

Sesión I.

**VALORACIÓN DE BIENES INMUEBLES POR Y ANTE
LA ADMINISTRACIÓN ARAGONESA**

PONENTE:

D. Rafael Santacruz Blanco
PÁG. 7

COPONENTES:

D. Fernando Villaró Gumpert
PÁG. 43

D.ª Ángeles Ruiz Escrivá de Romani
PÁG. 55

VALORACIÓN DE BIENES INMUEBLES POR Y ANTE LA ADMINISTRACIÓN ARAGONESA

D. RAFAEL SANTACRUZ BLANCO

Abogado del Estado

I.- INTRODUCCIÓN.

El valor de los bienes es una cuestión que desde remotos tiempos ha venido suscitando interminables debates filosóficos, económicos o jurídicos: desde la escolástica medieval y sus teorías sobre el “precio justo” hasta Carlos Marx y su teoría de la plusvalía, desde Luis de Molina a los economistas clásicos, desde la rescisión por lesión “ultra dimidium” hasta la comprobación de valores por la Administración tributaria o la fijación del justiprecio en la expropiación forzosa, la cuestión del “verdadero valor” o del “precio justo” de los bienes ha hecho correr ríos de tinta. Es claro que no voy a defraudar las expectativas de los asistentes si anuncio que no seré yo quién vaya a resolver la cuestión esta tarde.

Mis fuerzas me llevan a acometer una tarea más humilde, cual es la de exponer brevemente los procedimientos y métodos que el ordenamiento jurídico prevé para la valoración de bienes inmuebles por la Administración aragonesa, y hacer un somero repaso de los principales o más frecuentes problemas suscitados y la respuesta que la jurisprudencia les ha dado. Los ponentes que me acompañan profundizarán con más rigor en la cuestión, tanto desde el punto de vista de los aspectos técnicos y jurídicos de las valoraciones como de las posibles reacciones ante ellas: aprovechándome de ello, me limitaré a tratar de exponer un panorama general de los problemas más frecuentes.

Como ya he señalado, el ordenamiento jurídico prevé diversos procedimientos y métodos para la valoración. Ha de destacarse, además, que, aun limitado nuestro examen desde el punto de vista objetivo a los bienes inmuebles, y desde el punto de vista subjetivo a la Administración aragonesa, podríamos encontrar muchos y muy diversos sectores de la actuación administrativa en los que las normas se refieren a la necesidad de que la Administración aprecie el valor de

determinado bien: así, por ejemplo, la ley 5/2011, del Patrimonio de Aragón, se refiere a las tasaciones que deben realizarse de los bienes, sus requisitos y sus consecuencias en los distintos procedimientos de adquisición o enajenación (artículos 17, 21, 24, 30, 40, 44, 49, 53, 55, 77, 94, 139, o 144); o la ley 3/1999, del Patrimonio Cultural Aragonés establece el premio en metálico por el hallazgo de bienes arqueológicos en “la mitad del valor que en tasación legal se le atribuya” (artículo 69.3). Sin embargo, desde el punto de vista de su frecuencia, afección directa a los ciudadanos o conflictividad judicial, son dos los ámbitos en los que la cuestión suscita mayor interés: la expropiación forzosa y los procedimientos tributarios. La personalidad de los ponentes que me acompañan es buena indicación de esto último.

Pero lo que me interesa señalar aquí especialmente es que el ordenamiento, más que regular un “valor” de los bienes para la Administración, contempla una pluralidad de procedimientos y métodos de valoración. Y aunque todos ellos tratan de determinar ese evanescente “valor real”, su aplicación no tiene por que llevar a resultados unívocos, y de hecho no los produce.

II.- ¿VALOR O VALORES?.

¿Debemos escandalizarnos ante esta conclusión?. Ha de observarse que no se trata de que, aplicando un mismo método de valoración, diferentes peritos lleguen a conclusiones distintas, como consecuencia de las propias dificultades inherentes al concepto de “verdadero valor” de un bien. Se trata de que el propio ordenamiento jurídico prevé diferentes procedimientos y métodos de valoración, de tal forma que a aquella indeterminación inicial se une ahora una disparidad de regulaciones. Sin embargo, si nos detenemos un momento, posiblemente lleguemos a la conclusión de que no podía ser de otra manera: no sólo es que la diferente posición e intereses de los intervinientes exijan procedimientos estructuralmente diferentes; es que el propio concepto de “valor” viene teñido por el fin de la valoración. Quizá donde más claramente puede verse esta disparidad es, precisamente, en un supuesto en el que con más frecuencia se advierten quejas de los ciudadanos: la contraposición entre tributación y expropiación.

Así, no es raro que en un expediente de fijación de justiprecio se alegue ante el Jurado Provincial de Expropiación Forzosa que la administración ha fijado un valor superior al que ahora ofrece cuando se ha tratado de valorar los bienes a efectos fiscales; o que en un expediente de comprobación de valores se aduzca ante la Administración tributaria que en una expropiación se ha fijado un valor inferior. ¿Se trata simplemente de que la diferente posición –tanto del interesado como de la administración– lleva a contemplar la cuestión a cada una de las partes desde su diferente perspectiva? Creo que la cuestión es más profunda, y que precisamente por ello el ordenamiento jurídico contempla distintos procedimientos y métodos de valoración en uno y otro caso. Aunque pueda pensarse que carece de razón y justicia esta disparidad, ha de ponerse de relieve que nos encontramos ante cuestiones profundamente diferentes: en la expropiación se trata

de hallar un valor que compense al interesado de la privación de su propiedad (uno de cuyos elementos estructurales, no debe olvidarse, es su función social); y frente a aquella justa compensación por una privación que trata de determinar el procedimiento expropiatorio, nos encontramos en los procedimientos tributarios con el valor como medida de una capacidad económica. Además, por ejemplo, es pacífico que en una actuación expropiatoria no deben valorarse las plusvalías que se derivan de la propia actuación pública para la que se expropia (no existían antes de esta actuación, y no debe el propietario ser compensado por ellas); pero obviamente estas plusvalías se incorporan a los terrenos circundantes, y pueden valorarse a la hora de medir la capacidad contributiva de sus propietarios. O, desde otra perspectiva más amplia, cabe decir que “la finalidad de la valoración condiciona el método y las técnicas de valoración a seguir”, como señala expresamente el artículo 3.1.b) de la famosa Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, de valoración para ciertas finalidades financieras -y que, por ejemplo, también señalaba que ha de distinguirse entre “valor de mercado (el valor en un momento del tiempo) y valor hipotecario (el valor sostenible en el tiempo)”, distinción que nadie consideraría hoy totalmente absurda.

Por ello, en definitiva, el ordenamiento jurídico regula distintos procedimientos y distintos métodos en los diversos supuestos en los que aborda esta cuestión: el Texto refundido de la Ley del Suelo, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, tiene buen cuidado de señalar en su artículo 21.1, precisamente bajo la rúbrica de “ámbito del régimen de valoraciones”, que las reglas sobre valoración que contiene son únicamente aplicables a los supuestos allí contemplados:

“Las valoraciones del suelo, las instalaciones, construcciones y edificaciones, y los derechos constituidos sobre o en relación con ellos, se rigen por lo dispuesto en esta Ley cuando tengan por objeto:

a) La verificación de las operaciones de reparto de beneficios y cargas u otras precisas para la ejecución de la ordenación territorial y urbanística en las que la valoración determine el contenido patrimonial de facultades o deberes propios del derecho de propiedad, en defecto de acuerdo entre todos los sujetos afectados.

b) La fijación del justiprecio en la expropiación, cualquiera que sea la finalidad de ésta y la legislación que la motive.

c) La fijación del precio a pagar al propietario en la venta o sustitución forzosas.

d) La determinación de la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública.”

Por lo demás, esta cuestión ha sido examinada, lógicamente, por nuestros tribunales, y es un ejemplo de su doctrina la establecida por la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 19 de septiembre de 2011, que señala lo siguiente:

“Comenzando el análisis de dichos motivos de impugnación por el primero de los antes reseñados, el mismo debe ser desestimado; pues, como la propia parte actora reconoce en su demanda, los criterios valorativos que propugna el Abogado del Estado en los procedimientos judiciales que aquélla menciona, se refieren a valoraciones de terrenos en el ám-

bito de procedimientos expropiatorios, los cuales en modo alguno son trasladables a este procedimiento, en el que lo que se cuestiona es el valor real que pueda tener el inmueble transmitido en la compraventa objeto de la liquidación que, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, modalidad transmisiones onerosas, se ha girado a la recurrente y aquí se impugna por la misma.

Y es que, como acertadamente pone de manifiesto el Abogado del Estado en su contestación a la demanda, dichas valoraciones se hallan reguladas por normativas diferentes y con objetivos bien diversos, de las que, la que propugna la recurrente, constituida por la Ley de Régimen del Suelo y Valoraciones, 6/1998, de 13 de abril, delimita sus efectos a las expropiaciones, según lo expresamente dispuesto en su artículo 23, con arreglo a los criterios que en la propia ley, conforme a su redacción dada por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, se establecen, en tanto que aquí nos encontramos con una valoración en el procedimiento de comprobación de valores, a efectos del impuesto de referencia, regulado en el artículo 57 de la vigente Ley General Tributaria-52 de la de 1963, en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio-, y con sujeción a los medios de comprobación y procedimiento que en ambos preceptos se determinan. En este caso se ha utilizado como medio de comprobación el "dictamen de peritos de la Administración", cuyo resultado, según lo expresamente dispuesto tanto en la anterior ley como en la presente es desvirtuable mediante pericial contradictoria, cuyo procedimiento se regula en el artículo 135 de la vigente, y 120 del Reglamento del Impuesto que nos ocupa, a los que expresamente remite la resolución del Tribunal Económico recurrida".

III.- EL ARTÍCULO 57 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.

El artículo 57 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en la redacción que le otorgó la ley 36/2006, de 29 de noviembre, viene a recoger los medios de comprobación de valores de que dispone la Administración tributaria en los siguientes términos:

"El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

a) *Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.*

b) *Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.*

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

c) *Precios medios en el mercado.*

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

La redacción vigente, como hemos señalado, proviene de la ley 36/2006, de 29 de noviembre, de prevención del fraude fiscal, que introdujo los medios de comprobación previstos en los apartados f), g) y h), y concretó el medio previsto en el apartado b), introduciendo el actual segundo párrafo. Pues bien, los problemas que vamos a examinar se van a centrar, en gran medida, precisamente en estos nuevos medios de comprobación o nueva regulación de los existentes; sin olvidar, naturalmente, el dictamen de peritos de la administración, medio previsto en el apartado e) y en torno al cual se ha producido la mayor conflictividad, por haber sido el comúnmente utilizado. De hecho, aunque este medio de comprobación no sufrió ninguna modificación por la citada ley 36/2006, sin duda la conflictividad que ha venido generando se encuentra detrás de las nuevas previsiones introducidas por esta ley.

1. La valoración por peritos de la Administración.

Este ha sido el medio comúnmente utilizado por la Administración tributaria aragonesa para comprobar el valor declarado por los interesados tanto a los efectos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, y ha generado una gran conflictividad. Evidentemente, se trata de una cuestión sometida a un gran casuismo, y en la que posteriormente habrá ocasión de profundizar, estando hoy aquí como ponente la Jefe del Servicio de Valoraciones de la Dirección General de Tributos; bastará, pues, con que examinemos las cuestiones jurídicas que han sido objeto de mayor controversia o que más frecuentemente se plantean: la de motivación de los dictámenes, la necesidad de una visita al inmueble o la impugnación de los criterios o valores utilizados, cuestiones, por lo demás, que guardan una estrecha relación

a) *La motivación de la valoración y sus problemas.*

Por lo que respecta a la necesidad de motivación, esta viene exigida por el artículo 134.3 LGT, que reproduce y concreta lo previsto en el artículo 103.3 LGT: si el valor comprobado es distinto del declarado, la Administración “comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión de los medios y criterios empleados”. Obviamente, nadie discute la necesidad de motivación: no sólo es una exigencia legal, sino que conecta inmediatamente con el derecho de

defensa de los interesados. Como señala la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 2012,

“... los dictámenes emitidos para la comprobación de valores, en la medida que conforman la motivación de la liquidación posterior, han de contener los elementos, datos, razonamientos y, en definitiva, justificaciones necesarias, para que los interesados puedan conocer las razones del valor resultante que va a configurar la base imponible del impuesto, de tal modo que tengan la posibilidad de contravenirlos, poner en duda su exactitud o validez tanto respecto a las premisas sobre las que se parte, el método utilizado, como respecto al resultado obtenido. Lo contrario limitaría el derecho de defensa de los interesados, pues solamente cuando pueden conocer la existencia de la inexactitud de la valoración administrativa, pueden oponerse a la misma y articular los medios para combatirla.”

Pues bien, aunque todo el mundo esta de acuerdo con la necesidad de motivación, el problema se plantea con la profundidad o explicitación de aquélla: una valoración se remite a unos datos objetivos (metros cuadrados de superficie, por ejemplo), a otros que exigen ya una cierta dosis de valoración (calidad de los materiales o estado de conservación) y, finalmente a unos criterios de valoración, cuya aplicación a los datos nos dará el resultado final. Ahora bien, estos criterios (precio por metro cuadrado, incremento por calidad o ubicación, reducción por antigüedad, etc.) exigen también una justificación, so pena de convertir la necesaria motivación en una cuestión puramente formal, en la que los metros cuadrados de superficie se multiplican por un valor unitario y se corrigen con unos coeficientes cuyo fundamento no consta. Sin embargo, es igualmente claro que la exigencia de motivación no puede tampoco convertirse en una regresión infinita, en la que cada criterio deba justificarse en función de otros parámetros que a su vez deben explicitar sus fundamentos, y así sucesivamente. En realidad, como señala la sentencia del Tribunal Supremo antes citada, lo importante es, desde un punto de vista negativo, que no nos encontremos ante una valoración estereotipada, que igualmente podría aplicarse a otro inmueble, y desde el punto de vista positivo,

“... que el contribuyente, al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y fácticos y así aceptarlos, si llega a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir, o rechazarlos porque los reputa equivocados o discutibles.”

En definitiva, como en toda motivación, lo importante es que puedan conocerse las razones que llevan a una conclusión: por ejemplo, no bastaría expresar que el valor por metro cuadrado se basa en “estudios de mercado”, o en “precios publicados”, pues tanto me permite ello saber sobre los criterios de valoración como si se me hubiese dado escuetamente una cifra; será necesario que se identifique el estudio o la publicación utilizada, lo que me permitirá apreciar su fiabilidad y, en su caso, criticarla (la discrepancia en cuanto a la corrección del estudio o de los datos entiendo que es una cuestión de fondo, no un problema formal de motivación). Se trata, nada más pero también nada menos, que la valoración, aunque sea de forma escueta, me permita conocer los criterios utilizados, su ori-

gen y fundamento. Ahora bien, esta cuestión, evidentemente muy casuística, ha dado lugar a una importante litigiosidad.

b) La necesidad de visita al inmueble.

En este sentido, una de las cuestiones más controvertidas ha sido la de la necesidad de que el perito de la administración visitara el inmueble a valorar. Se contraponen aquí la idea de que un informe pericial exigiría un examen directo del inmueble, con la consideración de que los medios con los que cuenta la administración son limitados y han de ser utilizados de una manera eficiente; ello ha llevado a que en numerosas ocasiones se valorara el inmueble por el perito partiendo de los datos que figuraban en el expediente, sin un examen directo. Ello ha dado lugar a innumerables recursos, en los que se alegaba esta falta de visita como fundamento de la irregularidad de la valoración.

Debemos adelantar que, tradicionalmente, la postura al respecto del Tribunal Superior de Justicia de Aragón ha sido clara y constante: la visita no era un requisito esencial para la valoración, siempre que el perito hubiera dispuesto de datos suficientes para realizarla, salvo que se demostrara que el inmueble presentaba alguna peculiaridad o característica que solo hubiera podido apreciarse con este examen directo. Puede citarse así la sentencia de 6 de mayo de 2009, recaída en el recurso 323/2007, que señala lo siguiente:

“Por lo que hace referencia a la alegada ausencia de visita del técnico que realizó la comprobación de valores a la finca objeto de valoración debe señalarse que no es por sí sola un vicio invalidante de la misma como ya ha tenido ocasión de señalar este Tribunal en anteriores sentencias –por todas la 597/2004, de 14 de septiembre, recaída en el recurso 23/2002, o la 443/07, de 10 de septiembre, recaída en el recurso 228/2005-, y si bien es cierto que puede llegarse a la anulación de la valoración cuando no hayan sido tomados en consideración aspectos concretos influyentes en la misma y que habrían sido puestos de manifiesto mediante la oportuna visita de inspección, en modo alguno se acredita, ni alega, que ello sea el supuesto del caso enjuiciado, por lo que proceda rechazar igualmente este motivo de impugnación”

Y esta doctrina se mantiene de forma constante, pudiendo citarse como más reciente la sentencia de 11 de junio de 2012, recaída en el recurso 437 de 2010, que la reitera:

“... en cuanto a este segundo extremo, la visita personal del técnico, cuya ausencia en el procedimiento que nos ocupa constituye otro de los motivos impugnatorios, hemos de reiterar aquí el rechazo que esta Sala y Sección viene haciendo de modo constante de tal objeción, desde su sentencia de 10 de septiembre de 2007, dictada en el recurso 228/2005, seguida por otras muchas posteriores entre las que cabe citar la de 17 de septiembre de 2010, dictada en el recurso 245/2010, y más recientemente la del 28 de noviembre de 2011, en el recurso 360/2010; a lo que debe añadirse que la prueba pericial que al respecto se ha practicado, sobre poner de manifiesto las indiscutibles ventajas de dicha práctica, no ha concluido, por lo que a la valoración que nos ocupa se refiere, que esa falta de visita haya incidido en la falta de apreciación de alguna circunstancia relevante en la valoración”

Ha de señalarse que esta doctrina aparece hoy incorporada al artículo 160.2 del Reglamento General para la aplicación de los Tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, conforme al cual

“En el dictamen de peritos, será necesario el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas. La negativa del poseedor del bien a dicho reconocimiento eximirá a la Administración tributaria del cumplimiento de este requisito”.

Ahora bien, la cuestión sigue siendo polémica, y con pronunciamientos diversos de otros tribunales. Y no ha venido a clarificar la cuestión el hecho de que el Tribunal Supremo haya dictado recientemente dos sentencias aparentemente contradictorias sobre esta cuestión. Así, en sentencia de 29 de marzo de 2012, recaída en el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 34/2010, el Tribunal Supremo señala lo siguiente:

“... esta Sala ha venido sosteniendo que para que puedan entenderse debidamente motivados los dictámenes periciales emitidos por la Administración Tributaria para la comprobación de valores respecto a bienes inmuebles, cuando para tal valoración sea necesaria o simplemente tenida en cuenta -circunstancias que solamente pueden ser consideradas a la vista del mismo-, resulta preciso que se haya realizado la visita correspondiente para la comprobación de la concurrencia y evaluación de tales circunstancias. De tal modo que no podría evacuarse el dictamen debidamente motivado sobre la base de circunstancias como el estado de conservación o la calidad de los materiales utilizados, si no es porque previamente han sido consideradas las mismas respecto al inmueble concernido en razón de la correspondiente visita y toma de datos.”

Sin embargo, en su posterior sentencia de 16 de Julio de 2012, igualmente recaída en un recurso de casación para la unificación de doctrina (el 174/2010) señala lo siguiente:

“En cualquier caso, es correcta la doctrina de la Sala de instancia, habida cuenta que el examen directo de los objetos valorados no será necesario cuando pueda extraerse el valor de otros elementos de juicio suficientes y adecuados.”

Ambas sentencias han recaído en recursos de casación para la unificación de doctrina, interpuestos contra sendas sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón relativas a la innecesariedad de la visita del perito. Y, como puede verse, lejos de unificar la doctrina, el propio Tribunal Supremo mantiene tesis aparentemente contradictorias.

En realidad, como venimos señalando, en cuestión de valoraciones nos encontramos ante un gran casuismo, y con mayor o menor expresividad, o cargando más el acento en unos casos que en otros, lo que viene a decir la jurisprudencia en definitiva es, si se nos permite la expresión, que la visita del perito es innecesaria salvo que sea necesaria: así, no parece necesaria la visita para valorar un solar, en el que la superficie, ubicación, edificabilidad y régimen urbanístico en general no exigen para su determinación una visita personal, ni ésta va a aportar ningún dato relevante, pues la valoración depende de aquellos parámetros.

