2015**, Rec. 1370/2013, donde el Alto Tribunal le dice a la Administración que una vez que valoró un bien utilizando un sistema, no aplique otro para otro impuesto porque le convenga. Aparentemente, soluciona una injusticia al ciudadano frente a la todo poderosa Administración. Podría comprar esta solución, sino fuera porque el Tribunal deja pasar por alto una cosa importantísima. El primer ciudadano vendedor, vendió por 1, pero como se le valoró en 10 tuvo que tributar una plusvalía que no tuvo de 9. El segundo ciudadano vendedor, que vendió por diez y pago 1, tuvo una plusvalía de 9 y no pago por ella, porque ya había pagado el primero. Con la solución del Tribunal Supremo hacienda cobra lo que toca, cierto, pero ¿dónde queda el Artículo 31 CE? En aquel caso ha pagado quien

no debiera por carecer de la capacidad económica base de la exacción y en cambio quien la tuvo no pagó porque la Administración abusaba.
Va a ser que no: mientras el TS mire para otro lado cuando se trata de justificar el método de valoración elegido habrá problemas de este tipo. Vividos en primera persona, son la injusticia personificada en el máximo garante de su antónimo, circunstancia que no deseo para ningún ciudadano en un Estado democrático y de Derecho.
Me pregunto si entre una disfunción y otra no nos estaremos cargando el Artículo 31 de la Constitución y el principio de justicia tributaria.

9.2 Las bases para un buen catastro

Se me ocurren algunas ideas. Al principio de este TFM traía a colación una cita del político y periodista Agustín Esteban Collantes:

> «Nada es tan necesario en un pueblo bien gobernado y regido, y nada da mejor muestra de su buena administración como la formación de un buen catastro, como la exactitud de los datos estadísticos, para que ellos sean el regulador exacto y preciso, en la imposición de las contribuciones generales y de los impuestos parciales, ya á cada provincia, ya a cada pueblo, ya a cada particular. De lo contrario, no puede haber justicia ni aun equidad en el repartimiento de las cargas públicas que es la operación más delicada y difícil para los gobiernos, la que acarrea más disgustos y conflictos; y por eso en todos tiempos y en todas las naciones se han ocupado los hombre destinados á dirigir los negocios públicos, á formar y á ir perfeccionando sucesivamente la estadística territorial y comercial, que es la base de la verdadera riqueza de las naciones.» [102]

Hoy, más de 160 años después, hemos avanzado -y mucho- en la gestión catastral. Pero no tanto como debiéramos y no parece que hayamos sido capaces de encontrar la fórmula apotropaica que aleje el mal de las valoraciones inmobiliarias. Espero haberlo demostrado bien en este TFM.

9.2.1 El miedo a dar información v/ el inmenso océano de información a disposición de la AEAT

Recordaba al principio de mi exposición otra cita que debo traer de nuevo aquí:

> "Las contribuciones directas exigen un gran catastro y una buena estadística, cosas ambas difíciles, si no imposibles de obtener. La diversidad de cultivo, de valor en las tierras, de pericia en el colono y en el propietario, varían el producto del suelo. **Además los pueblos tienen horror a la estadística y ocultan la verdad** [103]."

---

[102] **ESTEBAN COLLANTES, A. et al** (1852), Op.Cit. Definición de catastro. La misma cita puede encontrarse en **ALCÁZAR MOLINA, MANUEL G** (2000), Op. Cit.

[103] **FERNANDEZ Y GONZALEZ, MODESTO** (1872) Op.Cit.

Tal argumentario sigue utilizándose hoy en día para justificar las dudas sobre el valor que se declara en las escrituras de compra-venta. Y de hecho, todos conocemos casos de pagos en 'b' en casos de compras de inmuebles.

Pero también todos conocemos pagos en 'negro' en 'chuches' y no por ello montamos un sistema diferente de atribución de rentas a los marchantes y tenderos. Tampoco a los vendedores de electrodomésticos, a los vendedores de coches, ni a los dentistas ...