Tampoco parece muy necesaria en una declaración de obra nueva, en el que los datos pueden ser obtenidos sin visita, de acuerdo con el proyecto y demás documentación. Puede ser más relevante en la valoración de una vivienda, pero también en este caso la superficie y ubicación son los factores determinantes, y la antigüedad puede obtenerse por otros medios, figurando por ejemplo en el catastro; ciertamente, el estado de conservación puede influir en el valor, pero normalmente será consecuencia de la propia antigüedad del inmueble, y podrá fijarse en función de aquélla. Ha de observarse que en los casos en que el estado de conservación no sea equiparable al usual para la edad del edificio, las más de las veces será por su arreglo o rehabilitación, lo que en todo caso implicaría todavía un mayor valor que el que pudiera obtenerse de los datos que pueden figurar en el expediente. Ciertamente, pueden existir casos en los que circunstancias muy específicas puedan ser apreciadas solo mediante una visita: creo que es a estos supuestos a los que se refiere la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Aragón cuando señala que “puede llegarse a la anulación de la valoración cuando no hayan sido tomados en consideración aspectos concretos influyentes en la misma y que habrían sido puestos de manifiesto mediante la oportuna visita de inspección”, si bien exige que no se realice una mera alegación formal, sino que se expliciten aquellas circunstancias que llevarían a esta conclusión, de tal modo que cuando no se alega ni prueba la existencia de estas especiales circunstancias rechaza la impugnación.

c) La impugnación de la valoración.

Una última consideración tenemos que realizar aquí, sin perjuicio de su examen más detenido en las posteriores ponencias, y es la de que en la impugnación de las valoraciones han de distinguirse aquellas que se basan en motivos puramente jurídicos (como los que venimos comentando: falta de motivación, exigibilidad de la visita, u otros similares) de aquellas en las que la discusión es en cuanto al aspecto material o técnico de la valoración.

Ha de recordarse que es doctrina constante del Tribunal Económico-Administrativo Central que no cabe cuestionar ante el mismo las cuestiones meramente técnicas de la valoración, pues éstas tienen su cauce de impugnación en la tasación pericial contradictoria,

“... única manera de rectificar las valoraciones de la Administración en su aspecto material, ya que, por su carácter eminentemente técnico, a los Tribunales económico-administrativos les está vedado enjuiciar este aspecto, limitándose su misión a velar por la corrección formal del procedimiento evaluatorio” (Resolución de 27 de julio de 2005, recaída en la reclamación 3700/2004)

En este sentido se ha pronunciado igualmente de manera reiterada el Tribunal Superior de Justicia de Aragón, pudiendo citarse la sentencia de 19 de septiembre de 2011, recaída en el recurso 245/2010, que señala lo siguiente:

“Pues bien, a la vista de lo expuesto anteriormente, resulta necesario afirmar que, dejando a un lado la conformidad o disconformidad de la actora con la valoración referida, cuyo cauce de discusión cabe articular a través de la tasación pericial contradictoria- artí-

culo 135 de la vigente Ley General Tributaria y 120 del Reglamento a la Ley del impuesto que nos ocupa-, lo cierto es que la misma contiene los criterios, elementos y datos tenidos en cuenta para llegar en definitiva al valor comprobado, por lo que ha de concluirse afirmando que la referida valoración, frente a lo que afirma la parte recurrente, está suficientemente motivada, y por lo tanto procede rechazar su impugnación por defecto de motivación.

TERCERO.- Rechazada la primera de las alegaciones de la recurrente, ha de ser igualmente desestimada la segunda, toda vez que, sentado el cumplimiento del requisito de motivación de la valoración combatida, en cuanto al contenido mismo de la que constituye el fundamento de la valoración que se recurre, el medio al que debió acudir la demandante es el de la pericial contradictoria, con sujeción a su correspondiente procedimiento y con impugnación, en su caso, de su resultado en vía jurisdiccional, según lo que igualmente le indica el Tribunal Económico en su resolución.

Por otro lado, al no haberse practicado en estos autos a instancia de la recurrente prueba técnica en desvirtuación del dictamen del perito de la Administración, no siendo al efecto suficiente la mera aportación de los dictámenes emitidos por otros técnicos a su exclusiva instancia, ha de confirmarse su resultado en los mismos términos y con base a los propios fundamentos en que lo realiza el Tribunal Económico, los cuales damos aquí por reproducidos, pues dicha prueba técnica no puede suplirse por la aportación de tales informes de parte, ni siquiera en el supuesto de ratificación de los mismos a presencia judicial en el curso de este procedimiento, razón que motivó el rechazo en el correspondiente período de dicha ratificación, decisión, por otro lado consentida al no haberse articulado frente a la misma el oportuno recurso, ya que la inidoneidad de tales informes de parte para, por sí mismos, desvirtuar el dictamen valorativo oficial, deriva de no tratarse de una verdadera prueba pericial técnica, que es la llevada a cabo en el curso del procedimiento judicial con sujeción a los principios de objetividad y contradicción, única con virtualidad de suplir la pericial contradictoria no practicada en vía administrativa y determinar, por tanto, la corrección o no del valor establecido por la Administración.”

Hemos transcrito en extenso la citada sentencia, porque de ella se deduce claramente que, en aquéllos casos en los que la discrepancia con la valoración se refiere a cuestiones de fondo o técnicas, el cauce para cuestionarlas es la tasación pericial contradictoria que el interesado puede instar (o, en su caso, reservarse al interponer la reclamación económico administrativa en la cuestión la regularidad formal de la motivación, conforme a lo dicho); pero también incide en la consideración de que la valoración solo podrá cuestionarse en sede judicial articulando la oportuna prueba pericial, no bastando a tales efectos la mera aportación de informes de parte.

En análogo sentido se pronuncia la sentencia de 16 de mayo de 2012 (recurso 37/2001), con cita de la anterior de 9 de mayo:

“... la parte actora plantea en realidad su discrepancia con los criterios y valores utilizados por el perito de la Administración en su dictamen, el cual, según lo dicho, es desvirtuable, en primer lugar, mediante la pericial contradictoria a promover por el interesado ante la propia oficina liquidadora, prueba que expresamente le indica el propio Tribunal Económico en la parte dispositiva de su resolución aquí impugnada, sometiendo

su decisión confirmatoria del acto de comprobación al resultado de la misma, la cual, sin embargo, no consta que haya sido promovida por la parte aquí recurrente.- No obstante, la falta de planteamiento de dicha pericial contradictoria puede ser suplida mediante la oportuna prueba pericial practicada en estos autos, en cuanto la misma se halla presidida por los principios de imparcialidad, objetividad y contradicción, mediante cuya prueba se evidencie la insuficiencia o error en que haya podido incurrir el técnico de la Administración en la aplicación de tales criterios y valores, sin que pueda reconocerse el mismo efecto enervatorio del dictamen de la Administración al informe del Arquitecto Superior, Sr. Xxxxx Zzzzzz, aportado con la demanda, en cuanto que el mismo no es sino un simple informe a instancia de parte, no sujeto en consecuencia a dichos principios, en particular los de imparcialidad en su designación y contradicción en la emisión del dictamen, que no se sule por la mera ratificación de éste a presencia judicial, denegada en período de prueba y, por otro lado, no recurrida tal denegación.- Así pues, dichos criterios y valores quedan sin desvirtuar y a ellos ha de estarse”

2. Los nuevos medios de valoración introducidos por la ley 36/2006, de 29 de noviembre.

Como ya hemos señalado, la ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, dio nueva redacción al artículo 57 LGT y recogió expresamente, como medios de comprobación de valor, el “valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros” el “valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria” y el “precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca” (letras f), g) y h) del apartado 1 del citado artículo 57). En todos estos casos se permite acudir al valor que conste del bien en otros documentos: pólizas de contrato de seguro, tasaciones hipotecarias o transmisiones inmediatamente posteriores. Preceptos estos que, introducidos con el propósito confesado de reducir la litigiosidad de las valoraciones (según señala la exposición de motivos de la ley), no han dejado de plantear problemas.

Así, en primer lugar se ha cuestionado si era posible aplicar dichos métodos de valoración a transmisiones u operaciones realizadas con anterioridad a la entrada en vigor de la modificación, o ello suponía una aplicación retroactiva de la norma. La cuestión ha sido resuelta por el Tribunal Superior de Justicia de Aragón en su sentencia de 20 de diciembre de 2010, recaída en el recurso 289/2009, que comienza por recordar la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la retroactividad de las normas tributarias, en el sentido de que si bien no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva, ello no implica que esas normas con efectos retroactivos sean legítimas constitucionalmente en todo caso, pues pueden entrar en juego otros principios constitucionales, como el de seguridad jurídica. Y tras ello, rechaza el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad:

“En primer lugar, porque la jurisprudencia constitucional se ha elaborado en relación con normas tributarias de carácter sustantivo; cualidad que no corresponde a la Disposi-

ción Transitoria Quinta de la Ley 36/2006 en relación con el art. 57.1.h) de la Ley General Tributaria y con el art. 139 de esta última ley, que es una norma de carácter procedimental y por tanto susceptible de aplicación retroactiva.

En segundo lugar, y esto es lo decisivo, porque en el presente supuesto se está en presencia de una retroactividad impropia, en particular de una retroactividad de grado mínimo, porque la nueva ley se aplica a los efectos, producidos bajo su imperio, de situaciones jurídicas creadas bajo el imperio de la ley anterior; es decir, la comprobación de valores se inicia bajo la vigencia de la nueva norma si bien es cierto que el objeto de la compraventa que se valora fue transmitido y adquirido bajo la vigencia de la norma anterior; la aplicación del nuevo criterio valorativo no se considera contrario al principio de seguridad jurídica ya que el valor asignado a los bienes transmitidos podría haberse obtenido mediante la aplicación de los criterios contemplados en la redacción del art. 57 de la Ley General Tributaria anterior a su reforma por la Ley 36/2006, ya que el supuesto comprendido en el apartado h) del párrafo 1 –precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien- no deja de ser concreción y regulación específica del apartado c) del párrafo 1 –precios de mercado-.”

Pero los problemas no han terminado aquí: la aplicación de estos medios de comprobación ha sido cuestionada por muchos contribuyentes, tanto en cuanto a los casos en que podrían aplicarse como al propio mecanismo de aplicación, especialmente con referencia a las tasaciones a efectos hipotecarios, e incluso el informe del Justicia de Aragón correspondiente al año 2011 se ha hecho eco de esta cuestión. Ha de señalarse que diversas sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, como la de 21 de abril de 2010 o la posterior de 16 de diciembre de 2010 que la reproduce, habían venido a enturbiar el problema, al entender que, por un lado, y dado que los nuevos medios de comprobación habían sido introducidos por la ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, era “preciso establecer, al menos indiciariamente, algún elemento de la defraudación que la Ley 36/2006 trata de corregir”. Por otro, entendían que

“... al utilizar este medio de comprobación hay una carga adicional para la Administración (artículo 105.1 LGT) consistente en acreditar la correspondencia entre el valor que considera correcto y el que corresponde de acuerdo con la normativa del impuesto para fijar su base imponible; operación en la que ha de incluirse la justificación concreta del modo en el cual una tasación que, notoriamente, le viene impuesta al contribuyente, quien solo corre con los gastos, y que es obligatoria para éste por imposición de la entidad bancaria prestamista, viene a coincidir con el valor ajustado a la base imponible del impuesto. Y ello porque en dicha tasación ninguna intervención tiene el contribuyente quien se limita, como se dijo, al abono de su importe y a beneficiarse del préstamo concedido al efecto, con las consiguientes obligaciones derivadas del contrato y consistentes en la devolución del principal y abono de los intereses. Hay en esta operación -el préstamo con garantía hipotecaria- una finalidad que responde al interés de las partes -prestamista y prestatario- y que no puede conceptuarse como relevante a los efectos tributarios que nos ocupan pues en ella están presentes intereses ajenos a la satisfacción del tributo discutido, que ni se menciona en la escritura correspondiente.”

En definitiva, a juicio de las citadas sentencias, era necesario, en primer lugar, que existieran indicios de defraudación para poder utilizar este método; y por otra, entendían que había que comprobar que el valor fijado a efectos de tasación hipotecaria era correcto, es decir, que había que comprobar el medio de comprobación. Tal doctrina venía, de hecho, a impedir la aplicación del medio de comprobación que nos ocupa, pues si en definitiva la Administración tenía que comprobar que la tasación hipotecaria era correcta, bastaba con acudir directamente al dictamen del perito de la Administración sin necesidad de dar un rodeo inútil.

En realidad, la argumentación de las citadas sentencias no parecía muy sólida. Ciertamente, la ley 36/2006 lleva por título “de medidas para la prevención del fraude fiscal”, pero (dejando a un lado que la prevención del fraude no solo implica inspección del fraude ya producido, sino también y muy especialmente, como su propio nombre indica, medidas preventivas para que no se llegue a producir) la propia exposición de motivos se refiere a otras finalidades, como fomentar la colaboración de los contribuyentes, flexibilizar los acuerdos previos de valoración, o, específicamente, reducir la litigiosidad, objetivo al que se refiere expresamente cuando trata de la reforma de la Ley General Tributaria. Y a ello debe añadirse que la ley no regula estos nuevos medios de comprobación como subsidiarios o condicionados, sino como unos más entre el elenco puesto a disposición de la Administración por el artículo 57 LGT; que mantener la interpretación de la sentencia sería tanto como entender que la ley había recogido un precepto inútil; y que evidentemente la tasación a efectos hipotecarios había sido aceptada por el interesado, sin que pudiera entenderse que la aceptaba a los fines que le interesaban y la rechazaba cuando no era así.

La cuestión, por lo demás, ha sido solventada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 2011, recaída precisamente en el recurso de casación en interés de ley interpuesto contra la sentencia del TSJ de Galicia de 21 de abril de 2010 antes citada, en la que se señala que

“... hay que considerar erróneo el criterio que sienta la sentencia impugnada en relación con el medio que aplicó la Administración Tributaria, no siendo posible, por tanto, confirmar que si se opta por este medio la Administración venga obligada a acreditar previamente la existencia de indicios de fraude, ni a justificar que el valor a efectos de la hipoteca coincide con el valor real.

Por el contrario, hay que entender que el medio que introduce la ley 36/2006 es uno más de los que puede utilizar la Administración, en los casos en que no está excluida la comprobación de valores, todo ello sin perjuicio de la utilización de la vía de la tasación pericial contradictoria si el resultado no es compartido por el contribuyente afectado.”

3. La aplicación de coeficientes multiplicadores al valor catastral.

Como hemos visto, la modificación del artículo 57.1 de la LGT por la ley 36/2006, de 29 de noviembre, no sólo introdujo los medios de comprobación previstos en los apartados f), g) y h), sino que vino a concretar el medio previsto en el apartado b), esto es, la “estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal”, introduciendo el actual segundo párrafo:

“Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.”

La remisión a los “términos que se establezcan reglamentariamente” ha sido rellenada por 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, cuyo artículo 158.1 establece lo siguiente:

“La aplicación del medio de valoración consistente en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal a que se refiere el artículo 57.1.b de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, exigirá que la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de tiempo de validez hayan sido objeto de aprobación y publicación por la Administración tributaria que los vaya a aplicar. En el ámbito de competencias del Estado la aprobación corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda mediante orden”.

Pues bien, en el Boletín Oficial de Aragón de 4 de septiembre de 2012 se ha publicado la Orden de 23 de agosto de 2012, 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 imposables devengados o que se devenguen durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012, se establecen las reglas para la aplicación de los mismos y se publica la metodología seguida para su obtención”. En sus anexos se recogen los coeficientes por los que debe multiplicarse el valor catastral para cada uno de los ejercicios señalados y para cada municipio aragonés, con la excepción de Zaragoza, que queda al margen de este medio de comprobación.

Ha de señalarse que los coeficientes recogidos en la citada Orden tienen un significado y alcance completamente distintos al de los “valores de referencia” que venían siendo utilizados por la Administración aragonesa conforme a la Resolución de 23 de diciembre de 1999, de la Dirección General de Tributos. Este “valor de referencia” se establecía, según señalaba la propia resolución, al tiempo como un mecanismo de agilización de los expedientes y como un intento de dotar de mayor seguridad jurídica al contribuyente. Pero los efectos eran limitados, pues la declaración conforme a aquéllos no excluía la posterior comprobación de valores: simplemente, se señalaba que la declaración de un valor inferior se consideraría “de comprobación preferente” (las posteriores Instrucciones 1/2000 y 3/2000 establecían que “como norma general” se aceptaría tal valor, salvo en los casos que señalaban), y que la declaración conforme a los valores de referencia

excluía la iniciación de expediente sancionador si una eventual comprobación de valores arrojará un valor real diferente

Los coeficientes ahora aprobados tienen un significado completamente diferente: se trata de un verdadero medio de “comprobación de valor”, conforme al artículo 57.1. b) LGT, y por tanto el resultado que arroja la aplicación del correspondiente coeficiente al valor catastral es el “valor real” que deberá tenerse en cuenta para la liquidación (salvo que el valor declarado o el precio pactado fuera superior). La Orden además señala que “salvo en casos excepcionales debidamente justificados”, la comprobación de valores de los inmuebles urbanos (salvo las excepciones previstas en la propia Orden) se realizará utilizando este método.

La novedad de esta Orden hace que aun no exista, lógicamente, jurisprudencia recaída sobre la misma. Sin embargo, sí que la hay sobre cuestiones análogas, lo que puede darnos alguna luz sobre los problemas que pueden plantearse.

a) La competencia para aprobar los coeficientes.

Aunque la aprobación de estos coeficientes sobre el valor catastral como medio de comprobación de valores es novedosa en Aragón, conforme a lo expuesto, ha de señalarse que en otras Comunidades Autónomas ya se venía utilizando este mecanismo. Así, la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía aprobó la Orden de 20 de diciembre de 2005 por la que se establecían los coeficientes a aplicar al valor catastral a los efectos del artículo 57.1.b) LGT; Orden que ha sido sustituida y actualizada en los ejercicios posteriores por las Órdenes de 22 de diciembre de 2006, 20 de diciembre de 2007, 18 de diciembre 2008, 18 de diciembre de 2009 y de 15 de febrero de 2011, sucesivamente.

Ha de señalarse que este medio de comprobación comenzó a ser utilizado por la Administración andaluza antes incluso de que se hubiera modificado el artículo 57.1 de la LGT por la ley 36/2006, de 29 de noviembre, y que, vigente la primitiva redacción de su apartado b), la “estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal” había sido desarrollada por la Ley andaluza 10/2002, de 21 de diciembre, en un sentido muy parecido al que resulta de la redacción actual de la LGT y del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1065/2007: aplicación de unos coeficientes sobre el valor catastral, en función del “coeficiente de referencia al mercado establecido en la normativa reguladora del citado valor y la evolución del mercado inmobiliario desde el año de aprobación de la ponencia de valores”, debiendo publicarse los coeficientes y el método obtenido para su valoración.

Pues bien, lo primero que se cuestionó fue la propia competencia de la Comunidad Autónoma para establecer este mecanismo de determinación del valor: básicamente, se argumentaba que nos encontrábamos, no ante una norma sobre comprobación de valores, sino ante una verdadera norma de fijación de la base imponible, lo que sería en todo caso competencia del Estado en un tributo cedido. Pues bien, la jurisprudencia ha rechazado esta alegación, admitiendo la competencia autonómica incluso antes de la modificación introducida en el artículo 57.1 LGT por la ley 36/2006, de 29 de noviembre. Es expresiva en este sentido la

sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 28 de marzo de 2012, que señala lo siguiente:

“... es claro que el legislador andaluz no ha excedido su ámbito competencial, pues no regula aspectos relacionados con la determinación de la base imponible mediante la creación de un método de valoración nuevo distinto al descrito en esa norma. Por el contrario, se limita a concretar o desarrollar uno de los métodos señalados por el legislador estatal en la redacción originaria del artículo 57.1.b) LGT y dentro de los límites y bajo los parámetros de valoración marcados por aquél; concreción igualmente acorde con los parámetros luego adicionados a aquel precepto por la Ley 36/2006.”

Por lo demás, la nueva redacción del artículo 57.1.b) parece que despeja toda duda al respecto: nos encontramos ante un medio de comprobación de valores consistente en la aplicación de un coeficiente al valor catastral, y la “Administración tributaria competente” no puede ser otra que la competente para efectuar la comprobación de valores; y así lo ha confirmado el artículo 158.1 del Reglamento General de Aplicación de los Tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, cuando exige que los coeficientes y la metodología aplicada para su determinación “hayan sido objeto de aprobación y publicación por la Administración tributaria que los vaya a aplicar”

b) La aplicación a hechos imposables producidos desde 2010.