Lo que sí es cierto es que en la última década el nivel de información del que dispone la AEAT ha aumentado de forma geométrica. Y esta progresión no deja de aumentar: a partir de julio de 2017, la AEAT pone en marcha el sistema de Información Inmediato de gestión del IVA, y en breve se reducirá el máximo de los pagos en efectivo de los actuales 2.500 € a 1.000 €. De hecho, la Administración Tributaria alardea de que sabe muchísimo y de que puede calcular mejor que nosotros nuestro patrimonio:

> "La Agencia Tributaria es una de las instituciones públicas que más sabe de usted. Acumula datos sobre inmuebles, cuentas corrientes, rentas salariales, y otra mucha información facilitada por terceros u obtenida por las declaraciones de los propios contribuyentes. **Ha organizado y clasificado ese maremágnum de datos para poner en marcha una herramienta contra el fraude fiscal de las grandes fortunas que permite calcular el patrimonio familiar, según explicó esta semana el director general de la Agencia Tributaria, Santiago Menéndez, durante una comparecencia parlamentaria**.
>
> "Es una herramienta de análisis de riesgo sobre la riqueza total de los contribuyentes. Hemos hecho un trabajo sobre Big Data", detalló Menéndez en la comisión de Presupuestos. "Es muy importante tener toda la información. Pero hay que ser eficientes y eficaces en la explotación de esos datos" [104].

Es en esta nueva situación donde -en mi humilde nesciencia- pierde fuelle el argumento de que 'todos intentan engañar a Hacienda'. Estamos en un sistema en el que la autodeclaración, que se presume cierta, se ha convertido en el elemento esencial de la gestión tributaria.

Si en los grandes impuestos que sostienen el sistema tributario nos fiamos del sujeto pasivo (IS, IVA e IRPF) ¿por qué tenemos que tener tantas dudas en los casos de los sujetos pasivos del ITP, o del ICIO, por poner dos ejemplos?

Mucho me temo que el temor es atávico. Se nos viene a la cabeza tan pronto como hablamos de él, y no nos cuestionamos que -con los años- las circunstancias han cambiado.

---

[104] **GONZÁLEZ, J.S** (2017), 'Hacienda ya cuenta con un sistema para calcular el patrimonio familiar', EL PAIS 01/05/2017 **LINK**

9.2.2 El catastro

Durante este trabajo creo haber intuido una situación ideal: el catastro como referente arquetípico y único para todas -o casi todas- las valoraciones que afectan a la fiscalidad de los inmuebles.

Un catastro que pretendiera reflejar, en todo momento, un valor de mercado de los bienes, basándose para ello en el océano de datos que el sistema de información -básicamente tributario, pero también de otros ámbitos- pone a su disposición.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2016, vigente aún en el momento de la redacción de este TFM, destina al programa 932M (gestión del catastro inmobiliario) algo más de 132 Millones de Euros, que se reducen algo en el proyecto de presupuestos para 2017, hasta los 121 Millones de Euros [105]. La recaudación por IBI en España ha pasado a ser, en 2014 (últimos datos completos publicados), de algo más de 12.000 M€ [106].

En pocas palabras: el Estado destina un escaso 1% de lo que recauda en la gestión estatal de los valores catastrales, sin tener en cuenta que el valor catastral se usa en otros muchos tributos, como sean el IRPF y el IP, ni que además las CCAA que lo utilizan como referencia para su gestión en ISD, ITP y AJD.

Tal vez en esta falta de medios debiéramos fijarnos para entrever porqué cada Comunidad Autónoma rehúye del valor catastral para definir la base de los impuestos que le han sido cedidos. Muchas CCAA -como el caso de Baleares- le enmiendan la plana al Catastro, nadie se lo cree. Sirve para muy poco, frente a su potencial.

9.2.3 La controvertida relación teórica entre el valor de mercado y el valor catastral

Pero la base es buena. Debería poder funcionar bien.

Al menos en teoría, en hipótesis de un trabajo bien hecho, no debiera haber tanta diferencia entre el valor de mercado y el valor catastral, salvo por el dichoso coeficiente RM. De hecho, como ya señalé, la norma 3 de Real Decreto 1020/1993 señala de forma muy expresa que para el cálculo del valor catastral se tomará como referencia el valor de mercado, sin que en ningún caso pueda exceder de este. Será este valor de mercado el que servirá de base para determinar los valores en polígono, calle, tramo de calle, zona o paraje, a que hace referencia la norma 8, así como al ámbito de aplicación del coeficiente N de la norma 14.

Veámoslo a partir de la Norma 16. El Valor en Venta del producto inmobiliario en metros cuadrados construidos se define como:

---

[105] Boletín oficial de las Cortes: 'Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 Generales. Congreso de los Diputados'

[106] **MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS** (2016): 'Recaudación y estadísticas del sistema tributario español 2004-2014', Edición en PDF **LINK**

$$V_v = 1{,}40\ [V_R + V_C]\ F_L$$

De donde:

$$V_{cat} = Vv \times RM = 1{,}40\ [V_R + V_C]\ FL \times RM$$

De donde, se pongan como se pongan en la Audiencia Nacional:

$$Vv = V_{cat} / RM = V_{cat} \times 2 = V_{merc}$$

Y no es que lo diga solo yo. Lo dice el mismo organismo que se encarga de su avalúo. Lo dice la Dirección General del Catastro en su "Documento resumen de la ponencia de valores" de Binissalem (y en todas las demás publicadas para todos los municipios) [107]:

La componente de los gastos y beneficios de la promoción inmobiliaria queda representada por el producto del factor de localización F_L por 1,40; si este producto lo definimos como un factor K, obtendremos la siguiente expresión:

$$Vv = K\ [Vr + Vc]$$

A partir del estudio de mercado realizado en el municipio, la componente de gastos y beneficios toma los valores expresados por polígono en el documento anexo (*Módulos y valores aplicables*), y debiendo guardar el valor catastral (Vcat) una relación con el valor de mercado (Vv) definida mediante el coeficiente de Referencia al mercado (RM) de 0'50, se obtiene:

$$Vcat = Vv \times RM = 1{,}40\ [Vs + Vc]\ F_L \times RM$$

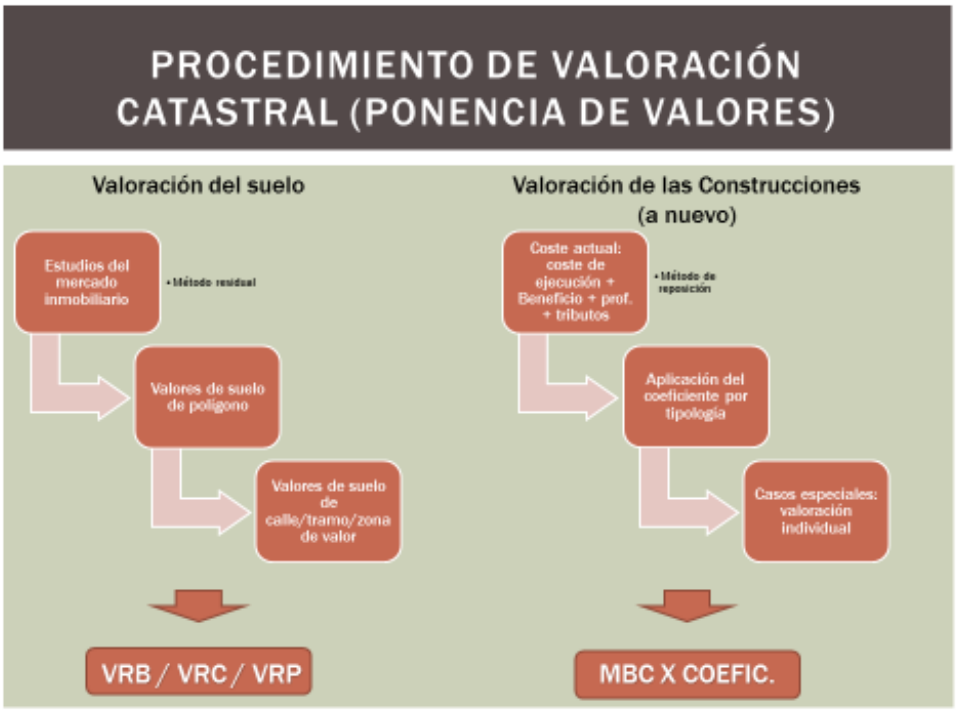
En parcelas sin edificar, es decir suelo vacante, así como en fincas infraedificadas u ocupadas por construcciones ruinosas, el coeficiente de gastos y beneficios de la promoción inmobiliaria será 1.