La Orden, que conforme a su disposición adicional segunda entró en vigor el día 5 de septiembre de 2012, aprueba los coeficientes a aplicar “a efectos de la liquidación de los hechos imposables de los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones devengados o que se devenguen durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012”. El primer problema que plantea es, pues, el de la posible alegación de una retroactividad contraria al ordenamiento jurídico. Sin embargo, podemos aquí traer a colación lo antes visto al tratar de los nuevos medios de comprobación introducidos por la ley 36/2006, de 29 de noviembre: no se trata de una aplicación retroactiva, sino de una aplicación inmediata a los procedimientos de comprobación de valor que se desarrollen a partir de la entrada en vigor de la norma. Así, puede traerse a colación la antes citada sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 20 de diciembre de 2010, recaída en el recurso 289/2009, conforme a la cual

“... se está en presencia de una retroactividad impropia, en particular de una retroactividad de grado mínimo, porque la nueva ley se aplica a los efectos, producidos bajo su imperio, de situaciones jurídicas creadas bajo el imperio de la ley anterior; es decir, la comprobación de valores se inicia bajo la vigencia de la nueva norma si bien es cierto que el objeto de la compraventa que se valora fue transmitido y adquirido bajo la vigencia de la norma anterior; la aplicación del nuevo criterio valorativo no se considera contrario al principio de seguridad jurídica ya que el valor asignado a los bienes transmitidos podría haberse obtenido mediante la aplicación de los criterios contemplados en la redacción del art. 57 de la Ley General Tributaria.”

Tal conclusión resulta igualmente trasladable al medio de comprobación que nos ocupa, que podrá utilizarse para comprobar los valores respecto de hechos

imponibles acaecidos antes de la aprobación de la Orden de 23 de agosto de 2012. Es más, como hemos visto, éste será el medio de comprobación de valor que habrá de utilizar la Administración para los bienes inmuebles de naturaleza urbana, excepto en el municipio de Zaragoza, “salvo casos excepcionales debidamente justificados” (artículo 3.1 de la Orden).

Ello no obstante, la propia Orden prevé que “los coeficientes no serán de aplicación a los hechos imponibles devengados con anterioridad a la entrada en vigor de esta orden respecto de los que, en las autoliquidaciones practicadas, se hubiere aplicado el valor de referencia fijado por la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma de Aragón” (artículo 3.6)

c) La impugnación de la valoración.

El resultado obtenido mediante la aplicación de estos coeficientes será, pues, el valor comprobado “a todos los efectos”; y, por tanto, será el tenido en cuenta por la Administración para la liquidación del tributo, salvo que el valor declarado o el precio o contraprestación recibida sea superior.

Ahora bien, esta comprobación puede ser impugnada en la misma forma y por los mismos medios que cualquier otra. Ciertamente, la aprobación de la Orden trata de reducir la litigiosidad que se ha desarrollado en torno a las valoraciones por el perito de la Administración y su motivación, pero ello no impide la impugnación del valor comprobado por este medio: obviamente, podrá interponerse contra esta valoración la correspondiente reclamación económico-administrativa, o impugnarse mediante la oportuna tasación pericial contradictoria.

Lo que sucede es que la discusión sobre la “motivación” de la valoración desaparece o, mejor dicho, cambia de enfoque: dejando a un lado la posibilidad de impugnar indirectamente la propia metodología aplicada por la Orden (aunque, como hemos visto, el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía ha dado por buena una metodología análoga), la discusión puede trasladarse a otros extremos, como la correcta identificación del inmueble, el error en el coeficiente aplicado o en la actualización del valor catastral, o cuestiones similares, lo que obviamente presenta un carácter mucho más objetivo, y presumiblemente, ha de suscitar menos controversia. Podemos traer aquí a colación la sentencia de 25 de noviembre 2011 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, que es buen ejemplo de lo expuesto:

“La liquidación recurrida se ajusta sin duda a la regulación expuesta al valorar el bien a partir del valor catastral actualizado a la fecha del devengo, multiplicando el mismo por el coeficiente de 3,1 previsto para el municipio de Carmona en la citada Orden de 20 de Diciembre de 2005 de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía. Pues bien, como viene diciendo esta Sala en diversas Sentencias, dada la claridad de los preceptos y de la Orden en cuestión, así como la certificación catastral, la escritura de compraventa, la liquidación y el impreso de comprobación que obran en el expediente, debe rechazarse rotundamente la denuncia de falta de motivación que se imputa a la Administración que, por tanto, ninguna indefensión ha provocado al recurrente; pues constan en dicha documentación debidamente explicitados los datos tenidos en cuenta para

realizar la valoración relativos a la referencia catastral del inmueble, su valor catastral en el año del hecho imponible, su uso principal, y más adelante la operación practicada al amparo del artículo 23.2, con el resultado que arroja y la indicación del coeficiente multiplicador utilizado con cita de la Orden que lo sustenta.

Nada ni nadie ha impedido por tanto al demandante demostrar, bien que era inadecuado a Derecho la utilización de ese medio de comprobación, bien que no era ese el valor catastral, bien que la Administración erró en la aplicación del coeficiente de referencia, bien que sufrió error en la operación de multiplicación, o incluso que se equivocó al hallar el montante a que ascendía la liquidación."

Ahora bien, ello no impide discrepar con el valor así obtenido; lo que sucede es que en tal caso la vía que ofrece el ordenamiento es la de acudir a la tasación pericial contradictoria. En efecto, como hemos visto, los Tribunales Económico-Administrativos rechazan entrar en los aspectos materiales o técnicos de las valoraciones, señalando de manera constante que "les está vedado enjuiciar este aspecto, limitándose su misión a velar por la corrección formal del procedimiento evaluatorio" (Resolución de 27 de julio de 2005, recaída en la reclamación 3700/2004, antes citada). Y, puesto que la aplicación de coeficientes al valor catastral no es sino un medio de comprobación de valores de los previstos en el artículo 57.1 LGT, no es necesario recordar que, conforme al apartado 2 de este mismo artículo,

"la tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo"

4. Algunas cuestiones procedimentales.

Sin perjuicio de que la cuestión sea objeto de un más detenido examen por las siguientes ponencias, ha de señalarse que las comprobaciones de valores y sus impugnaciones dan lugar a con frecuencia a complicaciones de índole procedimental que no dejan de plantear problemas. Dejaremos apuntados algunos de ellos.

a) La suspensión de la liquidación por reserva de la tasación pericial contradictoria.

El artículo 211-1 del Texto actualizado de las disposiciones dictadas en materia de tributos cedidos por la Comunidad Autónoma de Aragón, de forma coincidente con el artículo 135.1, de la LGT, señala que

"...el interesado podrá reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria cuando estime que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denuncie dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa, En este caso, el plazo a que se refiere el párrafo anterior se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o reclamación interpuesta.

2. *La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria o la reserva a promoverla a que se refiere el párrafo anterior determinarán la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma,*"

Frecuentemente, pues, nos encontramos con que el interesado impugna mediante una reclamación económico-administrativa la comprobación de valores por entender que no esta suficientemente motivada, pero reservándose al tiempo la posibilidad de promover tasación pericial contradictoria. Ello determina la suspensión de la liquidación, pero ha de tenerse en cuenta que el plazo para promover la tasación reservada comenzará a contarse desde la firmeza en vía administrativa de la comprobación impugnada.

Ello quiere decir que si la reclamación económico-administrativa es desestimada, la comprobación es firme en vía administrativa, lo que ha de ser tenido en cuenta si se interpone un recurso contencioso administrativo. Una muestra de esta cuestión nos la da la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 18 de julio de 2012, recaída en el recurso 526/2010:

"...acreditado que a la conclusión de la vía económico-administrativa, que conlleva la firmeza en vía administrativa de la liquidación, no se instó la pericial contradictoria, ha de concluirse que eran correctos los acuerdos por los que se levantaba la suspensión, se abría un período voluntario de pago y se practicaba la oportuna liquidación de intereses, procediendo en consecuencia la desestimación del recurso interpuesto"

Corolario de lo anterior es que si contra la desestimación de la reclamación económico-administrativa se interpone recurso contencioso administrativo, la medida cautelar de suspensión ha de acordarse en éste conforme a las reglas generales, lo que exige la prestación de caución: así, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, a la que se había solicitado la prórroga sin garantía de la suspensión existente en vía administrativa por haberse reservado la tasación pericial contradictoria, la ha rechazado en Auto de 16 de noviembre de 2011, recaído en el recurso 228/11, exigiendo caución en aplicación de las reglas del artículo 233 LGT.

b) El cómputo de la prescripción.

Es cuestión que se suscita con frecuencia la de la eficacia interruptiva de la prescripción de las comprobaciones de valores anuladas por resolución administrativa o sentencia judicial. En efecto, anulada la comprobación de valores, nada impide en principio a la Administración tributaria el reinicio de las actuaciones si no ha transcurrido el plazo de prescripción, y aquí es donde suele alegarse que la comprobación anulada no interrumpió dicho plazo: de este modo, el tiempo transcurrido desde la realización del hecho imponible haría ya imposible practicar liquidación alguna, por haber prescrito tal posibilidad.

Sin embargo, ha de señalarse que sólo las actuaciones que sean nulas de pleno derecho carecen de eficacia interruptiva de la prescripción; mientras que las actuaciones simplemente anulables y anuladas producen dicho efecto. Así lo viene reconociendo la jurisprudencia, pudiendo citarse la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 22 de enero de 2007, recaída en el recurso 65/2006:

“Estamos, por tanto, ante un supuesto de anulación y no de nulidad radical o de pleno derecho, por lo que resulta plenamente de aplicación la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo, de 19 de junio de 2004, invocada por el Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda, la cual admite la eficacia interruptiva de la prescripción de los actos que pierden eficacia por incidir, como en este caso, en causa de anulabilidad.”

En definitiva, pues, la simple anulación de una comprobación de valores no implica que las actuaciones practicadas no hayan tenido eficacia interruptiva de la prescripción, y por tanto no impide en principio que se vuelva a practicar de nuevo. Ello nos lleva al problema siguiente.

c) la repetición de la valoración.

Anulada, pues, una comprobación de valores por falta de motivación u otras cuestiones de carácter formal, lo normal será que la Administración realice una nueva. Ahora bien, ello conduce a la posibilidad de reiteradas anulaciones con sucesivas comprobaciones, produciendo una cadena de recursos y prolongando las actuaciones durante años sin que llegue a producirse nunca la prescripción. En esta situación se ha planteado si existe algún tipo de limitación para que la Administración tributaria pueda realizar segundas o ulteriores valoraciones.

En principio la Administración podrá practicar una nueva comprobación en tanto no haya transcurrido el plazo de prescripción, plazo que además habrá sido interrumpido por las actuaciones anteriores anuladas. Pero la jurisprudencia ha señalado que, en casos que cabe calificar de “contumacia” o de persistencia en el mismo error, decae el derecho de la Administración a practicar una ulterior comprobación. Es expresiva en este sentido la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2011, recaída en el recurso de casación 466/09, que recoge y sintetiza la doctrina al respecto:

“...no hay precepto legal o reglamentario, principio jurídico ni doctrina jurisprudencial alguna que impida automáticamente y con carácter general a la Administración ejercer la potestad que le ha atribuido el legislador una vez que, inicialmente actuada, su resultado es anulado por ser disconforme a derecho; ni el principio constitucional de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución Española, ni el deber de eficacia en su actuar que le exige el artículo 103.1 de la Carta Magna, pueden ser entendidos en esos términos. Tampoco se puede aseverar categóricamente que, si la Administración tributaria yerra más de una vez en la realización de sus actuaciones de liquidación, pierde automáticamente la posibilidad de enmendar su error. La respuesta habrá de suministrarse a la luz de las circunstancias concurrentes en cada caso, ya que la anulación de un acto administrativo no conlleva automáticamente el decaimiento y la extinción de la potestad administrativa plasmada en el mismo, de modo que la Administración tributaria no pudiera volver a actuar, aun cuando tal potestad no haya prescrito; aun más, no le es exigible otro comportamiento en defensa del interés público y de los derechos de la Hacienda.

Lo único jurídicamente intolerable es la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la reincidencia en idéntico yerro una y otra vez. Una tesitura así atentaría contra su deber constitucional de eficacia, desconociendo de paso el principio constitucional de seguridad jurídica e incurriendo en un indudable abuso de

derecho. En ese escenario debe situarse nuestra jurisprudencia sobre las comprobaciones de valores inmotivadas, que hemos resumido en la sentencia de 24 de mayo de 2010 (casación en interés de ley 35/09, FJ 6º), como a continuación se sintetiza. Declaramos, en la sentencia de 29 de diciembre de 1998 (casación 4678/93, FJ 3º), que la anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración a retrotraer las actuaciones y volver a actuar dentro del plazo de prescripción, pero ahora respetando las formas y las garantías de los interesados, pues, como ya hemos apuntado, no otro comportamiento le es exigible en defensa del interés público y de los derechos de la Hacienda. Matizamos esa doctrina en la sentencia de 7 de octubre de 2000 (casación 3090/94, FJ 2º), agregando a lo anterior que el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o mediando insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores no tiene carácter ilimitado, pues está sometido, en primer lugar, al plazo de prescripción, es decir, puede volver a practicarse siempre que no haya expirado el mismo produciendo los efectos inherentes a esa institución jurídica y, en segundo término, a la santidad de la cosa juzgada, de modo que, si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida -entonces sí- del derecho a comprobar los valores y en ambos casos (prescripción o reincidencia) la Administración había de pasar por la valoración formulada en su día por el contribuyente.

(...)

En definitiva, si no existe una actitud contumaz de la Administración tributaria, si no se obstina en el mismo error, si no reincide en idéntico defecto una y otra vez, ninguna tacha cabe oponer a que, anulado el acto viciado, la Administración retrotraiga las actuaciones para volver a liquidar”.

IV.- LAS VALORACIONES EXPROPIATORIAS.

Como ya hemos señalado, la valoración de bienes inmuebles por la Administración aragonesa a los efectos expropiatorios ha de realizarse conforme a los criterios establecidos actualmente en Texto refundido de la Ley del Suelo, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio.

Una cuestión previa ha de ponerse de manifiesto: el artículo 213 de la Ley 3/2009, de 17 de junio, de Urbanismo de Aragón, ha venido a establecer el Jurado Aragonés de Expropiación, al que le “corresponde la competencia para la fijación del justo precio en las expropiaciones en las que la Administración expropiante sea la de la Comunidad Autónoma o cualquiera de las entidades locales de Aragón”. Ahora bien, conforme a la disposición adicional novena de la propia ley, el Jurado Aragonés de Expropiación ejercerá sus funciones “respecto de los procedimientos expropiatorios de su competencia que se inicien con posterioridad a su constitución”, que a día de hoy no se ha producido. Por tanto, la competencia para determinar el justiprecio en caso de discrepancia entre el expropiado y la Administración aragonesa expropiante continúa correspondiendo al Jurado Provincial de Expropiación Forzosa, órgano de la Administración del Estado.

Ahora bien, es obvio que con independencia de ello, cuando la Administración aragonesa expropie algún bien, habrá de formular su hoja de aprecio conforme a los criterios establecidos en el citado Texto refundido de la Ley del Suelo, lo que nos autoriza a examinar aquí la cuestión.

Como sabemos, la Ley 8/2007, de 28 de mayo, de Suelo, y su actual Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, han venido a establecer dos “situaciones básicas del suelo” (artículo 12): suelo rural o suelo urbanizado, alterando así el esquema de la ley 6/1998, de 13 de abril, de régimen del y valoraciones que diferenciaba entresuelo urbano, urbanizable y no urbanizable. Ahora las dos únicas situaciones a contemplar son las de suelo ya urbanizado, esto es, el que ya está integrado de forma efectiva y legal en la red de dotaciones y servicios propios de los núcleos de población, y suelo rural, que es todo el resto, incluido el que tradicionalmente viene denominándose “urbanizable” hasta que no se acabe la urbanización, momento en el que lógicamente pasará a ser urbanizado.

No vamos ahora a entrar en el examen detenido de los criterios de valoración (básicamente, capitalización de rendimientos para el suelo rural y método residual para el suelo urbanizado), pues no debemos sobrepasar los límites de mi capacidad y de su paciencia, sino que vamos también a centrarnos en las cuestiones que han suscitado más polémica y opiniones encontradas. Una de ellas ha sido la de las expropiaciones para los denominados “Proyectos Supramunicipales”, hoy denominados “Proyectos de Interés General de Aragón”; y otra, de alcance general, dada la profunda alteración introducida por la propia normativa, la de determinar si la valoración debía regirse por la nueva o la vieja ley del suelo.

1. Los Proyectos supramunicipales.

La ley 5/1999, de 25 de marzo, Urbanística de Aragón, vino a regular la figura de los denominados Proyectos Supramunicipales, mediante los cuales era posible autorizar la urbanización de suelo no urbanizable genérico o de suelo urbanizable no delimitado para actividades industriales o de servicios de especial importancia, grandes equipamientos colectivos o edificación de viviendas de promoción pública (artículo 76). Se trataba de un instrumento en manos de la Administración autonómica que le permitía acometer estas actuaciones, supramunicipales por el interés subyacente, no por su ámbito territorial, de tal manera que sus determinaciones prevalecían sobre los instrumentos de planeamiento municipales. De todos son conocidas actuaciones que se han acometido utilizando esta figura, como la Plataforma Logística de Zaragoza (PLAZA), La Ciudad del Motor de Alcañiz o la Plataforma Logística de Fraga. La aprobación del Proyecto Supramunicipal podía incorporar la declaración de utilidad pública o el interés social de las expropiaciones que fueran necesarias, llevando implícita la necesidad de ocupación conforme a la legislación de expropiación forzosa. Pues bien, las expropiaciones realizadas para estos proyectos han planteado importantes problemas de valoración bajo la vigencia de la ley 6/1998, de 13 de abril, de régimen del suelo y valoraciones.

a) ¿Urbanizable o no urbanizable?

Estas actuaciones han afectado a grandes superficies de terreno que, en términos generales, estaban clasificados en los correspondientes planes municipales como suelo no urbanizable. Se trata de terrenos normalmente a las afueras o incluso alejados del casco urbano de los correspondientes municipios, cuyo valor, como suelos no urbanizables, no era muy alto. El problema es que, aprobado el Proyecto Supramunicipal, el propietario afectado alegaba que el terreno ya no era suelo no urbanizable, sino urbanizable, y debía ser valorado como tal: recordemos que en el sistema de la ley 6/1998, el suelo urbanizable delimitado debía valorarse conforme a su valor urbanístico, calculado por el método residual dinámico.

Así pues, los propietarios alegaban que el Proyecto Supramunicipal tenía por finalidad, precisamente, la de autorizar la urbanización de los terrenos, de donde debía extraerse que estos habían pasado a ser urbanizables por la aprobación del Proyecto. Por el contrario, la Administración sostenía que en el régimen de la ley 5/1999, de 25 de marzo, Urbanística de Aragón, solo el Plan General Municipal podía clasificar el suelo, y que el Proyecto Supramunicipal no alteraba la clasificación, sino que habilitaba para realizar operaciones de urbanización precisamente en suelo no urbanizable (o urbanizable no delimitado); únicamente cuando las obras de urbanización se hubieran realizado, el suelo adquiriría la condición de urbano. A ello se añadía el argumento de que entender lo contrario conduciría al absurdo de trasladar al expropiado y valorarle unas plusvalías que nacían precisamente de las obras de urbanización costeadas con cargo al erario público.

b) La respuesta jurisprudencial.

Ha de señalarse que la respuesta de los Tribunales fue en un principio vacilante. Así, encontramos sentencias de la Sección Segunda del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, como las de 11 de noviembre de 2009 o 17 de febrero de 2010, conforme a las cuales

“...mediante la aprobación del Proyecto Supramunicipal, podrá autorizarse la urbanización de suelos urbanizables no delimitado y de suelo no urbanizable genérico, mas dicha autorización no es, porque así no se establece, un cambio en la calificación del suelo, sino que en éste, que sigue siendo, en este caso no urbanizable genérico, en contra de la previsión del Plan General podrán ejecutarse obras de urbanización. La consecuencia es que, en contra de lo que sostiene la recurrente, las pretendidas plusvalías que según la misma habían de tenerse en cuenta en la valoración no nacen de la aprobación del proyecto supramunicipal, que no altera su calificación urbanística, sino de la efectiva ejecución de las obras de urbanización correspondiente”

En definitiva: la aprobación del Proyecto Supramunicipal no altera la clasificación del suelo, ni las plusvalías nacen de su aprobación, sino de la realización por la Administración de las obras de urbanización, por lo que los terrenos deben valorarse como no urbanizables. Sin embargo, en otras sentencias, como las de 8 de mayo de 2009 o 7 de febrero de 2011, la Sección Tercera mantiene la tesis contraria, señalando en la primera citada que

Ciertamente, La ley Urbanística de Aragón no establece con rotundidad que el Proyecto Supramunicipal sea apto para clasificar suelos, como si del Plan General se tratara. Pero no parece dudoso que al aprobarse el Proyecto de que aquí se trata (por mas que el apartado 1.8 de las Normas Urbanísticas diga que los terrenos adquirirán la condición de solares con la ejecución de las obras) se está cambiando la clasificación del suelo (y a esto no se opone el dato de que posteriormente, el PGOU tenga que adaptarse a esas previsiones). Realmente, ello es lo que posibilita la expropiación, tal como ha declarado el TS en sentencias como la de 30 de marzo de 2007. En la STS de 7 de junio de 2006 citada por la actora, se expresa (con doctrina que resulta perfectamente aplicable al supuesto que aquí nos ocupa) que en el caso no se toman en cuenta las plusvalías sino la clasificación del suelo en el momento del justiprecio, y que el Plan o Proyecto tienen como requisito indispensable para que pueda hablarse de necesidad de ocupación que los terrenos a expropiar sean aptos para el fin a que se pretenden destinar en función de su clasificación urbanística”

Esta situación provocó la interposición de un recurso de casación para la unificación de doctrina que ha sido resuelto por el Tribunal Supremo mediante sentencia de 18 de abril de 2012, la cual ha concluido que

“...la premisa de la que parte la Sentencia recurrida, esto es, que la mera aprobación del Proyecto Supramunicipal cambia la clasificación inicial del suelo no urbanizable genérico, no puede ser aceptada en los términos citados, y ello deriva de la propia naturaleza de los Proyectos Supramunicipales, que no pueden sustituir al Plan General como instrumento de ordenación, por lo que no pueden clasificar suelo.”

Y esta doctrina ha sido ratificada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 18 de julio de 2012, conforme a la cual

“...el solo hecho de la aprobación de un Proyecto Supramunicipal no determina por si un cambio en la clasificación del suelo. Esta clasificación del suelo, según lo dispuesto en la propia normativa urbanística a la que se remite la sentencia, es una cuestión que debe ser ordenada por el Plan General de Ordenación del Municipio. El hecho de que mediante un Proyecto Supramunicipal se autorice la ejecución de obras de urbanización en suelo no urbanizable genérico o urbanizable no delimitado no lo convierte directamente en suelo urbanizable delimitado o urbano.”

Así pues, el Tribunal Supremo ha acabado entendiendo que los Proyectos Supramunicipales no alteraban la clasificación del suelo: las cifras manejadas en esta última sentencia dan buena cuenta de la diferencia de valorar 13 hectáreas de rabioso seco aragonés como suelo no urbanizable, lo que arrojaba la cantidad de 67.194,32 €, o como suelo urbanizable, lo que suponía un montante de 2.807.427,73 €.

c) La variable legislación.

Sucede con frecuencia hoy, sin embargo, que cuando la jurisprudencia ha decantado su criterio sobre la interpretación de la norma, ésta ya ha cambiado: en el caso que nos ocupa, el cambio es por partida doble, y ello quizá hace que no se altere en definitiva el estado de la cuestión.

En efecto, ya hemos visto que la Administración aragonesa ha sostenido con ahínco que el Proyecto Supramunicipal no alteraba la clasificación del suelo, y

que en el esquema estructural del ordenamiento urbanístico aragonés, solo el Plan General de Ordenación Urbana municipal era el que podía clasificar suelo. Pues bien, acontece que ahora que el Tribunal Supremo así lo ha confirmado, la nueva Ley 3/2009, de 17 de junio, de Urbanismo de Aragón ha venido a oscurecer esta conclusión: los “Proyectos Supramunicipales” han sido sustituidos por los “Planes y Proyectos de Interés General”, cuyo objeto aparece previsto en términos semejantes a los de aquéllos en el artículo 88; y sucede que el artículo 89.3 dispone lo siguiente:

“Los planes y proyectos de interés general de Aragón que alteren la clasificación o calificación del suelo previamente establecida se someterán al régimen establecido en esta Ley.”

El precepto resulta un tanto inútil, pues no se sabe a que otro régimen se iban a someter: si se suprimiera la mención, la conclusión sería la misma. Pero lo que resulta llamativo es que parece desprenderse de esta norma que, junto a “Planes o Proyectos de Interés General” que no alteran la clasificación del suelo, puede haber otros que sí lo hagan. Y si ello es así, resucita la polémica que ya parecía zanjada.

Sin embargo, y con independencia de las consecuencias que ello pueda tener desde el punto de vista del Derecho Urbanístico aragonés y la estructura de los instrumentos urbanísticos, no parece que vaya a afectar a la cuestión que aquí nos ocupa, esto es, la de la valoración de los terrenos que se expropian para la ejecución de los “Planes o Proyectos de Interés General”. Y es que, como ya hemos señalado, también se han modificado en el ínterin las normas de valoración a efectos expropiatorios, de tal forma que, en el esquema del vigente Texto Refundido de la Ley del Suelo, el suelo solo puede ser urbano o rural: por tanto, hasta que no se concluya la urbanización, la aprobación del Plan o Proyecto de Interés General no alterará en ningún caso la situación básica de suelo rural a efectos de su valoración.

Por lo demás, esta alteración de la legislación de valoraciones de suelo a efectos expropiatorios nos coloca ante una cuestión que ha generado gran conflictividad: dada la profunda alteración del esquema, a nadie extrañará que el primer problema sea el de la legislación a aplicar; o, más específicamente, a partir de cuándo han de aplicarse los nuevos criterios de valoración que han sustituido a los previstos en la ley 6/1998, de 13 de abril.

2. La Disposición transitoria tercera,¹ de la ley del suelo.

El problema deriva de la Disposición transitoria tercera,¹ de la ley 8/2007, de 28 de mayo, hoy reproducida en el texto refundido de la ley aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, como no podía ser de otra manera, sin más alteración que la de advertir que el momento temporal a tener en cuenta es el de la entrada en vigor de la ley 8/2007, no el del texto refundido:

“Las reglas de valoración contenidas en esta Ley serán aplicables en todos los expedientes incluidos en su ámbito material de aplicación que se inicien a partir de la entrada en vigor de la Ley 8/2007, de 28 de mayo, de Suelo”

Nadie negará que legislar es una tarea difícil, sin duda mucho más que criticar sus resultados. Pero tampoco resulta infrecuente la impresión de que se acomete a veces con una cierta ligereza, aun más llamativa por la importancia de la función. Y parece que últimamente la redacción de los preceptos rara vez aúna elegancia y precisión, dando como resultado dificultades interpretativas que no parecen imprevisibles para un redactor cuidadoso. Un ejemplo de estas dificultades lo constituye la disposición transitoria tercera de la Ley del Suelo: como toda disposición transitoria, tiene por objeto regular los problemas de derecho intertemporal, derivados de la sucesión de normas en el tiempo, y por tanto parece que ha de estar específicamente pensada y diseñada para resolver estos problemas. Precisamente por ello, resulta especialmente llamativo que no los resuelva.

a) La legislación descuidada.

Ciertamente, en un primer examen la disposición parece clara y precisa: las nuevas reglas de valoración sólo serán de aplicación a los expedientes iniciados a partir del 1 de julio de 2007. Pero basta un momento de reflexión y un conocimiento elemental de la legislación sobre expropiación forzosa para comprobar que la claridad se ha esfumado. ¿Qué significa el “inicio del expediente”? O, para ser más precisos, ¿a qué expediente nos estamos refiriendo? Pues es claro que la expresión, aisladamente considerada, puede entenderse referida tanto al “expediente expropiatorio” como al “expediente de justiprecio”, y optar por una o por otra interpretación lleva a escenarios muy diferentes.

En efecto, es sabido que el proceso expropiatorio se desarrolla en cuatro fases o momentos, que sintéticamente enumerados son la declaración de utilidad pública, la necesidad de ocupación, la determinación del justiprecio y el pago y toma de posesión. Y el artículo 21.1 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, de Expropiación Forzosa (en adelante, LEF), señala con toda claridad que

“el acuerdo de necesidad de ocupación inicia el expediente expropiatorio”.

Y, ciertamente, cabe que Administración y expropiado lleguen a un mutuo acuerdo para la adquisición del bien que es de necesaria ocupación, en cuyo caso “se dará por concluido el expediente iniciado” (artículo 24 LEF). Ahora bien, a falta de este acuerdo será necesario que el Jurado Provincial de Expropiación fije el justiprecio del bien, aplicando para ello las reglas legales de valoración. A tal efecto, el artículo 26 LEF dispone lo siguiente:

“1. La fijación del justo precio se tramitará como pieza separada, encabezada por la exacta descripción del bien concreto que haya de expropiarse.

2. A tal fin se abrirá un expediente individual a cada uno de los propietarios de bienes expropiables. El expediente será único en los casos en que el objeto de la expropiación pertenezca en comunidad a varias personas, o cuando varios bienes constituyan una unidad económica”.

Así pues, existe un expediente expropiatorio “general”, que se inicia con el acuerdo de necesidad de ocupación, y un expediente individual de justiprecio que se sigue con cada uno de los propietarios afectados. Y a nadie se le escapa que entre el inicio de uno y otro puede transcurrir mucho tiempo.

De hecho, en la ejecución de casi todas las obras públicas, la necesidad de ocupación viene implícita en la aprobación del proyecto: así lo establece, por ejemplo, el artículo 8.1 de la Ley 25/1988, de 29 de julio, de carreteras; o el artículo 29.1 de la Ley 8/1998, de 17, de diciembre, de carreteras de Aragón; artículo 130 del Texto Refundido de la Ley de Aguas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio; artículo 6 de la Ley 39/2003, de 17 de noviembre, del sector ferroviario; etc. Así pues, la aprobación de los proyectos de construcción de las infraestructuras lleva aparejada la declaración de necesidad de ocupación a los efectos expropiatorios de los bienes necesarios para su ejecución, y esta aprobación puede preceder en mucho tiempo a su ejecución real.

Pero donde más claramente puede darse esta diferencia temporal es, precisamente, en los planes urbanísticos: la aprobación de estos conlleva “la declaración de utilidad pública y la necesidad de ocupación de los bienes y derechos correspondientes, cuando dichos instrumentos habiliten para su ejecución” según señala el artículo 29 del propio TRLS; igualmente, la ley 3/2009, de 17 de junio, de urbanismo de Aragón, en su artículo 74, y bajo la rúbrica precisamente de “legitimación de expropiaciones”, dispone que

“la aprobación de los planes implicará la declaración de utilidad pública de las obras y la necesidad de ocupación de los terrenos y edificios correspondientes, a los fines de expropiación o imposición de servidumbres”

Así pues, dado que la necesidad de ocupación (implícita, como hemos visto, en la aprobación de planes de urbanismo o proyectos de infraestructuras) determina el inicio del “expediente expropiatorio”, mientras que el “expediente de justiprecio” se inicia con el requerimiento al propietario para que presente la hoja de aprecio de sus bienes, es evidente la gran diferencia que supone interpretar la disposición transitoria tercera TRLS en uno u otro sentido.

Más claramente: si entendemos que los nuevos criterios de valoración sólo serán aplicables a los “expedientes expropiatorios” iniciados a partir del 1 de julio de 2007, poca aplicabilidad van a tener de momento. No van a ser aplicables a las expropiaciones derivadas de los planes urbanísticos aprobados antes de dicha fecha, o de las obras públicas cuyos proyectos fueron aprobados con anterioridad. Y claro, nuevos proyectos de infraestructuras no es que se estén aprobando muchos en la actual coyuntura económica. Por el contrario, si se entiende que los nuevos criterios de valoración habrán de aplicarse a los expedientes de justiprecio que se inicien tras la entrada en vigor de la Ley del Suelo, el panorama cambia sustancialmente. No deja de resultar sorprendente que el legislador, al querer específicamente regular el momento a partir del cual se van a aplicar los nuevos criterios, lo haya hecho de una manera tan descuidada e irreflexiva.

Parece lógico entender que, puesto que la Ley del Suelo viene precisamente a establecer un nuevo régimen de valoraciones, ha de aplicarse a los expedientes de justiprecio que se inicien tras su entrada en vigor: la ley no pretende una nueva regulación de la institución de la expropiación forzosa, sino fijar los criterios de valoración; consiguientemente, parece que los “expedientes” a los que se refiere son los de valoración de los bienes. Así lo viene entendiendo el Jurado Provincial de Expropiación de Zaragoza, y como veremos, tal la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón. Pero claro, no todo el mundo lo iba entender igual.

b)...y la jurisprudencia mecanizada.

De hecho, encontramos numerosas sentencias de Salas de lo Contencioso-Administrativo de diversos Tribunales Superiores de Justicia que entienden que la legislación aplicable es la vigente en el momento de inicio del expediente expropiatorio.

Así, puede citarse la sentencia núm. 5/2010, de 18 enero, del Tribunal Superior de Justicia de País Vasco (JUR\2010\149715); o la sentencia núm. 76/2010, de 23 abril, del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Canarias, Sala de las Palmas (JUR\2011\10954); o la sentencia núm. 316/2011, de 22 febrero, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (JUR\2011\170327); o la sentencia núm. 191/2011, de 8 abril, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Burgos) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (JUR\2011\186441).

Esta última puede ser es una buena muestra de todas ellas y de lo que en ellas se expresa (que, ya podemos adelantar, no es mucho). La sentencia ha venido a entender que el “expediente” a que se refiere la disposición transitoria tercera TRLS es el “expediente expropiatorio”, lo que implica que los nuevos criterios de valoración sólo serán de aplicación cuando el acuerdo de necesidad de ocupación sea posterior al 1 de julio de 2007. Veamos lo que nos dice:

“Y en el caso de autos teniendo en cuenta: primero, que según el art. 21.1 de la LEF el acuerdo de necesidad de ocupación inicia el expediente de expropiación; y segundo, que ese acuerdo de necesidad de ocupación tuvo lugar en el presente caso el día 28 de febrero de 2.007, por ser este el día en que se dictó la resolución por la Dirección General de Carreteras que aprobó el proyecto de construcción de la obra pública de autos que lleva implícita la declaración de utilidad pública y la necesidad de urgente ocupación de los bienes afectados de expropiación por dicha obra según el art. 8 de la Ley 25/1988, de Carreteras, es por lo que la Sala considera que la normativa aplicable viene integrada, no por la citada Ley 8/2007, de Suelo que entró en vigor el día 1.7.2007 ni por el R.D. Legislativo 2/2008, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Suelo, que entró en vigor el día 27 de junio de 2.008, sino por la Ley 6/1998 sobre Régimen del Suelo y Valoraciones, y ello por aplicación de la D.T. Tercera, apartado 1, tanto de aquella Ley como de mencionado Texto Refundido (que dispone literalmente que: “Las reglas de valoración contenidas en esta Ley serán aplicables en todos los expedientes incluidos en su ámbito material de aplicación que se inicien a partir de su entrada en vigor”), toda vez que el expediente expropiatorio de autos incluido en su ámbito material de aplicación

se inició (y ha de entenderse que se refiere al expediente expropiatorio y no al expediente individualizado de justiprecio, según resulta de las STS 25.5.2004 (RJ 2004, 5591) y STS 23.2.2005 (RJ 2005, 4972), por lo ya dicho el día 28 de febrero de 2.007, es decir con anterioridad al día 1 de julio de 2.007, en que entró en vigor la Ley 8/2007, de 28 de mayo de Suelo (según su D.F. Cuarta), derogada por el citado Texto Refundido, al trasladarse su contenido al R.D. Legislativo 2/2008. Por tanto, en contra de lo mantenido por el Jurado en el acuerdo recurrido, en el presente caso la normativa aplicable a la valoración de autos viene integrada por la Ley 6/1998 y no por la Ley 8/2007 ni por el TRLS 2/2008.”

La sentencia no es que sea muy expresiva en su razonamiento, que se reduce a citar unas sentencias del Tribunal Supremo: “ha de entenderse que se refiere al expediente expropiatorio y no al expediente individualizado de justiprecio, según resulta de las STS 25.5.2004 y STS 23.2.2005”. Una primera inquietud nos asalta cuando nos damos cuenta que las dos sentencias citadas son anteriores a la ley 8/2007, de 28 de mayo, del suelo. ¿Qué puede decir una sentencia del año 2004 sobre una disposición transitoria que no se aprobó hasta el año 2007? Habrá que verlo.

Y sucede que el examen de estas sentencias no nos aclara gran cosa, pues simplemente nos remiten a otras anteriores. Así, la de 23 de febrero de 2005 señala lo siguiente:

“de forma previa, ha de precisarse que, como ha señalado reiterada jurisprudencia, valgan por todas la Sentencia de 20 de enero de 2003 (Rec. Casación 8383), la fecha relevante a efectos de determinar la legislación aplicable a efectos expropiatorio es la de la Aprobación de la necesidad de ocupación y de la relación de los bienes expropiados, es decir, la legislación urbanística aplicable, viene concretada a la fecha del Acuerdo de la necesidad de ocupación de las fincas que determina la iniciación del expediente expropiatorio”

Y la de 25 de mayo de 2004 nos dice que:

“La fecha de incoación del expediente expropiatorio es la que determina según ha venido a declarar reiteradamente esta Sala y Sección del Tribunal Supremo en sus sentencias de diez y veintinueve de mayo, veintinueve de septiembre, dieciocho de octubre, veintidós de noviembre y catorce de diciembre de mil novecientos noventa y nueve y diez de marzo de dos mil tres, la aplicación del sistema de valoración contenida en la Ley 8/1990, de 25 de julio, sobre Reforma del Régimen Urbanístico y Valoraciones del Suelo.”

Parece, pues, que tendremos que retroceder todavía más en el tiempo, para ver si estas sentencias del Tribunal Supremo contienen alguna doctrina general que arroja luz sobre la interpretación que debe darse a una disposición transitoria incluida en una ley del año 2007. Y si retrocedemos, acabamos llegando a la sentencia de 10 de mayo de 1999, que es la que inicia esta serie.

Lo mismo sucede, con diferentes pasos intermedios, en las otras sentencias antes citadas. Así, por ejemplo, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 18 de enero de 2010 se remite a una sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2006 (RJ\2007\97). Y si acudimos a esta, nos encontramos con que en ella el Tribunal Supremo manifiesta que

“como ha dicho hasta la saciedad esta Sala, por todas Sentencia de 22 de marzo de 2006, el justiprecio ha de determinarse con referencia a la legislación vigente en la fecha en que se inicia el expediente expropiatorio”

Lo que nos remite, en este juego de espejos, a esta nueva sentencia de 22 de marzo de 2006 (RJ\2006\4836). Sentencia que señala que

“Así lo tenemos declarado en reiterada doctrina de esta Sala, como pone de manifiesto la sentencia de 21 de junio de 2005, iniciada a partir de nuestra sentencia de 10 de mayo de 1999 y contenida entre otras en las de 19 de junio y 27 de noviembre de 2001”

Así pues, es el propio Tribunal Supremo el que nos remite expresamente a la sentencia de 10 de mayo de 1999 como inicio de esta doctrina, sentencia que también era la más antigua entre las citadas cuando el camino lo habíamos iniciado desde Burgos. Veamos pues qué nos dice esta sentencia (RJ\1999\7276):

“Si acudimos a las disposiciones transitorias de la Ley 8/1990, de 25 de julio, hay en la primera, número tercero, una regla para determinar el aprovechamiento aplicable según la fase procedimental que se hubiese alcanzado, atendidos los diferentes sistemas de actuación, y así en el de expropiación se señala como momento decisivo la aprobación de la relación de propietarios y descripción de bienes, o sea el de la iniciación del expediente expropiatorio, de manera que si éste no se hubiese iniciado sería aplicable el nuevo régimen pero si ya se hubiera incoado el expediente expropiatorio con el acuerdo de necesidad de ocupación resultaría aplicable el anterior.