La relación entre el Valor de Mercado se entrevé por otra vía; durante la ponencia de valores, y básicamente a través del estudio del mercado inmobiliario, se obtienen (aplicando el método del valor residual), los valores del suelo de polígono, así como los valores de suelo de calle / tramo / zona de valor. El MBC se obtiene por la tipología constructiva, y sería el menos problemático -por objetivo- de todos los valores que analizamos.

De hecho, el RD 1020/1993 nos remite aún a la antigua L 39/1988, reguladora de haciendas locales, que señalaba de forma más clara en su artículo 66 que la base imponible del IBI era el valor de los bienes inmuebles, tomándose para establecerlo el valor catastral, que se fijará tomando como referencia el valor de mercado sin que, en ningún caso, pueda exceder de este.

[107] **DIRECCIÓN GENERAL DEL CATASTRO (2007)**: "Procedimiento de Valoración Colectiva de Bienes de Naturaleza Urbana. Documento Resumen de la ponencia de Valores" (**LINK**)

En otras palabras: el valor catastral será el valor de mercado aplicando una referencia a la baja. Y esta referencia, en coeficiente RM, hoy es un 0,5. El esquema sería el siguiente:



Debemos fijarnos en que, en este esquema, la valoración de las construcciones a nuevo atiende a criterios estrictamente económicos, fáciles de individualizar y defender. El peso del más subjetivo 'valor de mercado' se traslada al valor del suelo. En la siguiente diapositiva se observa el proceso por el que los dos elementos obtenidos en la ponencia de valores se relativizan por determinados coeficientes técnicos y terminan en el valor catastral:

Pues bien: es evidente que, en todo este proceso, es posible definir una ecuación que ya conocemos (soy consciente de que el coeficiente FL debería ser matizado, pero no aportaría a lo que estoy intentando visualizar):

$$V_{cat} = Vv \times RM = 1{,}40\ [V_R + V_C]\ FL \times RM$$

Lo cierto es que cuanto más acertados estén los coeficientes modificadores más nos acercaríamos al valor de mercado.

9.3 Tengo un sueño...

He soñado en un catastro con una mejor, sensiblemente mejor, financiación.

Un catastro que no funcionara a saltos cual rana fuera: cada diez, veinte o más años ¿es serio eso en la era en la que vivimos? Tampoco a golpe de coeficientes dictados por el ejecutivo en el BOE, siempre tan tentado por las apariencias. Ni al albur de las autoridades municipales, que tanta habilidad han demostrado para influir en las decisiones catastrales en función de sus intereses económicos.

En un catastro alta y eminentemente informatizado, siempre actualizado, en contacto telemático permanente con:

- las notarías donde se formalizan las operaciones inmobiliarias;
- con el registro de la propiedad donde se inscriben no solo los propios inmuebles, sino sus hipotecas y demás negocios que implican valoración;
- con los ayuntamientos, que regulan el ordenamiento urbanístico y otorgan licencias de obras y documentan los finales de obras;
- con colegios de arquitectos, o con los propios técnicos, que son quienes llevan a cabo los proyectos sobre inmuebles, efectúan los análisis de costes de obras y presupuestos por miles, tanto a nivel de planeamiento como de edificación, y
- finalmente, pero más importante, con las distintas administraciones tributarias, que efectúan cientos de comprobaciones diarias para liquidar sus tributos (ICIO, ITP, AJD, IRPF...).

He soñado en una gran base de datos estadística al alcance de la Administración tributaria sí, pero al servicio del ciudadano, que es quien más necesita de seguridad en este aspecto. No habrá existido nunca -ni por definición podrá existir- un estudio de mercado más completo que este y su implementación impediría que pudiera perseguirse injustamente nunca más a Dña. Catalina, la septuagenaria anciana que llevaba de ejemplo.

No vale decir contra mi sueño -ya lo señalé- que la gente puede engañar. Claro que muchos engañarán: pero para evitarlo en lo posible y modular su efecto, una de las fuentes estadísticas sería -en mi sueño- la propia inspección de los tributos, que tiene como hemos visto más medios y más eficaces que nunca.