Esta norma transitoria debe, ciertamente, considerarse inconstitucional y nula según Sentencia del Tribunal Constitucional 61/1997, de 20 de marzo (RTC 1997\61), al haber ésta declarado inconstitucional y nula la Disposición Transitoria Primera, apartado cuarto, del Texto Refundido de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1992, de 26 de junio, que reproduce la anterior, pero su contenido nos permite conocer el alcance retroactivo que el legislador otorgaba a la Ley 8/1990, sobre Valoraciones del Suelo, en relación con las actuaciones expropiatorias, señalando al efecto, como momento para la aplicabilidad de uno u otro sistema, la aprobación de la relación de propietarios y descripción de bienes, es decir el momento de iniciación del expediente expropiatorio y no el de incoación de la pieza separada de justiprecio”.

Así pues, toda la jurisprudencia del Tribunal Supremo está, simplemente, interpretando la disposición transitoria de la Ley del Suelo de 25 de julio de 1990 (y su Texto Refundido de 26 de junio de 1992). Es en este contexto, e interpretando el cambio legislativo que se produce en ese momento y la normativa entonces vigente, cuando se genera esta doctrina, según la cual el momento de iniciación del expediente expropiatorio es el determinante de la legislación que debe regir la valoración de los bienes. Y todas las sentencias del Tribunal Supremo que son citadas (de manera un tanto mecánica) por los Tribunales Superiores de Justicia se están refiriendo al problema de si la legislación aplicable es la ley de 1990, o la legislación anterior.

Ahora bien, ¿puede aplicarse esta doctrina al supuesto que nos ocupa? ¿Nos encontramos ante una regla general, deducible de la estructura de nuestro ordenamiento jurídico y aplicable siempre a todo cambio de las reglas de valoración?

¿O es una regla que soluciona un concreto problema de Derecho intertemporal, y que no es trasladable acríticamente para interpretar otra regulación diferente? Bueno, volvamos de nuevo la vista al Tribunal Supremo, por ver cuál ha sido la solución en otros casos; y es que no parece necesario recordar que entre la ley del suelo de 1990 y la ley de 2007 se encuentra la Ley 6/1998, de régimen del suelo y valoraciones.

c) Más legislación (con alguna sorpresa) y jurisprudencia (tardía).

En efecto, antes de dar por hecho que la doctrina señalada, conforme a la cual el inicio del expediente expropiatorio determina y fija la legislación aplicable a la valoración, debe ser considerada una regla de aplicación general, extrapolable más allá del cambio legislativo en el que se gestó, parece que resultaría prudente examinar otros cambios legislativos, y concretamente el representado por la Ley 6/1998, de régimen del suelo y valoraciones. Merece la pena destacar que su disposición transitoria quinta señalaba lo siguiente:

“En los expedientes expropiatorios, serán aplicables las disposiciones sobre valoración contenidas en esta Ley, siempre que no se haya alcanzado la fijación definitiva del justiprecio en vía administrativa”.

A título de curiosidad –aunque también de muestra de ese descuido en la legislación– ha de señalarse que ésta era la redacción inicial de la disposición transitoria quinta, que cualquiera puede consultar en el BOE nº 89, de 14 de abril de 1998. No deja de sorprender, pues, que el artículo 1.6 de la ley 10/2003, de 20 de mayo, de medidas urgentes de liberalización en el sector inmobiliario y transportes, dispusiera expresamente su modificación con la siguiente redacción:

“En los expedientes expropiatorios, serán aplicables las disposiciones sobre valoración contenidas en esta Ley, siempre que no se haya alcanzado la fijación definitiva del justiprecio en vía administrativa”.

No, no han leído ustedes mal, ni esto es una errata, como puede comprobarse en el BOE nº 121, de 21 de mayo de 2003: simplemente, la nueva redacción resultaba ser idéntica a la vieja.

Pero aquí lo que nos interesa es lo que establece: puede observarse que conforme a esta norma transitoria, la legislación aplicable a las valoraciones es la contenida en la nueva ley, aunque ya se hubiera iniciado el expediente expropiatorio con anterioridad a su entrada en vigor; e incluso va más allá, pues incluso en los casos en que se hubiera iniciado el expediente de justiprecio, la nueva ley era aplicable siempre que no hubiera concluido con la “fijación definitiva del justiprecio en vía administrativa”. Así pues, frente a la norma intertemporal que el Tribunal Supremo aplicaba en el caso de la Ley del suelo de 1990, según la cual ésta no era aplicable a los expedientes expropiatorios ya iniciados, la ley de 1998 optaba por un criterio diametralmente opuesto, de tal modo que la nueva ley era aplicable con tal de que el expediente de justiprecio no hubiera concluido. Y así lo ha confirmado el Tribunal Supremo: puede citarse la sentencia de 7 noviembre 2007 (RJ\2007\8391) o la sentencia de 8 julio 2011 (RJ\2011\6347), que señala lo siguiente:

“A la fecha del inicio del expediente expropiatorio no estaba aprobada la Ley 6/1998, pero es de advertir, en primer lugar, que la disposición transitoria quinta prevé, sin excepción, la aplicación de las disposiciones sobre valoración contenidas en la Ley a los expedientes expropiatorios siempre que no se haya alcanzado la fijación del justiprecio en vía administrativa, supuesto que concurre en el caso enjuiciado, y, en segundo lugar, que el artículo 24 se ubica en el Título III, bajo el epígrafe “Valoraciones””.

Como puede verse, esta sentencia del Tribunal Supremo dice algo completamente distinto a las otras sentencias, también del Tribunal Supremo, que citaban los distintos Tribunales Superiores de Justicia; sencillamente porque la norma que estaban aplicando era distinta.

En definitiva, el Tribunal Supremo no ha dicho que la ley aplicable a las valoraciones sea la vigente en el momento de inicio del expediente expropiatorio; lo que ha dicho es que a los expedientes expropiatorios iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley 8/1990 se les aplicaba la legislación anterior, que es algo muy distinto. Y, de hecho, el mismo Tribunal Supremo se ha cuidado de señalar que los criterios de valoración de la Ley 6/1998 eran de aplicación a expedientes (de expropiación e incluso de justiprecio) iniciados antes de su entrada en vigor, siempre que el justiprecio no se hubiera fijado definitivamente en vía administrativa. La simple cita, pues, de unas sentencias del Tribunal Supremo, reproducidas acríticamente y realizada sin considerar la legislación que estaban aplicando, ha llevado a numerosos Tribunales Superiores de Justicia a adoptar conclusiones un tanto precipitadas.

d) Los criterios hermenéuticos habituales.

A mi juicio, la interpretación que ha de darse a la disposición transitoria que nos ocupa es la de que los nuevos criterios de valoración se han de aplicar a todo expediente de justiprecio que se haya iniciado tras la entrada en vigor de la Ley del Suelo de 2007, con independencia de la fecha de inicio del expediente expropiatorio, conclusión a la que se llega tanto desde una interpretación lógica como literal, histórica o sistemática, por citar los tradicionales criterios hermenéuticos.

- La lógica.

Ya hemos señalado al principio que la Ley del Suelo de 2007 no es, obviamente, una ley sobre expropiación forzosa, ni pretende regular esta institución: fundamentalmente, lo que intenta es fijar los criterios de valoración del suelo, como se preocupa de señalar su exposición de motivos. Por tanto, si lo que se está estableciendo en la ley son los criterios de valoración, el “expediente” a que se refiere su disposición transitoria no puede ser otro que el expediente de valoración de los bienes y no un “expediente expropiatorio” que es ajeno al contenido de la ley.

Por otra parte, el propósito confesado de la nueva ley, conforme señala igualmente su exposición de motivos, es el de corregir una situación en la que, según se nos dice, se había llegado a “enterrar el viejo principio de justicia y de sentido común” y de la que surgía “un mandato a los poderes públicos para impedir la especulación”. Pues bien, parece que la disposición transitoria que nos ocupa,

en consonancia con esta finalidad, ha de ser interpretada de forma que permita una aplicación inmediata de los nuevos criterios y normas de valoración, siendo incongruente el entender que la misma pretende una aplicación diferida en el tiempo. O, por decirlo de otro modo, no parece coherente que la ley pretenda radicalmente alterar una situación que considera no solo inconveniente, sino injusta, y sin embargo posponga la aplicación de las medidas que considera correctoras de aquella.

- la letra.

En íntima conexión con lo que venimos señalando, esto es, que la ley no pretende establecer una regulación del instituto expropiatorio, sino los criterios de valoración de los bienes, ha de observarse que es totalmente ajeno a su contenido el concepto de expediente expropiatorio; sin embargo, si que se refiere en varias ocasiones al expediente de justiprecio.

Así, el artículo 21 comienza por señalar en su apartado 1 que “las valoraciones del suelo, las instalaciones, construcciones y edificaciones, y los derechos constituidos sobre o en relación con ellos, se rigen por lo dispuesto en esta Ley cuando tengan por objeto: ...b) La fijación del justiprecio en la expropiación...”, precisando a continuación en su apartado 2 que la valoración se entiende referida “al momento de iniciación del expediente de justiprecio individualizado o de exposición al público del proyecto de expropiación si se sigue el procedimiento de tasación conjunta”. Y el artículo 30.1 señala que “el justiprecio de los bienes y derechos expropiados se fijará conforme a los criterios de valoración de esta Ley mediante expediente individualizado o por el procedimiento de tasación conjunta”.

Por tanto, refiriéndose continuamente la ley a las valoraciones y al expediente de justiprecio, carece de sentido entender que el “expediente” a que se refiere la disposición transitoria para señalar el momento temporal de aplicación de estas valoraciones pueda ser otro distinto.

- los antecedentes.

No pueden perderse de vista tampoco los antecedentes inmediatos de la regulación que nos ocupa, que venían constituidos precisamente por los preceptos de la Ley del Suelo y Valoraciones de 1998, y no por otras normas anteriores. Ya hemos visto que las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia antes citadas “olvidaban” esta ley y sus normas transitorias. Y, específicamente, su disposición transitoria 5ª, que en sus dos sucesivas e idénticas redacciones antes vistas, señalaba que “en los expedientes expropiatorios, serán aplicables las disposiciones sobre valoración contenidas en esta Ley, siempre que no se haya alcanzado la fijación definitiva del justiprecio en vía administrativa”.

Esta norma pretendía una aplicación inmediata de los nuevos criterios de valoración, hasta tal punto que incluso se aplicaban a expedientes de justiprecio ya iniciados, con tal de que no hubieran concluido. Ahora bien, es obvio que esta regulación no dejaba de presentar algún problema: piénsese que bien podía darse

el caso de que en el momento de entrada en vigor de la ley ya se hubieran cruzado, sin acuerdo, las hojas de precio formuladas por el expropiado y la administración expropiante, de tal forma que el expediente de justiprecio se hubiera remitido al jurado provincial de expropiación para la fijación del justiprecio (artículos 29, 30 y 31 LEF). Pues bien, si éste no se había fijado definitivamente en vía administrativa, era necesario retrotraer el expediente a fin de que se formularan nuevas hojas de precio acomodadas a los nuevos criterios.

Es en este contexto en el que debe examinarse la disposición transitoria que ahora nos ocupa. Lo lógico es entender que la nueva ley trata de corregir los problemas que la anterior norma transitoria había ocasionado, de tal forma que, sin renunciar a la aplicación inmediata que la legislación anterior había consagrado, se excluyera la aplicación de los nuevos criterios a expedientes de justiprecio ya iniciados, evitando así enojosas retroacciones y dilaciones. En definitiva, partiendo de cuál había sido la solución establecida en la legislación que se sustituía, no hay nada que nos permita suponer que se pretende alterar radicalmente la solución de una aplicación inmediata de los nuevos criterios de valoración, sino que hay que entender que se trata simplemente de evitar su incidencia en los expedientes de justiprecio ya iniciados: por ello, los nuevos criterios se aplicarán únicamente a los expedientes de justiprecio que se inicien a partir de la entrada en vigor, conjugándose así su aplicación inmediata con el mantenimiento de los ya iniciados.

- la sistemática.

Una última consideración cabe hacer sobre el apartado primero de esta disposición transitoria 3ª, y no es sino que debe ponerse en relación con el apartado segundo, que hasta ahora ha quedado al margen de nuestra atención. Señala este apartado lo siguiente

“Los terrenos que, a la entrada en vigor de aquella, formen parte del suelo urbanizable incluido en ámbitos delimitados para los que el planeamiento haya establecido las condiciones para su desarrollo, se valorarán conforme a las reglas establecidas en la Ley 6/1998, de 13 de abril (RCL 1998, 959) , sobre Régimen de Suelo y Valoraciones, tal y como quedaron redactadas por la Ley 10/2003, de 20 de mayo (RCL 2003, 1320) , siempre y cuando en el momento a que deba entenderse referida la valoración no hayan vencido los plazos para la ejecución del planeamiento o, si han vencido, sea por causa imputable a la Administración o a terceros.

De no existir previsión expresa sobre plazos de ejecución en el planeamiento ni en la legislación de ordenación territorial y urbanística, se aplicará el de cinco años contados desde la entrada en vigor de la Ley 8/2007, de 28 de mayo, de Suelo”.

Aunque este apartado ya ha tenido en su corta vida tres redacciones, estas sólo han alterado su último párrafo, para alargar sucesivamente el plazo en él previsto (inicialmente tres años, luego hasta el 31 de diciembre de 2011, y finalmente cinco años). Pero lo que aquí nos interesa es su párrafo primero.

En él se establece, básicamente, que los terrenos que “formen parte del suelo urbanizable incluido en ámbitos delimitados para los que el planeamiento haya establecido las condiciones para su desarrollo” (lo que en tiempos más simples hubiéramos denominado suelo urbanizable programado) continuarán valorándose conforme a la legislación anterior (durante un plazo que, como hemos visto, se ha resistido a concluir).

Obsérvese que, por definición, nos encontramos ante unos suelos clasificados por un planeamiento anterior a la entrada en vigor de la ley; y recordemos que la aprobación del planeamiento determina la declaración de utilidad pública y la necesidad de ocupación de los bienes necesarios para su ejecución, lo que supone la fecha de inicio del “expediente expropiatorio”. Pues bien, si nos encontramos ante un expediente expropiatorio iniciado antes de la entrada en vigor de la ley, e interpretamos la mención del apartado primero como “expediente expropiatorio”, resulta que siempre y en todo caso habría que aplicar la legislación anterior: la regulación del apartado 2 sería superflua, y más aún el plazo que tanto preocupa a nuestro legislador, pues fuera cual fuese el tiempo transcurrido se seguiría aplicando la legislación anterior en virtud del apartado 1.

Ciertamente, ello sólo sería así para las expropiaciones urbanísticas derivadas de la ejecución de ese planeamiento anterior. La expropiación para la ejecución de una obra pública estatal, por ejemplo, cuyo proyecto se hubiera aprobado con posterioridad a la entrada en vigor de la ley, se regiría por la nueva ley, y por tanto se podría mantener que a pesar de todo el apartado 2 no sería superfluo: si la obra discurriera por “suelo urbanizable incluido en ámbitos delimitados para los que el planeamiento haya establecido las condiciones para su desarrollo” y no hubieran transcurrido los plazos de ejecución, entraría en juego el apartado 2 y se aplicaría a estos terrenos la vieja normativa. Pero esta explicación no deja de presentar problemas, pues no da razón del diferente tratamiento de las expropiaciones urbanísticas y de las derivadas de otras actuaciones; además de que parece extraño que el apartado 2 este pensado sólo para expropiaciones no derivadas del planeamiento que ha clasificado los terrenos.

La única interpretación coherente es la que considera que el “expediente” del apartado 1 es el expediente de justiprecio. Ello, como hemos señalado, determina la aplicación inmediata de los nuevos criterios de valoración a todos los expedientes iniciados tras la entrada en vigor de la ley, y el apartado 2 cobra así todo su sentido como una excepción al apartado 1: los nuevos criterios tienen aplicación inmediata, salvo en el caso del “suelo urbanizable incluido en ámbitos delimitados para los que el planeamiento haya establecido las condiciones para su desarrollo”, en el que se establece un plazo durante el cual se siguen aplicando los viejos criterios; y ello precisamente porque es en este tipo de suelo en el que se ha producido una alteración más radical (el artículo 27 de la ley de 1998 señalaba que su valor “se obtendrá por aplicación al aprovechamiento que le corresponda del valor básico de repercusión en polígono, que será el deducido de las puestas de valores catastrales”, o en su defecto por el método residual dinámico; ahora este suelo está en la condición básica de “rural” conforme al artículo 12 TRLS).

e) Las sentencias en Aragón.

En definitiva, todo parece conducir a la consideración de que la expresión “expediente” ha de entenderse como expediente de justiprecio. Todo, salvo las numerosas sentencias de los diferentes Tribunales Superiores de Justicia que antes hemos citado, aplicando una doctrina del Tribunal Supremo que no hace al caso. Afortunadamente, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón ha mantenido una postura diferente.

En efecto, son ya numerosas las sentencias que vienen señalando que los nuevos criterios de valoración son aplicables a los expedientes de justiprecio iniciados con posterioridad a la entrada en vigor de la ley, cualquiera que sea la fecha de inicio del expediente expropiatorio.

Puede así citarse la sentencia de 17 de octubre de 2011 (JUR 2011\399032), o las de 24 de octubre de 2011 (JUR 2011\426912, 2011\403868 y 2011\403869). En ellas se señala que

“La disposición transitoria tercera, apartado 1, estima aplicables las reglas de valoración contenidas en dicha Ley, a “todos los expedientes incluidos en su ámbito material de aplicación que se inicien a partir de su entrada en vigor”, ámbito que es el propio de las valoraciones, que es el objeto del expediente de justiprecio, y ello máxime si tenemos en cuenta que conforme dispone el artículo 20 las valoraciones se entenderán referidas “b) Cuando se aplique la expropiación forzosa, al momento de iniciación del expediente de justiprecio individualizado”.

Como puede verse, la sentencia hace referencia a la interpretación lógica y literal que antes examinábamos: por un lado, señala que el ámbito propio de la ley “es el de las valoraciones, que es el objeto del expediente de justiprecio”; por otro, advierte que la ley se refiere en su articulado al expediente de justiprecio. Por tanto, entiende que el “expediente” de la disposición transitoria 3.1 es el expediente de justiprecio, de tal manera que los criterios de valoración de la ley son aplicables a todos los expedientes de valoración iniciados después de su entrada en vigor.

Este criterio viene siendo mantenido de forma constante por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón (la última sentencia de la que tengo constancia es la reciente de 11 de junio de 2012, recaída en el recurso contencioso administrativo 299/09); y es también el seguido por otros tribunales: puede citarse la sentencia de 16 de mayo de 2011, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (JUR 2011\293921), que resuelve en este mismo sentido. Ha de señalarse que es igualmente el criterio seguido por el Jurado Provincial de Expropiación de Zaragoza.

Muchas gracias por su atención.

VALORACIÓN DE BIENES INMUEBLES POR Y ANTE LA ADMINISTRACIÓN ARAGONESA

D. FERNANDO VILLARO GUMPERT

Abogado del Real e Ilustre Colegio de Zaragoza

I.- INTRODUCCIÓN.

Mi intervención se va a centrar principalmente en torno a los problemas prácticos y cuestiones procedimentales que surgen en los casos en que un contribuyente debe enfrentarse a una comprobación de valor de inmuebles por parte de la Administración autonómica.

No obstante, también analizaré –si el tiempo lo permite- uno de los supuestos en que se produce mayor conflictividad y litigiosidad en la actualidad: la determinación y comprobación de la base imponible en las escrituras de obra nueva a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en su modalidad de Actos Jurídicos Documentados.

II.- PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN DE VALORES.

El procedimiento administrativo de comprobación de valores viene regulado en el art. 134 LGT y su desarrollo reglamentario en los arts. 157 a 160 del RD 1065/07, 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.

1. Ambito de la comprobación de valores.

No cabe comprobación de valores por parte de la Administración en los siguientes casos:

a) cuando el valor a declarar resulte o lo fijen directa y explícitamente normas legales.

Por ejemplo, el art. 10 de la Ley 19/91 del Impuesto sobre el Patrimonio señala que los inmuebles se valorarán por el mayor valor de:

- valor catastral
- precio adquisición
- valor comprobado por la Administración a efectos otros impuestos.

b) Cuando el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los medios previstos en el art. 57 LGT.

En la Comunidad Autónoma, el gobierno de Aragón ha publicado la Orden de 23-8-2012 fijando, en aplicación del medio de comprobación previsto en el art. 57.1.b) LGT (estimación por referencia a los valores que figuren en registros oficiales de carácter fiscal), los valores de los inmuebles urbanos en todo el territorio de la Comunidad Autónoma, salvo Zaragoza capital.

El art. 4.4 de dicha Orden establece:

« 4.- La Administración Tributaria de Aragón no podrá proceder a la comprobación de valor por otro medio cuando el obligado tributario hubiera declarado el valor resultante de los coeficientes recogidos en la presente orden.»

c) cuando la Administración, a solicitud del interesado, informe con carácter previo a una adquisición del valor del inmueble a adquirir, en aplicación de lo dispuesto en los arts. 90 y 34.1.h) de la LGT. Información que, en tales casos, tiene carácter vinculante para la Administración.

2. Plazo del procedimiento de comprobación de valores.

El plazo máximo del procedimiento autónomo de comprobación de valores (procedimiento de gestión) es de **6 meses**, desde la comunicación de inicio hasta la notificación de la liquidación resultante de la valoración administrativa. Es el procedimiento aplicable en los casos en que la comprobación de valor sea su único objeto.

Ahora bien, si la comprobación de valores se produce en el curso de un procedimiento de inspección, el plazo aplicable será el propio de este procedimiento (un año). Art. 57.4 LGT y 159.3 del Reglamento.

A este respecto, debe manifestarse que en no pocas ocasiones nos encontramos ante actuaciones inspectoras que desembocan en una regularización practicada exclusivamente sobre la base de una comprobación de los valores declarados. Se trata en tales casos de un procedimiento de gestión realizado o vestido bajo el ropaje formal de un procedimiento de inspección, con las consecuencias favorables que de ello se derivan para la Administración (no solo en cuanto a ampliación del plazo, de 6 meses a 1 año, sino en cuanto se evita el efecto de la caducidad, no aplicable en los procedimientos de inspección).

El incumplimiento del plazo de 6 meses produce la CADUCIDAD del procedimiento (y, consiguientemente, el archivo de las actuaciones), con los efectos previstos en el art. 104.5 LGT:

“Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración Tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción”.

Conviene, pues, al contribuyente estar siempre vigilante y atento en relación al incumplimiento del plazo del procedimiento pues suele ser frecuente que el procedimiento de comprobación se inicie poco tiempo antes de que se consuma el plazo prescriptivo de 4 años. Y, en tales casos, si se rebasa el plazo de 6 meses en el procedimiento de comprobación no solo se habrá producido la caducidad de aquél sino que habrá prescrito la acción de la Administración para comprobar.

Por lo demás, señalar que en la práctica es difícil que en el procedimiento de comprobación se incumpla el plazo de 6 meses dado que, por lo general y salvo raras excepciones (requerimientos de datos a terceros o al propio contribuyente) el procedimiento se inicia habitualmente con la notificación de la propuesta de liquidación (y de la valoración de la Administración) y, tras el trámite de alegaciones preceptivo al contribuyente, la Administración practica y notifica a éste la liquidación resultante.

La comprobación de valores, en sí misma, no es recurrible de forma independiente. Lo que se recurre es la liquidación resultante de la comprobación (art. 134.3 in fine LGT).

3. Medios de defensa del contribuyente frente a la liquidación resultante del procedimiento de comprobación de valores.

La normativa ofrece dos medios:

- el recurso de reposición (potestativo) o la reclamación económico-administrativa.
- la tasación pericial contradictoria.

No cabe simultanearlos, o se opta por uno o por otro, si bien –optándose por el recurso- cabe reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria. Y, optándose por la tasación pericial contradictoria, cabe interponer recurso frente a la liquidación resultante de la misma (en el bien entendido de que, en este último caso, el sentido común dicta que ya no cabría discutir la valoración administrativa sino únicamente la valoración fijada por el tercer perito, tanto en el aspecto formal (suficiente motivación) como en el puramente técnico.

Sin perjuicio de que, ante una comprobación que se considera insuficientemente motivada y que al propio tiempo se considera excesiva, caben cualquiera de las dos opciones, parece que el orden lógico habría de ser interponer primeramente el recurso o reclamación por insuficiente motivación (con reserva del derecho a promover la tasación pericial contradictoria).

En este sentido, la reciente STS de 12-12-2011 (rec. 5967/2009) señala:

« Obligar al contribuyente a acudir a la referida tasación pericial, de costoso e incierto resultado, para discutir la comprobación de valores, cuando ni siquiera se conocen las razones de la valoración propuesta por la Hacienda, colocaría a los ciudadanos en una evidente situación de indefensión frente a posibles arbitrariedades o errores de los peritos

de la Administración, a cuyas tasaciones no alcanza la presunción de legalidad de los actos administrativos ..., pues la tasación pericial contradictoria es un último derecho del contribuyente y no la única manera de combatir la tasación comprobadora realizada por la Administración ... »

En cualquiera de los casos, la solicitud de la tasación pericial contradictoria o la reserva del derecho a promoverla (en el supuesto de que se haya optado previamente por la vía del recurso) determina la suspensión:

- del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma (o, en caso de reserva, del plazo para solicitar su práctica, y,
- de la ejecución de la liquidación.

4. La reserva de la tasación pericial contradictoria y el plazo para solicitarla.

Ahora bien, cuando se ha optado por la vía del recurso (por falta o insuficiencia de motivación), reservándose el derecho a promover la tasación, el plazo para solicitarla (1 mes) se cuenta desde la “firmeza en vía administrativa” de la resolución desestimatoria del recurso o reclamación interpuesta.

De donde se infiere que si frente a la desestimación de la reclamación económico-administrativa (que supone la confirmación de la liquidación) se interpone recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia, para no perder del derecho a promover tasación pericial contradictoria solo caben dos opciones:

- o solicitar en vía jurisdiccional, como medida cautelar, que se mantenga la suspensión del plazo para solicitarla hasta tanto se dicte sentencia sobre la suficiencia o no de la motivación (opción que aconsejamos, si bien convendría presentarla dentro del plazo de un mes o bien solicitar en dicho plazo ante la administración la tasación pericial contradictoria de forma cautelar solicitando se posponga su práctica a la fecha de terminación del proceso judicial).

- o solicitar la práctica de la tasación pericial contradictoria (solicitud que habrá de presentarse en el plazo de un mes contado desde la fecha de notificación de la resolución desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo).

Opción esta última que puede desembocar en un escenario absurdo dado que en vía contencioso-administrativa la Sentencia podría anular la liquidación (y valoración administrativa) por falta o insuficiencia de motivación y, sin embargo, se habría obligado al contribuyente a promover (y a soportar los costos) una tasación pericial contradictoria en corrección de una valoración administrativa posteriormente declarada nula. Adicionalmente, la Administración habría de dictar una liquidación sobre la valoración del Perito tercero que, cabalmente, debería entenderse que sustituye a la que está siendo objeto del recurso contencioso-administrativo pues, evidentemente, no pueden existir al mismo tiempo dos liquidaciones: la impugnada en vía jurisdiccional y la que procede dictar tras la práctica de la tasación pericial contradictoria.

Para evitar esta caótica situación sería recomendable bien una modificación legal o bien una interpretación jurisprudencial en el sentido de que en el caso de

que se interponga un recurso contencioso-administrativo en el que se denuncie la falta o defecto de motivación, el plazo para solicitar la tasación pericial contradictoria se compute desde que se dicte Sentencia (y no desde la firmeza de la liquidación en vía administrativa).

Sea como fuere, el Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en Sentencia de 18-7-2012 (rec. 526/2010) ha manifestado a propósito de la cuestión debatida que si a la conclusión de la vía económico-administrativa no se insta la tasación pericial contradictoria se pierde el derecho a promoverla.

No conozco si el T.S.J. de Aragón se ha llegado a pronunciar sobre una eventual petición de mantenimiento de la suspensión del plazo para solicitar la tasación pericial contradictoria mientras se tramita el recurso contencioso administrativo.

Por tal motivo, lo recomendable en estos casos es pedir como medida cautelar en vía contenciosa el mantenimiento de la suspensión del plazo para solicitar la tasación pericial contradictoria y, cautelarmente, solicitarla ante la Administración en plazo para el supuesto de que en vía jurisdiccional no se acceda a lo solicitado.

5. La Reserva de la tasación pericial contradictoria y la suspensión de la liquidación.

Otro tanto cabría decir en tal situación (interposición de recurso contencioso administrativo frente a la liquidación confirmada por el Tribunal Económico Administrativo, habiéndose reservado el recurrente derecho a promover la tasación pericial contradictoria) en relación a la suspensión de ejecución de la liquidación impugnada.

Parece lógico entender que si en vía administrativa la simple reserva del derecho a promover tasación pericial contradictoria determina automáticamente la suspensión de la ejecución de la liquidación, tal suspensión sin garantías habría de ser mantenida en vía jurisdiccional durante la tramitación del recurso contencioso, pues no deberían imponerse en esta vía mayores exigencias que las existentes en la administrativa.

Sin embargo, al regirse la suspensión judicial por sus propias reglas, el TSJ de Aragón, en reciente Auto de 16-11-2011 recaído en recurso nº 228/11, ante la solicitud del recurrente del mantenimiento en vía jurisdiccional de la suspensión automática y sin garantías de la vía administrativa, ha optado por el criterio de denegarla y exigir la prestación de caución o garantía correspondiente.

III.- LA RECLAMACION ECONOMICO-ADMINISTRATIVA.

En relación a la reclamación económico-administrativa apuntar, simplemente, tres cuestiones:

1) El trámite, tratándose de una reclamación interpuesta frente a la liquidación resultante de una comprobación de valor, es siempre el del procedimiento

abreviado ante órganos unipersonales (art. 245.1.d) de la L.G.T.), sea cual sea la cuantía de la reclamación.

Por consiguiente:

- las alegaciones se han de formular en el escrito de interposición.

- el plazo máximo para resolver es de 6 meses (y no el ordinario de un año). El tiempo de exceso no computa a los efectos de intereses de demora (240.2 LGT).

2) Los Tribunales Económico-Administrativos, en materia de valoraciones y peritaciones, no pueden revisar o enjuiciar la materia puramente técnica (el acierto o desacierto intrínseco de las valoraciones) sino sólo su legalidad formal y corrección del procedimiento:

- idoneidad del perito y medio de comprobación utilizado.
- contemporaneidad de la valoración.
- suficiencia de la motivación.

3) No obstante lo anterior, si bien el resultado de la tasación pericial contradictoria tiene carácter dirimente en vía administrativa, los Tribunales Económico-Administrativos pueden también anular por falta o insuficiencia de motivación la valoración del informe del tercer perito.

IV.- EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO.

1.- A diferencia de que lo que sucede en vía económico-administrativa, en vía jurisdiccional cabe el enjuiciamiento y revisión:

- de los aspectos formales: corrección del procedimiento, suficiencia o no de motivación, idoneidad del medio de comprobación utilizado, ... etc.

- del aspecto técnico de la valoración, mediante la proposición y práctica de la prueba pericial en sede judicial.

2.- **En sede jurisdiccional** no cabe proponer la tasación pericial contradictoria (que es un medio o procedimiento estrictamente administrativo) pero **sí cabe revisar el resultado o valor de la tasación pericial contradictoria**, tanto en el aspecto formal (motivación) como material, (en este último caso mediante la práctica de la prueba pericial correspondiente).

En este sentido, la STS de 11-4-2000 (rec. 4799/1995), a la que han seguido otras muchas, señala:

« Y todo ese conjunto normativo ha sido interpretado en el sentido de que la Administración puede revisar los aspectos formales de la tasación pericial contradictoria, con la inteligencia, sin embargo, de que la actuación del tercer perito es dirimente, y no cabe, por tanto, que, en su caso, los Tribunales Económico-Administrativos (o la Administración stricto sensu) puedan revisar la pericia y el avalúo llevados a cabo por aquél

Es factible, sin embargo, como se ha declarado por esta Sección y Sala a partir de la sentencia de 19 de enero de 1996, que los órganos del orden jurisdiccional contencioso administrativo puedan revisar, en su función de control de las actuaciones realizadas por

la Administración para la exacción de los tributos, las de comprobación de valores y, por tanto, las materializadas en los expedientes de tasación pericial contradictoria.

Y no hay limitación alguna respecto de dicha revisión jurisdiccional, de modo que los recurrentes interesados pueden impugnar el valor constatado mediante tal clase de tasación pericial y proponer, en consecuencia, los medio de prueba convenientes, entre ellos el pericial, para que en sede jurisdiccional se pueda determinar si el resultado de la mencionada tasación, materializada en el previo ámbito procedimental administrativo, es o no conforme a derecho (todo ello de conformidad con los artículos 632 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y 74.4 de la Ley de esa Jurisdicción, en su versión de los años 1956 y 1992, y con la Disposición Adicional Secta de esta última disposición normativa).

Lo que, por el contrario, en un dislate jurídico es el pretender que los órganos jurisdiccionales contencioso administrativos promueven la práctica de tal clase de tasación pericial contradictoria –solamente viable, según se ha dicho, en el ámbito administrativo tributario- y tenga, ex post facto, que subordinarse, en su caso, a lo que el tercer perito decida en torno a la virtualidad de los valores aplicados en las exacciones de una concreta liquidación controvertida.»

El Tribunal Superior de Justicia de Aragón aplica, desde luego, tal criterio (así, la STSJ de Aragón de 7-3-2011, rec. N° 268/2009).

3.- Por otra parte, la jurisprudencia admite de modo pacífico que se discuta la valoración de la Administración (en su aspecto material, técnico o cuantitativo) en sede jurisdiccional, sin necesidad de que el contribuyente se vea en la obligación previa de promover la tasación pericial contradictoria. Eso sí, mediante la prueba pericial practicada en el proceso jurisdiccional con todas las garantías de objetividad y contradicción, **no siendo al efecto suficiente la aportación de dictámenes de parte.**

En este sentido se han pronunciado tanto el Tribunal Supremo (S. De 8-7-2010, rec. 4145/2005), como la Audiencia Nacional (S. De 17-1-2008, rec. 1154/2002). Esta última señala:

« ... el TEAC y el Abogado del Estado ... se centran, de un lado, en las presunciones legales a favor de la Administración y, de otro, en la necesidad de acudir a la vía de la tasación pericial contradictoria como mecanismo idóneo de contradicción de las conclusiones plasmadas en un dictamen de peritos, lo que es solo cierto en parte, esto es, no es un recurso a que éste obligado el perjudicado por una valoración pericial de la que discrepe, sino un instrumento que se pone a su alcance en unión de otros, entre los que se encuentra, singularmente la prueba pericial practicada en el proceso jurisdiccional con todas las garantías. »

El Tribunal Superior de Justicia de Aragón admite igualmente esa posibilidad en la S. de 19-9-2011 (recurso 245/2010) al señalar:

« ... la inidoneidad de los informes de parte para, por sí mismos, desvirtuar el dictamen valorativo oficial, deriva de no tratarse de una verdadera prueba pericial técnica, que es la llevada a cabo en el curso del procedimiento judicial con sujeción a los principios de objetividad y contradicción, UNICA CON VIRTUALIDAD DE SUPLIR LA PERICIAL

CONTRADICTORIA NO PRACTICADA EN VIA ADMINISTRATIVA y determinar la corrección o no del valor establecido por la Administración ... »

En conclusión, cabe también discutir en vía jurisdiccional y sin necesidad de pasar por la previa tasación pericial contradictoria (con el ahorro de tiempo y costes que ello supone) el aspecto exclusivamente técnico y cuantitativo de la valoración administrativa.

V.- EFECTOS DE LA ANULACION POR FALTA DE MOTIVACIÓN DE UNA VALORACIÓN.

- Tal y como ha expuesto Rafael Santacruz con anterioridad, la falta o defecto de motivación de una valoración no es un supuesto de nulidad absoluta o de pleno derecho sino de nulidad relativa o anulabilidad.

Por consiguiente, el procedimiento de comprobación anulado por falta de motivación conserva los efectos interruptivos de la prescripción, pues sólo los actos nulos de pleno derecho carecen de tal eficacia.

- Por otra parte, la jurisprudencia del Tribunal Supremo, invocando con acierto los principios de seguridad jurídica, buena fe, proporcionalidad, prescripción del abuso del derecho y eficacia administrativa, ha puesto freno a la facultad de la Administración de realizar sucesivas e ilimitadas comprobaciones hasta acertar, limitando a dos las oportunidades de realizar una valoración debidamente motivada. De manera que anuladas dos valoraciones por falta de motivación, la Administración no dispone de una tercera oportunidad, prevaleciendo en tal caso el valor declarado por el contribuyente.

- A propósito de la doctrina del Tribunal Supremo de que el procedimiento de comprobación anulado por falta de motivación conserva efectos interruptivos de la prescripción, quiero someter a consideración general la tesis que a continuación apunto.

Admitiendo como correcta la doctrina del Tribunal Supremo, y la conclusión de que, ante una valoración anulada por falta de motivación, no solo no decae su derecho a efectuar otra comprobación sino que está obligada a ello, en defensa del interés público, quiero dejar constancia de que, en mi opinión, cuando se anula una valoración por falta de motivación (es decir, por un motivo formal y no sustantivo) la consecuencia no es otra que la retroacción o reposición de actuaciones (art. 239.3 LGT). Así lo declara de forma reiterada la jurisprudencia de nuestro más alto Tribunal.

Siendo esto así, la posibilidad (y el deber) que tiene la Administración de formular una nueva valoración motivada hay que entender que no constituye un nuevo procedimiento sino que forma parte del procedimiento inicial, que debe retrotraerse al momento en que se incurrió en el defecto denunciado. De otro modo no se explica que para tales casos se disponga la conservación de aquellos actos y trámites no afectados por la nulidad.

Por tal motivo, y teniendo el procedimiento de comprobación de valores un plazo máximo de duración de 6 meses, so pena de caducidad, la nueva valoración y la terminación del procedimiento habrá de completarla la Administración en el plazo que reste, una vez computada la duración del procedimiento anulado. Es decir, si en el primer procedimiento (posteriormente anulado) se consumieron por ejemplo 4 meses, la liquidación resultante de la nueva valoración habrá de notificarse al contribuyente antes de que transcurran dos meses más.

En caso contrario, el procedimiento de comprobación habrá perdido, por caducidad, su inicial efecto interruptivo de la prescripción.

En consecuencia, recomiendo en tales casos estar atentos al plazo de duración del procedimiento de comprobación.

VI.- EL PROCEDIMIENTO DE TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA.

- **El plazo para solicitarla es de un mes** contado bien desde la fecha en que se notifica la liquidación resultante de la valoración de la Administración, bien desde la firmeza en vía administrativa de la resolución económico-administrativa desestimatoria (siempre que, en este último caso, al interponer la reclamación el interesado se haya reservado el derecho a promover la tasación pericial contradictoria).

- La **regulación** del procedimiento de tasación pericial contradictoria, en cuanto a Aragón se refiere, está contenida en el art. 211 del Texto Actualizado en materia de tributos cedidos de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma.

Dicha regulación autonómica es sustancialmente análoga a la normativa estatal, con algunas pequeñas diferencias.

Quizá la más significativa es que en Aragón (a diferencia de la regulación estatal en que es necesaria la valoración realizada por un perito de la Administración, cualquiera que sea el medio de comprobación de los del art. 57 LGT utilizado) tal informe pericial no resulta necesario, tomándose como valoración de la Administración la que corresponda al medio utilizado (póliza de seguro, tasación hipotecaria, etc.).

- Aunque el **plazo de duración del procedimiento** es de 6 meses, a diferencia del procedimiento de comprobación (que se inicia de oficio), el de la tasación pericial contradictoria se inicia a solicitud del interesado. Por tal motivo, si se rebasa dicho plazo la consecuencia no es la caducidad del procedimiento en los términos del art. 104.3 de la LGT, sino que, según establece el art. 162.4 del RD 1065/2007, de 27 de julio, "la liquidación que se dicte tomará el valor comprobado que hubiera servido de base a la liquidación inicial y no podrá promoverse nuevamente la tasación pericial contradictoria".

Precepto éste de dudosa legalidad (y posible inconstitucionalidad por vulnerar el derecho de defensa) si se piensa que la duración por más de 6 meses del procedimiento puede ser debida a la Administración o incluso al perito tercero

y, por consiguiente, ajena al contribuyente quien, en tal caso, vería injustamente mermadas sus posibilidades de defensa.

- Finalmente, puede ofrecer dudas si la **previsión contenida en el art. 211.2. apartado 5** (si la diferencia entre el valor de la Administración y el del perito del obligado tributario es igual o inferior al 10% de aquella y a 120.000 €), norma de gran utilidad práctica, especialmente en el impuesto de sucesiones y donaciones, se aplica por hecho imponible o por inmueble. Mi opinión es que tal previsión debe aplicarse por cada inmueble.

VII.- UN CASO CONTROVERTIDO: LA ESCRITURA DE OBRA NUEVA.