La actualización debería ser permanente: desechando los datos que vayan quedando antiguos, así como aquellos que resultaran desproporcionados (lo cual sería además faro-guía para la inspección de la autoridad fiscal), e incorporando día a día todas las nuevas operaciones reales. Además, no debería alcanzar solo al 'estudio de mercado', sino a todos y cada uno de los demás coeficientes que aplican: el de antigüedad, el de uso, el de doble fachada... y también a los valores de construcción a nuevo... Todos estos datos son susceptibles de retroalimentarse a diario, ser acumulados y ser sometidos continua e informáticamente a pruebas de ensayo y error.

Este catastro, este sueño, es una herramienta esencialmente estadística del BIG DATA, que debería operar mediante técnicas de análisis R.N.A. (inteligencia artificial) conocido por su alta tolerancia a los fallos y su gran plasticidad para adaptarse a los medios si la base estadística es grande.

Este instrumento nos podría proporcionar -como jamás nadie pudo hacerlo- un valor catastral por cada bien muy aproximado al que el mercado podría estar dispuesto a pagar. El coeficiente RM podría mantenerse si se quiere, pero con tendencia a desaparecer, y en todo caso muy por encima del 0,5 actual. El coeficiente actual, aun cuando se aceptara que permite asegurar que el precio de mercado nunca será inferior al catastral, es de una desproporción tal que podría atentar al principio de igualdad tributaria que, también, debe informar nuestro ordenamiento tributario.

Este valor catastral, ahora sí, sería objetivo. Podría servir de base para todos los tributos que no toman como referencia el valor de la prestación: en el IS y en el IVA, para calcular la contraprestación correspondiente entre partes independientes; en el ITP, AJD, ISD, IP, IRNR, IBI, e incluso en el ICIO podría calcularse su base a partir del valor de la construcción en la parcela o en la modificación de este.

Yo no pretendo ser como él, pero déjeseme parafrasear a Martin Luther King en este caso: tengo un sueño...

Y al despertar recuerdo que este trabajo es práctico, y no teórico. Así que ¡a por el siguiente eslabón!

A mis padres, ¡Gracias!

A la UOC, a los profesionales que la conforman, y especialmente, a quienes a partir de ahora dejaré de tratar de vos, por más que me cueste, ¡Gracias!

X. BIBLIOGRAFÍA

10.1 Manuales y Fuentes de información

- **ABERTURAS RAMOS, A.A. (2012)**: "La valoración de los bienes inmuebles urbanos en los tributos cedidos a las Comunidades Autónomas". CT Catastro nº 76
- **ABERTURAS RAMOS, A.A.; GARCÍA-VAQUERO SORIANO, M.I., NIETO EMBID, A.** (2014): "La actualización de valores catastrales mediante la aplicación de coeficientes en función del año de entrada en vigor de las ponencias de valores". CT Catastro, nº 81
- **ALCÁZAR MOLINA, MANUEL G** (2000) "El catastro y su evolución hasta el siglo XVI", Revista Catastro, Julio 2000
- **AZNAR BELLVER, J.; GUIJARRO MARTÍNEZ, F., LÓPEZ PERALES, A. E. Y GONZÁLEZ MORA, R.** (2012): Valoración inmobiliaria. Métodos y aplicaciones (España e Iberoamérica). Editorial Universitat Politècnica de València. Valencia.
- **BERNAT, J. (2010)**: "Valoraciones inmobiliarias". CT Catastro, nº 68: 130-134.
- **DEFENSOR DEL PUEBLO** (2012) "La realidad catastral en España, Perspectiva del Defensor del Pueblo": Servicio de Publicaciones del Defensor del Pueblo, págs. 146:
- **DIRECCIÓN GENERAL DEL CATASTRO** (2007): "Procedimiento de Valoración Colectiva de Bienes de Naturaleza Urbana. Documento Resumen de la ponencia de Valores" (LINK)
- **ESTEBAN COLLANTES, AGUSTÍN Y ALFARO, AGUSTÍN** (1852) Directores de la obra colectiva. Definición del término 'Catastro' en el "Diccionario de Agricultura Práctica y Economía Rural", tomo 1, Imprenta de D. Luís García, 1852, pág.155.
- **EUROPEAN GROUP OF VALUER'S ASSOCIATIONS (TEGOVA)** (2016): "European valuation standards", 8ª edición. Printed in Belgium by Gillis nv/sa
- **FERNÁNDEZ Y GONZÁLEZ, MODESTO** (1872) "La hacienda de nuestros abuelos, conferencias de aldea", Imprenta de la Biblioteca de Instrucción y recreo
- **GARCÍA ALMIRALL, M. P.** (2007): Introducción a la valoración inmobiliaria. Research Paper. Centre de Política de Sòl i Valoracions. Càtedra d'Arquitectura Legal, Dret Urbanístic i Valoracions, Escola Tècnica Superior d'Arquitectura de Barcelona, UPC. Barcelona.
- **GÓMEZ VILLAFRANCA, R** (1921) "Los impuestos de derechos reales y transmisión de bienes y sobre los bienes de las personas jurídicas"
- **GONZÁLEZ NEBREDA, P; TURMO DE PADURA, J. Y VILLARONGA SÁNCHEZ E.** (2006): "La valoración inmobiliaria. Teoría y práctica" (Editorial La Ley)
- **GONZÁLEZ, J.S** (2017), 'Hacienda ya cuenta con un sistema para calcular el patrimonio familiar', EL PAIS 01/05/2017 LINK
- **GUIMET PEREÑA, J.** (2002): "Valoración catastral de inmuebles urbanos. Descripción práctica"; (Edicions de la Universitat Politècnica de Catalunya)
- **IAAO SPECIAL COMMITTEE ON INTANGIBLES** (2016): "Understanding Intangible Assets and Real Estate: A Guide for Real Property Valuation Professionals"

- **INTERNATIONAL ASSOCIATION OF ASSESSING OFFICERS** (2014): “Guidance on international mass appraisal and related tax policy”, http://www.iaao.org
- **INTERNATIONAL VALUATION STANDARDS COUNCIL** (2016) “International Valuation Standards 2017” (IVCS)
- **LÓPEZ FERNÁNDEZ, R.** (2013): “Problemas de la impugnación de las Ponencias de Valores catastrales”. CT Catastro n 78
- **MARÍN MARTÍNEZ, J.** (2009): Valoración de bienes inmuebles. Fiscalidad de las operaciones inmobiliarias.
- **MARTÍNEZ IRANZO, M.A.** (2013): “Valoración del suelo. Método residual dinámico simplificado”. CT catastro nº 47
- **MASOT MIQUEL, M.** (2016): ‘¿Es extrapolable a nuestros pactos sucesorios la doctrina fiscal de la STS 407/2016 (Sala de lo Contencioso) sobre la apartación gallega? Publicado en la revista ‘Misser’ correspondiente a abril-junio 2016.
- **MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA (2008):** Temas de Valoración Inmobiliaria BLOQUE III para la convocatoria de oposición pública a Arquitecto de Hacienda. Tema 6: “Valoraciones administrativas (I); Tema 7: Valoraciones administrativas (II); y Tema 8: “Valoraciones administrativas (III)”
- **MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA (2008):** Temas de Valoración Inmobiliaria BLOQUE V para la convocatoria de oposición pública a Arquitecto de Hacienda: Tema 7: Valoración catastral (I) y Tema 8: “Valoración Catastral (II)”
- **MINISTERIO DE FOMENTO:** “Boletín Estadístico On-line, número de transacciones inmobiliarias. totales (compraventa de viviendas)” (LINK)
- **MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS** (2016): ‘Recaudación y estadísticas del sistema tributario español 2004-2014’, Edición en PDF LINK
- **MORELLÓ I BAGET, JORDI** (1992): “Aproximació a les fonts fiscals de la Catalunya baixmedieval, llibres d’estimes, valies i manifests”, colaboración en el “Anuario de estudios medievales”, ISSN 0066-5061, Nº 22, págs. 437-438
- **NÚÑEZ TABALES, J.M. (2009):** “Propuestas metodológicas para valoración de inmuebles urbanos” (Editorial Comares)
- **PRATS AZNAR, J.** (2015): La esperanza de vida aumenta más de 40 años en un siglo” (artículo publicado en ‘El Pais’ el 26/02/2015 (LINK))
- **PUNZANO ROMERO, M (2007): “**Valoración de bienes inmuebles en la hacienda local” (Editorial Comares)
- **REY CARMONA, F.J.** (2014): “Alternativas y determinantes en valoración de inmuebles urbanos”, Tesis Doctoral, Universidad de Córdoba
- **RUÍZ DE PALACIOS VILLAVERDE, J.I.**(2012): “La comprobación administrativa de valores, medios de comprobación: aplicación controvertida del valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria” Actum Fiscal nº 70. Diciembre 2012