Una de las operaciones que mayor conflictividad y litigiosidad está provocando en los últimos tiempos es el de las escrituras de obra nueva, bien aisladamente o cuando incluyen, junto a la obra nueva, la división de la finca.

*El art. 70.1 del Reglamento del ITP y AJD establece para las escrituras de obra nueva una regla de valoración específica al señalar que en tales casos “la base imponible ... estará constituida por el **valor real de coste de la obra nueva que se declare**”.*

Es torno a dicho concepto, el TS ha sentado la siguiente doctrina, en recientes Sentencias de 29-5-09 (rec. 13/2008) y 9-4-2012 (rec. 95/2009):

- **que el valor real del coste de la obra no puede ser otro que el de ejecución material de la obra y no el valor del inmueble como resultado final de la obra.** No es lo que vale el inmueble una vez construido y puesto en el mercado sino el coste real de la construcción, ya que no es lo mismo el valor de un inmueble que su coste de ejecución.

Por poner un ejemplo gráfico, la base imponible de la escritura de obra nueva habría de ser igual si un mismo edificio se construye en la Plaza de España o en el barrio Oliver. Aunque el valor de mercado o real de aquél sea, por su mejor situación o localización, superior a éste, el coste de construcción es el mismo.

Según tal criterio, el coste de ejecución de la obra habría de coincidir con el “coste contable” si bien el Tribunal Supremo ha negado tal coincidencia, probablemente debido a que en el fondo late o subyace el temor a que la empresa no haya contabilizado todos los costes.

- que, por analogía con la normativa que regula el I.C.I.O. (en el que la base imponible está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra), **deben excluirse de la base imponible** los costes y gastos indirectos que no sean los propios, directos y específicos del coste de construcción: **el IVA, las tasas y licencias, los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial, los gastos generales** y cualquier otro que no integre estrictamente el coste de ejecución material.

Cabe destacar que el Tribunal Superior de Justicia de Aragón, cambiando el criterio que venía aplicando, se ha alineado con la doctrina que mantiene el Tribunal Supremo, a partir de su Sentencia de 30-3-2011 (recurso nº 374/2009).

- medios de comprobación adecuados para comprobar la base imponible en la escritura de declaración de obra nueva.

De lo expuesto anteriormente se deduce que en la comprobación del valor de una escritura de obra nueva, difícilmente resultarán adecuados como medio de comprobación algunos de los previstos en el art. 57 de la LGT.

- valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguro: no será un método idóneo en general, salvo que el valor asegurado se cuantifique sobre la base del coste real de construcción.

Así lo reconoce el T.S. en la S. de 23-5-2011 (rec. 725/09) al señalar:

« Por eso, el método utilizado por la Administración no es el adecuado pues el seguro decenal, por su propia naturaleza, establece una cobertura del riesgo por daños en un edificio por los vicios que enumera la Ley de Ordenación de la Edificación y los que pueda establecer la póliza, con un importe mínimo obligatorio, pero que, como ocurre con todo contrato de seguro, queda dentro del ámbito de la autonomía de la voluntad la determinación final del capital asegurado, por lo que no es posible deducir que este coincida, miméticamente, con el coste real de la obra ejecutada. »

- tasación de las fincas hipotecadas: normalmente no servirá como medio adecuado dado que la valoración del inmueble estará hecha como resultado final de una obra, de cara a una eventual transmisión.
- difícilmente constituirán medios de comprobación idóneos los métodos, ambos objetivos, previstos en el art. 57 LGT letras b) (estimación por referencia a valores que figuren en registros oficiales de carácter fiscal) y c) (precios medios de mercado).

En este sentido, la STSJ de Castilla y León de 25-3-11 (rec. 413/2009), siguiendo la doctrina sentada por la STS de 29-5-2009 antes mencionada, señala:

« la doctrina que resulta de la sentencia del 29 de mayo de 2009, va más allá y matiza que la comprobación de valores no ha de ser para conocer el valor de mercado de lo edificado, sino el coste de la edificación.

No niega la posibilidad de comprobación, pero sobre la base de los costes reales, por ello, en la medida en que el método empleado por la Administración nos conduzca a valores de mercado de lo edificado, el método será inadecuado y no servirá para llevar a cabo la comprobación de valores, a fin de determinar el coste real de la obra nueva.

En el presente caso, es evidente que la metodología empleada no suministra el valor real del coste de la obra, pues atiende al valor de mercado de lo edificado a través de precios medios, con lo cual efectivamente la metodología empleada no es adecuada para valorar la obra nueva, a diferencia de la valoración real del suelo sobre el que se levanta la propiedad horizontal, resultando que para el suelo habrá de estar al valor de mercado y para lo construido al coste real de la construcción. »

Con lo que **cabe concluir, si bien esta es una opinión personal, que en la mayor parte de los casos, el único medio de los previstos en el art. 57 de la LGT**

idóneo y adecuado para valorar una escritura de obra nueva es el de “dictamen de peritos”.

- Finalmente, **sobre la necesidad de visita personal del técnico en la comprobación de la escritura de obra nueva**, causa cierta desazón comprobar que el Tribunal supremo, en Sentencias dictadas por la misma Sala y Sección en un plazo de apenas diez días, en recursos para la unificación de doctrina (STS 29-3-2012, rec. 34/10, y 9-4-2012, rec. 95/2009), en un caso reputa necesaria y obligada la visita del técnico y en otro no.

Bien es cierto que en la primera de ellas existían otros factores que incidían en la insuficiencia de motivación y en la segunda se sienta explícitamente en el fallo que “no se reputa necesaria la visita del técnico funcionario al inmueble que debe valorar a efectos de la determinación de la base imponible que se fija en el coste o valor de la obra nueva”, pues contaba para tal labor con los medios y documentación necesarios.

Zaragoza, a 6 de noviembre de 2012.

FORO SOBRE LA VALORACIÓN DE BIENES INMUEBLES POR Y PARA LA ADMINISTRACIÓN ARAGONESA

D.^a M^a ÁNGELES RUIZ ESCRIVÁ DE ROMANÍ

Jefa del Servicio de Valoración Inmobiliaria. Gobierno de Aragón

SUMARIO: I.- CONCEPTOS 1. Introducción. Aproximación al concepto de valor. Precio: Sentido etimológico. Sentido económico. Valor y precio. 2. Distintos conceptos del valor. 1.1. Algunas teorías sobre el valor: Adam Smith, David Ricardo, Thomas Malthus, Alfred Marshall, Karl Marx. 1.2. Tipos de valor: Orden Eco/805/2003. establece el valor de tasación como el valor jurídico o con efectos jurídicos para las finalidades integrantes del ámbito de aplicación de la misma. Además del valor de tasación, en el art. 4, define: Valor hipotecario, Valor de reemplazamiento bruto, Valor de reemplazamiento neto, Valor por comparación, Valor por actualización, Valor de reversión, Valor residual, Valor máximo legal ... Esta gran cantidad de valores posibles se debe a que el valor de la propiedad inmobiliaria es al mismo tiempo tremendamente diverso y de características inmutables, lo cual nos lleva a tener que considerar la finalidad para la que se desea conocer dicho valor. Valor de mercado. "Nada vale más que lo que se está dispuesto a pagar por ello". Definición en la legislación y jurisprudencia. Valor real: Definición en la legislación y jurisprudencia. Tratados de valoración. 3. Factores que influyen en el valor. 1.1. El crédito: su influencia en el mercado inmobiliario. 1.2. El arrendamiento: su influencia en el mercado inmobiliario. 1.3. La población: factores a considerar. 1.4. Otros factores: la fiscalidad y su incidencia. 4. Tipos de valoraciones: Según la naturaleza del bien, el fin, quien efectúa la valoración, valoraciones administrativas. II.- VALORACIONES ADMINISTRATIVAS. 1. Concepto y clases. 1.1. Características. 1.2. Según órgano competente. 1.3. Según el fin. 1.4. según la naturaleza del bien. 2. Valoraciones administrativas de bienes con carácter fiscal: IRPF, Patrimonio, Sociedades, IVA, ITP y AJD, S y D, IBI, s/Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, ICIO, Contribuciones especiales. 3. Valoraciones de bienes inmuebles sin carácter fiscal. 3.1. Valoraciones hipotecarias: Discutible si son o no de carácter fiscal; Normas, principios y métodos de valoración. 3.2. Valoraciones a efectos de expropiación forzosa: criterios de valoración. Importancia de la fecha del inicio del expediente de justiprecio. Regulación. 3.3. Valoraciones urbanísticas: Normativa, criterios de valoración según

la legislación vigente (Texto Refundido RD° 1346/1976; Ley 6/1998, sobre régimen del suelo y valoraciones, Ley 8/2007, del suelo, Texto Refundido RD° 2/2008) y las correspondientes leyes autonómicas sobre urbanismo: Ley 5/1999 Urbanística, Ley 3/2009, de Urbanismo en Aragón). 4. El catastro inmobiliario: 4.1. Antecedentes. 4.2. Contenido: Parcela catastral. Clase de bienes. 4.3. Cartografía catastral. 4.4. Referencia catastral: Significado y uso. 5. El valor catastral. 5.1.- Definición, factores a considerar. 5.2. Ponencias de valores: Tipos, contenido, vigencia. 5.3. Normas técnicas de valoración: Criterios de valoración de suelo y construcción. III.- VALORACIONES A EFECTOS DE LOS TRIBUTOS CEDIDOS. 1. La base imponible en el itp y ajd y en el is y d: Normativa estatal (art° 10, 30 y 46 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD, y art° 9 y 18 de la Ley del Impuesto S y D) y modificaciones introducidas por las sucesivas Ley de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad. Autónoma de Aragón (delegación de facultades normativas de acuerdo con el art° 150.1 CE, art° 10.3 y 19.2 de la LOFCA y art° 45 a 53 (48 Suc y 49 IT) de la ley 22/2009, de financiación, y el Estatuto de Autonomía). 2. Medios para la determinación del valor real: Normativa (art° 57 de la Ley 58/2003, General Tributaria según redacción dada por la L 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal) los que interesan: - 57.1.b) Estimación por referencia a los valores que figuran en los registros fiscales (catastro). - 57.1.c) Precios medios en el mercado. - 57.1.e) Dictamen de peritos de la Administración. -57.1.f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros. -57.1.g) Valor asignado para la tasación de fincas hipotecadas. -57.1.f) Precio o valor declarado en otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca (1 año: art° 158.4 del Reglamento). 3. Procedimientos: De comprobación de valores, Tasación pericial contradictoria. 3.1. Normativa estatal: art° 134 y 135 de la LGT; art° 158 a 160 del RD° 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento así como el 161 y 162 en cuanto a las tasaciones periciales contradictorias. 3.1. Normativa autonómica: en cuanto a las tasaciones periciales contradictorias (art° 211 del Texto refundido de la ley de medidas) y en cuanto a las liquidaciones con acuerdo (art° 215). 4. Información y asistencia a los obligados tributarios: (Art° 90 y 34.n. de la LGT). IV.- PERITACIONES. 1. Requisitos que debe reunir el perito. 2. Proceso de valoración: etapas, necesidad de efectuar visita al inmueble (jurisprudencia y Reglamento). 3. Elaboración de los informes de tasación: juicio fundamentado. 3.1. Requisitos: Normativa y jurisprudencia. 3.2. Tipos de informe. V.- CONCLUSIONES

I.- CONCEPTOS.

1. Introducción:

Como ya se ha expuesto por los dos compañeros que me han precedido el aspecto jurista del tema, yo voy a enfocar mi exposición en este foro sobre la valoración de bienes inmuebles por y para la Administración aragonesa, desde una visión más técnica.

Desde el punto de vista de los impuestos en los que se ha cedido la recaudación y gestión a la Comunidad Autónoma de Aragón, los que más nos interesan son los de Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados y el de Sucesiones y Donaciones; la base imponible está regulada en Normativa estatal (artº 10, 30 y 46 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD, y artº 9 y 18 de la Ley del Impuesto S y D) y modificaciones introducidas por las sucesivas Ley de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón (delegación de facultades normativas de acuerdo con el artº 150.1 CE, artº 10.3 y 19.2 de la LOFCA y artº 45 a 53 (48 Suc y 49 IT) de la ley 22/2009, de financiación, y el Estatuto de Autonomía).

En éstos impuestos, la base imponible está constituida por el **valor real** del bien transmitido; por tanto, es importante hacer un apunte sobre qué se entiende por "valor". Puede significar:

- grado de utilidad o aptitud de las cosas para satisfacer necesidades
- relación en que se intercambiaría una determinada cantidad de un bien por otro
- precio: valor de intercambio cuando el otro bien es la moneda

2. Diversas teorías sobre el valor:

Desde ARISTÓTELES (el valor deriva de la necesidad: valor en uso y valor de cambio), pasando por ADAM SMITH (costo de producción), DAVID RICARDO (cantidad relativa de trabajo que requiere su elaboración), THOMAS MALTHUS (intercambio de bienes oferta -demanda), ALFRED MARSHALL (oferta -demanda en el tiempo), hasta KARL MARX (toda mercancía tiene un valor de uso y un valor de cambio; el valor de cambio de una mercancía viene dado por la cantidad de trabajo acumulado), las múltiples teorías del valor tratan de dar luz sobre tan controvertido tema.

STANLEY L. McMICHAEL, en su "Tratado de Tasación" de 1.946, enumera y define 49 significados distintos para el término **valor**. Hay una gran cantidad de significados según el fin que se persiga. Así pues antes de establecer o determinar un valor concreto debemos conocer cual es su finalidad, pues de ello dependerá básicamente la técnica a seguir o la legislación a aplicar, en el caso de tratarse de valoraciones de carácter administrativo.

- La Orden ECO/805/ 2.003, de 27 de marzo, "sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financie-

ras” establece el valor de tasación como el valor jurídico o con efectos jurídicos para las finalidades integrantes del ámbito de aplicación de la misma. En el artº 4 define otras muchas: Esta gran cantidad de valores posibles se debe a que el valor de la propiedad inmobiliaria es al mismo tiempo tremendamente diverso y de características inmutables, lo cual nos lleva a tener que considerar la finalidad para la que se desea conocer dicho valor.

Otro concepto importante es el llamado “**valor de mercado**” Así, refiriéndose a bienes inmuebles, existen numerosas sentencias de nuestros Tribunales que indican que nada vale más que lo que se está dispuesto a pagar por ello. Pero esto, que parece tan obvio no es tal, como lo muestra el hecho de lo controvertido que es el término valor de mercado.

McMichael al hablar del valor en plaza (similar o asimilable al valor de mercado) dice que es la cantidad de artículos de otra índole que se obtendrá en intercambio por una propiedad, concretamente el importe expresado en dinero que un comprador abonaría o debería abonar, en un momento determinado, por los derechos inherentes de una propiedad.

- En nuestra legislación:

El Real Decreto Legislativo 1/ 2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, en su artículo 23.1 al establecer los criterios y límites del valor catastral dice que se tendrán en cuenta, entre otros criterios, las circunstancias y valores de mercado, para añadir en el apartado siguiente:” El valor catastral de los inmuebles no podrá superar el **valor de mercado**, entendiendo por tal el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas...”.

La Orden ECO/ 805/2003, de 27 de marzo, “sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras” define el **valor de mercado o venal** como el precio al que podría venderse el inmueble, mediante contrato privado entre un vendedor voluntario y un comprador independiente en la fecha de la tasación, en el supuesto de que el bien se hubiere ofrecido públicamente en el mercado, que las condiciones del mercado permitieren disponer del mismo de manera ordenada y que se dispusiere de un plazo normal, habida cuenta de la naturaleza del inmueble, para negociar la venta. Definición con muchas similitudes a lo que Mc Michael llama **Valor de intercambio** como el precio que un propietario que no tiene necesidad de vender, vende a un comprador que está dispuesto a comprar pero que no necesita comprar. Esta última parece mucho mas clara, no dejando ningún resquicio al componente especulativo.

La misma Orden distingue el **valor hipotecario o valor a efecto de crédito hipotecario**, del valor de mercado, siendo aquel: 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 lo largo de la misma , las condiciones del mercado normales y locales, su uso en el momento de la tasación y sus usos alternativos correspondientes.

Valor Real

- Es cierto que los textos normativos no definen qué se entiende por “valor real”; no obstante, la Jurisprudencia, a base de sucesivas sentencias, ha acotado (unas veces por exclusión y otras por inclusión), creo que suficientemente, qué se entiende por ese concepto:

a) Sentencias del TS de 10 de mayo de 1.999, de 4 de octubre de 1.991 (entre otras): valor real de un bien es distinto del valor especulativo.

b) Sentencia del TS de 1/1/1993: el verdadero valor de un bien es el precio que está dispuesto el mercado a pagar por el; y por tanto también será este su valor real

c) Sentencia del TS de 8 de octubre de 1.984: el verdadero valor de un bien es distinto de su valor en venta.

d) Resolución del TEAC de 10 de marzo de 1.993: el valor real de un bien no es necesariamente concurrente con el precio que pueda alcanzar el bien.

- Los estudiosos también se han pronunciado sobre este aspecto:

a) “Valor de mercado = a precios medios, en situaciones medias y supuesto un mercado transparente y real, es decir con suficientes transacciones y con demanda y oferta existentes, cuyo equilibrio configure ese mercado” (Santiago Fernández - Pirla; conferencia sobre “Aspectos generales de la valoración inmobiliaria; procedimientos y técnicas de valoración”)

b) “Los valores-oferta más frecuentes o valores subjetivos moda, generan un nuevo concepto del valor al que denominaremos objetivo. Si éste es aceptado por las partes y se perfecciona la compra-venta se convertirá en el valor de mercado” que identifica con valor real (Manuel Romero Colunga; “La valoración inmobiliaria”)

c) El valor de un bien inmobiliario es el “valor equitativo” y se deduce del “Precio fijado por la concurrencia de la libre oferta y de la libre demanda en un mercado transparente donde el comprador no tiene una necesidad perentoria de comprar ni el vendedor una necesidad urgente de vender” (Antonio Romero Docio; conferencia sobre “La valoración de los inmuebles patrimoniales del Estado y de los trabajos en garantía de débitos tributarios”)

3. Factores que inciden en el valor:

3.1. El crédito.

El crédito es otra forma de dinero, constituyendo, en el caso de los bienes inmobiliarios, un factor de primera línea, con unas consecuencias importantes en el mercado. Esta forma de diferir en el tiempo el pago del alto precio de los bienes inmobiliarios, hace que aumente la demanda (que de otro modo no podría acceder a los mismos) más rápidamente que la oferta y como consecuencia provoca un alza de los precios; un exceso de crédito puede estimular a la demanda de tal manera que ésta haga que los precios se disparen en exceso. Por el contrario: una falta de crédito debido a la situación económica, con una enorme incertidumbre

deducida del incremento del paro y de la precariedad en el empleo lleva a una falta de demanda.

3.2. El arrendamiento.

La brusca caída del volumen de viviendas en alquiler producida en España en las últimas décadas y el consiguiente aumento, como lógica consecuencia, del de viviendas en propiedad se debe principalmente a:

- Falta de ayudas tanto directas (subvenciones) como indirectas (incentivos fiscales) por parte de las Administraciones Públicas.

- Escasez de viviendas en alquiler

- La coyuntura económica con una creciente capacidad adquisitiva y unos tipos de interés muy bajos

- El miedo, por parte de los propietarios, a la morosidad y la falta de seguridad jurídica,

- La baja rentabilidad de los alquileres, que desanima a los propietarios o posibles inversores, tanto privados como institucionales, a invertir en este tipo de bienes.

- La escasa o nula movilidad laboral de la población en la mayoría de los casos.

- El sentimiento generalizado de seguridad que proporciona “sentirse propietarios”.

- La actual legislación sobre alquileres, a pesar de los últimos cambios efectuados, no anima a los propietarios a estar atados durante un largo periodo de tiempo, ni a los inquilinos les proporciona ninguna seguridad ante posibles desalojos más o menos injustificados.

El aparente aumento de oferta de alquiler, no ha variado sustancialmente el panorama, como lo prueba el hecho de que muchos anuncios (oferta) se han transformado en “se vende o se alquila” lo que evidencia que el alquiler es una opción subsidiaria en espera de mejores tiempos para realizar la venta.