- **SMITH, Adam** (1776): 'An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations', traducida al español por D. José Alonso Ortiz en 1794. (Publicada el 09/03/1776)
- **SOCIEDAD DE TASACIÓN** (2015) 'El método de comparación en las tasaciones' (LINK)

10.2 Textos normativos

Leyes y Decretos Leyes:

- Constitución Española
- Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.
- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio
- Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- 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.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
- Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.
- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
- Ley 22/2006, de 19 de diciembre, de reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones (Vigente hasta el 08 de Junio de 2014).
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
- Ley 22/2012, de Presupuestos Generales del Estado para 2013
- Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas
- Ley 48/2015, Presupuestos Generales del Estado para 2016

Decretos y decretos legislativos

- Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
- Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado
- Decreto Legislativo 79/1990, de 6 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la compilación del derecho civil de las Islas Baleares.

Reales Decretos

- Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.
- Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Real Decreto 1093/1997, de 4 de julio, por el que se aprueban las normas complementarias al Reglamento para la ejecución de la Ley Hipotecaria sobre Inscripción en el Registro de la Propiedad de Actos de Naturaleza Urbanística.
- Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación
- Real Decreto 417/2006, de 7 de abril, por el que se desarrolla el Texto Refundido LCI
- 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.
- Real Decreto 1464/2007, de 2 de noviembre, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración catastral de los bienes inmuebles de características especiales.

Órdenes

- Orden de 14 de octubre de 1998 sobre aprobación del módulo de valor M y del coeficiente RM y sobre modificación de Ponencias de valores
- Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras.
- Orden de 13 de febrero de 2013, (junta de Andalucía), por la que se aprueban los coeficientes aplicables al valor catastral para estimar el valor real de determinados bienes inmuebles urbanos a efectos de la liquidación de los hechos imponibles de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones; se establecen las reglas para la aplicación de los mismos y se publica la metodología seguida para su obtención (Boletín Oficial de la Junta de Andalucía número 39 de 25/02/2013).
- Orden de 13 de febrero de 2013, del Consejero de Hacienda y Administración Pública, de Aragón
- Orden HAP/2308/2013, de 5 de diciembre, 7 Orden HAP/2308/2013, de 5 de diciembre, por la que se establece la relación de municipios a los que resultarán de aplicación los coeficientes de actualización de los valores catastrales que establezca la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014.
- Orden 23/2013, de 20 de diciembre, de la Conselleria de hacienda y administración pública (Comunidad Valenciana), por la que se establecen los coeficientes aplicables en 2013 al valor catastral a los efectos de la comprobación de valores de determinados bienes inmuebles de naturaleza urbana en el ámbito de los impuestos sobre

transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones, así como la metodología empleada para su elaboración y determinadas reglas para su aplicación (DOCV 7181-27/12/2013).

- Orden HAP/1952/2015, de 24 de septiembre, por la que se establece la relación de municipios a los que resultarán de aplicación los coeficientes de actualización de los valores catastrales que establezca la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016.

Otras normas

- Instrucción 1/2013, de 7 de marzo, del Director de la Agencia Tributaria de las Illes Balears, por la que se establecen los criterios que los órganos competentes de la Agencia Tributaria de las Illes Balears han de considerar para la comprobación del valor real de los bienes inmuebles y puestos de amarre de puertos deportivos situados en territorio de las Illes Balears, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, publicada en el BOIB núm. 035 de 14/03/2013.
- Instrucción para la comprobación de los valores de los bienes inmuebles en los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y sobre sucesiones y donaciones" para el ejercicio 2013 de Catalunya.
- Informe de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de las Islas Baleares 23/05/2016
- Normas Internacionales de contabilidad (ICAC)

10.3 Jurisprudencia

Del Tribunal Constitucional

- STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4
- STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 5 c)
- STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 8]
- STC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5 y 6,
- STC 295/2006, de 11 de octubre, FJ 5
- STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 6 y 7,
- STC 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4,

De tribunales Europeos:

- STJUE 19/12/2012, C-549/11

Del Tribunal Supremo

- STS 19/01/1996, Rec. 3922/1991
- STS 09/04/2002, Rec. 2133/2001
- STS 29/05/2009, Rec. 13/2008, FD 4º.

- STS 26/05/2011, Rec. 294/2008
- STS 07/12/2011, Rec. 71/2010
- STS 09/04/2012, Unif. Doc. 95/2009
- STS 18/06/2012, Rec. 224/2009, FD 4º
- STS 11/04/2013, Rec. Unif. Doc. 2991/2012
- STS 11/07/2013, Rec. 5190/2011
- STS 09/12/2013, Rec. 5712/2011
- STS 09/12/2013, Rec. 5712/2011, FD 5º:
- STS 05/10/2015, Rec. 3469/2013
- STS 07/10/2015, Rec. 1887/2013
- STS 20/10/2015, Rec. 1352/2013
- STS 26/11/2015, Rec. 3369/2014
- STS 21/12/2015, Rec. 2068/2014 FD 4º
- STS 18/01/2016, Rec. 3379/2014 FD 4º:
- STS 09/02/2016, Rec. 325/2015
- STS 25/04/2016, Rec. 3392/2014

De otros Tribunales:

- STST Illes Balears 28/05/1992, nº 1/1992
- STSJ Illes Balears 20/12/2001, Rec. 3/2001, FD 5º
- SAN 03/10/2007, FD 4º
- STSJ CATALUÑA 22/03/2012, Rec.511/2011, FD 4º
- STSJ Castilla la Mancha 17/04/2012, Rec. 393/2010
- STSJ La Rioja 17/10/2012, Rec. 19/2012
- STSJ Illes Balears 5/12/2012, Rec. 284/2011.
- STSJ Sta. Cruz de Tenerife, 21/11/2014, Rec. 6/2014
- STSJ Madrid 24/04/2015, Rec. 283/2014
- STSJ Comunidad Valenciana 20/07/2015, Rec. 23/2015
- STSJ Valladolid 25/09/2015, Rec. 267/2015
- SAN 30/10/2015, Rec. 245/2014, FD 4º
- STSJ Madrid 22/04/2016, Rec. 324/2015
- STSJ Madrid 16/06/2016, Rec. 1062/2014, FD 4º y 5º
- STSJ País Vasco 24/10/2016, Rec. 298/2015

10.4 Fuentes doctrinales

Del TEAC:

- TEAC 10/03/2000, Res. 00/1980/1999 FD 2º
- TEAC 19/01/2007, Res. 00/1201/2005, FD 5º
- TEAC 25/07/2007, Res. 00/3935/2005, FD 4º

- TEAC 03/11/2010, Res. 00/1182/2009, FD 5º
- TEAC 10/10/2012 (R.G. 5600-10)
- TEAC 13/06/2013 (R.G. 4112-11)
- TEAC 16/01/2014, Res. 00508/2011/00/00
- TEAC 12/06/2014, Res. 04122/2011/00/00
- TEAC 09/10/2014, Criterio 1 de 1 de la Res. 01147/2012/00/00
- TEAC 02/03/2016, Res. 02976/2015/00/00
- TEAC 19/01/2017, Res. 05240/2016/00/00
- TEAC 09/03/2017, Res. 05240/2016/50/00

Consultas Vinculantes:

- DGT C2006-01 y C2007-01, de 13/11/2001
- DGT CV0140-05, de 04/02/2005
- DGT CV1091-06, de 12/06/2006, reiterada en CV1249-06, CV1450-08, CV0881-10, CV0469-11...
- DGT CV1611-06, de 28/07/2006
- DGT CV1969-09, de 16/07/2009
- DGT CV2714-09, de 09/12/2009
- DGT CV1675-10, de 22/07/2010
- DGT CV2248-12, de 23/11/2012
- DGT CV 153-14 de 23/01/2014
- DGT CV 291-14 de 06/02/2014
- DGT CV1083-14, de 14/04/2014
- DGT CV1377-15, de 04/05/2015
- DGT CV2397-16, de 01/06/2016
- DGT CV0685-17, de 15/03/2017