3.3. La población.

Otro factor que incide en la demanda de bienes es la población, principalmente su dinámica, composición y su situación económica. En este sentido hay que tener en cuenta:

a) el incremento vegetativo (situación de crecimiento o de regresión)

b) los flujos migratorios, tanto internos dentro del mismo territorio o ciudad como externos

c) el envejecimiento o renovación generacional (pirámides de población)

d) la sectorización y/o precariedad en el trabajo,

e) la evolución sociológica con la aparición de nuevas formas de vida o situaciones personales, como por ejemplo la aparición de familias monoparentales, constituidas por una sola persona, etc.

f) Las actuaciones administrativas que favorezcan o perjudiquen el desarrollo de la población, por ejemplo las actuaciones urbanísticas en un determinado sentido, la política fiscal con determinadas exenciones tributarias o los grandes eventos, como pudo ser, en el caso de Zaragoza, la celebración de la Expo.

3.4. El planeamiento urbanístico y su regulación.

En el caso de los bienes inmobiliarios, al estar intrínsecamente ligados al territorio, además de la población hay que considerar el planeamiento urbanístico y su desarrollo, así como las infraestructuras existentes y en proyecto o los equipamientos de todo tipo. La escasez, inexistencia o deficiencia de alguno de ellos condicionará de modo importante el **mercado**, por ejemplo la existencia o no de gran número de solares.

3.5. Otros factores: la fiscalidad.

La fiscalidad de la vivienda es sólo uno de los aspectos de la política de vivienda, aunque su incidencia en ésta es evidente al gravarse el bien en sus distintas etapas de promoción, construcción, compra, tenencia, mejora, venta o cesión.

En España la titularidad, adquisición y enajenación de los inmuebles está gravado por el IRPF, IP, IBI, ITP y AJD, IVA, ISD y el I s/ Incremento del Valor de los Terrenos. La fiscalidad no define por sí sola la dinámica ni la estructura de un determinado sector de actividad económica, pero incide en ellas con un objetivo recaudatorio que puede chocar o complementar el objetivo de fomento sectorial. Ejemplo: La supresión de la desgravación en el IRPF en la adquisición de 1ª vivienda para el año 2013, unido al incremento del IVA, es evidente que va a incidir en el mercado inmobiliario, tanto en lo que se refiere al previsible aumento de demanda en lo que resta de este año, como en la contracción en el año que viene.

4. Tipos de valoraciones.

Valorar es señalar el precio de algo o bien reconocer, estimar o apreciar el valor o mérito de alguien o algo

Podemos hacer una clasificación del tipo de valoraciones atendiendo a varios aspectos: según la naturaleza del bien, del fin de la valoración, según el que efectúa la valoración (privadas, administrativas), a efectos fiscales o no, etc.

Lo característico de las valoraciones administrativas, es que todas ellas están perfectamente regladas, al menos en lo que se refiere a los procedimientos o sistemas de determinar el valor de un bien y pretenden ser objetivas y uniformes.

II.- VALORACIONES ADMINISTRATIVAS EN ESPAÑA - ARAGÓN.

1. Concepto y clases.

Entendiendo como valoración administrativa la asignación de valor a un bien inmueble realizada por cualquiera de las Administraciones Públicas dentro de sus atribuciones y competencias y sujetas al Derecho Administrativo, sus características son:

- Tienen una trascendencia administrativa
- Están regladas y amparadas en una legislación establecida al efecto
- Es necesario que exista una Ley que ampare su procedencia
- Están sujetos al Derecho Administrativo en todas sus fases, desde la presentación de documentos, tramitación de los mismos, notificación de los resultados y recursos aplicables en su caso.
- Deben estar realizadas por técnico competente según la clase de bienes a valorar.

Ateniéndonos al **fin** mismo de las valoraciones inmobiliarias, estas pueden ser:

- Con carácter fiscal, son todas las realizadas para servir de base a la exacción de un impuesto.
- Sin carácter fiscal, todas las demás

2. Valoraciones administrativas de bienes inmuebles con carácter fiscal:

Según el impuesto a considerar, las valoraciones de bienes inmuebles vienen reguladas en:

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Impuesto sobre el Patrimonio
- Impuesto sobre Sociedades
- Impuesto sobre el Valor Añadido
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles
- Impuesto sobre el Incremento del valor de los Terrenos de naturaleza Urbana
- Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
- Otras Contribuciones y Tasas

Según sea la titularidad del correspondiente impuesto, o el beneficiario en el caso de impuestos cedidos, la Administración actuante será una u otra. Nos interesa:

2.1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:

Regulado por el 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; el Reglamento se aprobó por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo. La Comunidad Autónoma de Aragón ha legislado en materia de exenciones y bonificaciones en las correspondientes Leyes de Medidas que acompañan a las Leyes de Presupuestos.

2.2. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

Regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones; su Reglamento se aprueba por Real Dº 1629/1991, de 8 de noviembre.

3. Valoraciones de bienes inmuebles sin carácter fiscal.

3.1. Valoraciones hipotecarias.

Están **reguladas** por la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras (BOE 9 de abril de 2003) que deroga una anterior de 30 de noviembre de 1994 “sobre normas de valoración de bienes inmuebles para determinadas entidades financieras”. Ha sido modificada en parte por la Orden EHA/3011/2007, de 4 de octubre. La orden EHA/564/2008, de 28 de febrero introdujo una nueva disposición adicional séptima que regula la aplicación del principio de prudencia en el caso de tasación de bienes con una posible expropiación forzosa.

- La norma se refiere a disposiciones para el cálculo de “valor de tasación” (y de ahí el “valor hipotecario” diferenciado, aunque se pueda apoyar en él, del “valor de mercado”);

En el art. 3 se marcan **10 principios**, de obligado cumplimiento cuando los técnicos están realizando una valoración en el marco de aplicación de la norma y que es muy interesante recordar ya que reflejan una metodología que cualquier perito debería seguir:

- Principio de anticipación: el valor de un inmueble que se encuentra en explotación se determinará teniendo en cuenta las expectativas de rentas futuras.

- Principio de finalidad: la finalidad de la valoración condiciona el método y las técnicas de valoración que se empleen; criterios y métodos han de ser coherentes.

- Principio de mayor y mejor uso: el valor de un inmueble, que dentro de la legalidad, es susceptible de ser aplicado a varios usos, será el que resulte de aquel que sea económicamente más rentable.

- Principio de probabilidad: si hay varias posibilidades de elección, se tomará la más probable

- Principio de proporcionalidad: los informes de tasación se elaborarán con la amplitud adecuada a la importancia, uso y singularidad del bien.

- Principio de prudencia: ante varias opciones de valor, se tomará como resultado el de menor valor de tasación.

- Principio de sustitución: el valor de un inmueble es equivalente al de otros activos de similares características sustitutivos de aquel.

- Principio de temporalidad: el valor de un inmueble es variable en el tiempo.

- Principio de transparencia: el informe de valoración de un inmueble deberá contener la información necesaria y suficiente para su comprensión y detallar las hipótesis y documentación utilizadas.

- Principio del valor residual: el valor atribuible a cada uno de los factores de producción de un inmueble, será la diferencia entre el valor total y la suma de los valores atribuibles al resto de los factores.

Los métodos técnicos de valoración, son:

- Método del coste
- Método de comparación
- Método de actualización de rentas
- Método residual (estático y dinámico)

1) Método de coste: Será aplicable en la valoración de toda clase de edificios y elementos de edificios, en proyecto, en construcción o rehabilitación o terminados. Sirve para calcular el valor de reemplazamiento bruto o neto.

2) Método de comparación: Será de aplicación en la valoración de toda clase de inmuebles, siendo necesario:

- La existencia de un mercado representativo de inmuebles comparables.
- Disponer de suficientes datos sobre transacciones u ofertas en la zona.
- Disponer de información suficiente sobre al menos seis transacciones u ofertas comparables, que reflejen la situación del mercado.

Para el cálculo del valor por comparación se establecerán las características del inmueble que influyan en su valor, se analizarán las informaciones sobre transacciones reales y ofertas firmes comparables y por último se seleccionará una muestra representativa, homogeneizada, a fin de asignar el valor del inmueble.

3) Método de actualización de rentas: Será de aplicación siempre que se dé al menos uno de los siguientes requisitos:

- La existencia de un mercado de alquileres representativo de bienes comparables, disponiendo al menos de seis datos de rentas de alquiler y suficientes datos sobre transacciones en alquiler u ofertas.
- La existencia de un contrato de arrendamiento sobre el inmueble a valorar.
- Que el inmueble valorado esté produciendo o pueda producir ingresos ligado a una actividad económica.

4) Método residual: Se calculará el valor por el método residual por:

- El procedimiento de análisis de inversiones con valores esperados (dinámico), para terrenos urbanos o urbanizables, estén o no edificados, o bien edificios en proyecto, construcción o rehabilitación, incluso si las obras están paralizadas

- El procedimiento de análisis de inversiones con valores actuales (estático), para solares e inmuebles en rehabilitación que se puedan comenzar las obras en el plazo máximo de un año, así como a los solares edificados.

Para el cálculo del valor residual por el procedimiento de cálculo dinámico:

- Se estimarán los flujos de caja
- Se elegirá el tipo de actualización
- Se aplicará la formula de cálculo

Mi opinión es que esta norma tiene una virtud fundamental: todos los aspectos, con los que se topa un “valorador” cuando está elaborando una tasación, están definidos y acotados sin imprecisiones elementales. El inconveniente es que es demasiado “economicista”; es decir analiza y desarrolla los problemas de determinación de un valor haciendo primar los factores económicos.

3.2. Valoraciones a efectos de la expropiación forzosa.

Regulado en la L de 16 de diciembre de 1954 y su Reglamento, en todo lo que no se oponga a las modificaciones introducidas por la L 6/1998, de 13 de abril, “sobre régimen de suelo y valoraciones” (Título III: Valoraciones) y en la L 8/2007, del suelo, y el Texto Refundido RDº 2/2008

A los efectos de las expropiaciones (tanto las urbanísticas como las que tengan otro carácter),

- la valoración de suelo se tiene que efectuar con arreglo a los criterios establecidos en la Ley del Suelo vigente en la fecha de iniciación del expediente individualizado de justiprecio

- la valoración de edificaciones se realizará con la normativa catastral, de acuerdo con su valor de reposición, corregido según la antigüedad y estado de conservación (a no ser que siendo de aplicación la L 8/2007, esté incluido en el valor global de la finca a expropiar: artº 23.2.a)

- las plantaciones, sembrados, obras e instalaciones (salvo que tengan carácter permanente y se hayan considerado en el valor del suelo), así como las indemnizaciones a favor de los arrendatarios, se valoran con arreglo a los criterios de esta ley

Se establece la expropiación por incumplimiento de la función social de la propiedad

Asimismo se establece el derecho de reversión (en el caso de no haberse destinado los bienes expropiados al fin de la expropiación u otro análogo), en un período de tiempo determinado, al antiguo propietario o sus causahabientes; igualmente se regula la forma de valorarlos (artº 29 de la L 8/2007).

En el justiprecio, se incluye el llamado “premio de afección”, tasado en un 5% del valor de todos los bienes, como compensación al apego del propietario expropiado a sus bienes.

3.3. Valoraciones urbanísticas.

1) Estaban reguladas por la Ley 6/1998 de 13 de abril, “sobre régimen del suelo y valoraciones”, con la modificación parcial introducida por la Ley 10/2003, de 20 de mayo, de “medidas urgentes de liberalización en el sector inmobiliario y transportes”. Esta Ley sigue siendo de aplicación en los supuestos introducidos

por la Disposición adicional 3ª de la L 8/2007. La disposición transitoria 3ª se ha prorrogado 3 veces; la última ha tenido vigencia hasta julio de 2012.

Cada Ley establece **criterios de valoración** del suelo, distintos incluso conceptualmente, a los que se ha referido el ponente anterior.

Es importante remarcar que la orden ECO/805/2003, no tasa los inmuebles con los criterios de la L 8/2007; únicamente se practica el principio de prudencia, introduciendo una advertencia sobre que los inmuebles que se están valorando, se justipreciaran conforme al texto refundido de la Ley del suelo de 2008, en casos concretos (que se haya iniciado un procedimiento de expropiación del inmueble, declaración de utilidad pública de un planeamiento, declaración firme de incumplimiento de plazos y deberes).

III.- VALORACIONES A EFECTOS DE LOS TRIBUTOS CEDIDOS.

1. La base imponible en el impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y en el impuesto sobre sucesiones y donaciones:

Formando parte de las valoraciones administrativas de carácter fiscal, nos encontramos con la comprobación de valor a los efectos de los tributos cedidos, que son los que más nos afectan en su gestión. En todos ellos la base imponible es el Valor Real.

1.1. Definición.

a) Texto Refundido del ITP y AJD (Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre,)

Art. 10

1.- La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas por prenda o hipoteca.

Art. 30 (AJD)

1.- ... servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa

Art. 46

1.- La Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real declarado de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado.

b) El Reglamento, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo,

Art. 70

1.- 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.

2.- En la base imponible de las escrituras de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal se incluirá tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno.

c) Ley del Impuesto sobre S y D (Ley 29/1987, de 18 de diciembre,)

Art. 9

Constituye la base imponible del impuesto:

a).- En las transmisiones "mortis causa" el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal, el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas "inter vivos" equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueran deducibles

Art. 18

"La Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos, por los medios de comprobación establecidos en el art. 52 de la LGT"

Cuando hemos hablado de los tipos de valor, nos hemos referido a las acepciones del "valor real" (pag. 6). El valor real de los bienes y derechos transmitidos constituye la base imponible del IS y D y del ITP y AJD.

2. Medios para la determinación del valor real.

• El art. 52 de la LGT/1968; y ahora el art. 57 de la LGT/2003 en su redacción dada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, establece los medios que puede utilizar la administración tributaria competente para efectuar la comprobación de valor de los bienes determinantes de la obligación tributaria. Los apartados que nos interesan son:

1.b) Estimación por referencia a los valores que figuran en los registros oficiales de carácter fiscal (en el caso de bienes inmuebles el valor catastral)

1.c) Precios medios en el mercado

1.e) Dictamen de peritos de la Administración

1.f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros

1.g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas

1.h) Precio o valor declarado en otras transmisiones del mismo bien teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca (artº 158.4 del Reglamento: 1 año)

(1.b) Estimación por referencia a valores que figuran en los registros oficiales de carácter fiscal

Hasta hace 2 meses la D. Gral de Tributos, ha utilizado un medio parecido como "filtro" para seleccionar aquellos documentos que son de comprobación preferente en urbana.

No obstante, el Art. 134 de la LGT de 2003 (práctica de la comprobación de valores) establece que "la Administración tributaria podrá proceder a la comprobación de valores

de acuerdo con los medios previstos en el art. 57 de esta Ley salvo que el OT declare utilizando los valores publicados por la Administración actuante en aplicación de los citados medios”.

Con fecha 4 de septiembre de 2012 se publicó en el BOA la **ORDEN de 23 de agosto de 2012, 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 imposables devengados o que se devenguen durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012, se establecen las reglas para la aplicación de los mismos y se publica la metodología seguida para su obtención.**

Por ello, a partir de la publicación y entrada en vigor de la Orden (5 de septiembre) si el uso del inmueble es uno de los contemplados en ella (artº 3.2): uso residencial, oficinas, almacenamiento, comercial (excepto mercados y supermercados) e industrial (excepto industrias fabriles y servicios de transporte) y siempre que el valor catastral esté bien determinado porque las características físicas, urbanísticas y jurídicas del bien inmueble no han variado sustancialmente desde la determinación del valor catastral, la Administración de la CAA puede utilizar este medio para comprobar el valor real de los bienes y no podrá modificar el valor declarado, si el OT lo ha determinado siguiendo la Orden.

(1.c) Precios medios en el mercado

La norma ya habilita a la Administración para poder comprobar en base a precios medios de mercado (claro es que debidamente publicados). No obstante hay que precisar que, del hecho de que para liquidar un determinado tributo, la ley habilite un medio de comprobación de valor, no se deduce necesariamente se deba identificar “valor real” con “valor de mercado” o “precio de mercado”. Es decir, llevando las cosas a su extremo, siempre podríamos estar de nuevo ante una indefinición (doble):

- ¿qué se entiende por precios medios de mercado?
- ¿por qué se identifica valor real con precios medios de mercado?

De nuevo surge la necesidad de que la normativa de los impuestos completen su definición de la base imponible.

Para implantar este medio de comprobación de valor, la Comunidad Autónoma deberá realizar un exhaustivo estudio de mercado, considerando, además, su evolución en el tiempo: organizado por municipios y revisables anualmente. No hablaríamos de precios de mercado (que se entienden en un determinado instante y tiempo y circunstancias) si no de valores de mercado, considerando como tales “precios medios, en situaciones medias y supuesto un mercado transparente y real, es decir con suficientes transacciones y con demanda y oferta existente en equilibrio” (definición de Fdez. Pirla) o cualquiera de las otras que ya hemos expuesto.

Este estudio de mercado, para que sea útil en procesos siguientes habrá de realizarse por el procedimiento que se denomina de “análisis de regresión múltiple” consistente en la formación y mantenimiento de una base de datos adecuada, que incluya datos sobre propiedades de características homogéneas y comparables, o que puedan dividirse en mercados relativamente homogéneos, evitando la consideración de propiedades con características inusuales, discrepancias significativas de valores y saltos puntuales de valores año a año.

Respecto a las características de la propiedad, el valorador y el que realice el análisis habrá de reunir información sobre aquellos atributos de la propiedad que estima influye en la determinación del valor de los bienes en la zona de estudio; suelen incluir características del suelo (planeamiento, urbanización ...), de la construcción (calidades, antigüedad, ..) y factores locacionales (comunicaciones, proximidad a centros de atracción, equipamientos, etc. Hoy día, con el uso de los ordenadores cada vez más potentes y de la llamada “inteligencia artificial” aplicada a las técnicas de valoración, se facilitará el manejo de gran cantidad de información y la realización de valoraciones a gran escala.

Siguiendo la jurisprudencia y la normativa existente (artº158.2 del RDº 1065/2007) la CAA (administración tributaria competente en este caso) aprobará y publicará la metodología y el sistema de cálculo utilizado para el cálculo de esos precios medios, según el tipo de bienes, y los valores resultantes.

(1.f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros

Es uno de los medios de comprobación de valor introducidos por la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Suele utilizarse por la CAA en la comprobación del valor declarado en el caso de las declaraciones de obra nueva (ON) para determinar la base imponible.

Para poder aplicar la normativa existente en cuanto a la determinación de la base imponible del impuesto, hay que comprobar en cada caso los elementos constructivos asegurados y los conceptos que comprende (Ejecución material, honorarios, tasas y licencias, etc.). Lo 1º es evidente: cada promotor asegura, con los mínimos costes que le permita cumplir la LOE sin correr riesgos excesivos; en cuanto a lo 2º surge por la conflictividad que tiene en los tribunales la definición de “*valor real de coste de la obra nueva*”. En efecto: además de la in concreción en la definición de “valor real” aparece la discusión sobre los componentes del “coste de una construcción”, que han de integrarse en la base imponible.

La **consulta vinculante V0140-05** planteaba “si al valor del presupuesto de la obra efectivamente efectuada y pagada han de añadirse otros gastos accesorios como la tasa por licencia de obras, beneficio industrial, honorarios del arquitecto, impuestos y gastos del notario y registro de la propia escritura de declaración de ON, servicios de asesoría fiscal, contable, laboral etc” resolviendo que “*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 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 ON, 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". Esto se venía aplicando a las comprobaciones de valor en las declaraciones de ON, hasta hace poco

Por el contrario, en la resolución del TEARA de fecha 27 de abril de 2012, este tribunal dice explícitamente que cambia de criterio a la vista de las sentencias del TSJA de fecha 16 de enero de 2012 que aplica una sentencia del TS de fecha 29 de mayo de 2009, dictada en interés de ley, que apoyándose en el argumento de que *"es el más coherente con la supuesta manifestación de capacidad económica que se pretende gravar en la declaración de ON, que es la incorporación al mundo jurídico de un elemento patrimonial anteriormente inexistente"* determina que el valor real de coste de la ON (base imponible del impuesto) coincide con la base imponible del ICIO definida en el artículo 102 el 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, dice: *"La base imponible del impuesto 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..."*, al concretar "a estos efectos" limita dicho concepto al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras e indica claramente los conceptos que componen la base imponible y los que no la integran. Como resultado, el único concepto que se incluye en el "valor real de coste de la ON declarada" es el importe de la ejecución material (materiales, mano de obra y maquinaria). Además, se olvida de que esta incorporación al mundo jurídico no se puede realizar si no se inscribe en el Registro de la Propiedad y que para poder realizarlo hace falta justificar la licencia de obras y certificado de técnicos directores de la obra (por ejemplo). Por otro lado, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 14 prohíbe la extensión de la normativa de unos impuestos a otros por analogía, estableciendo la obligatoriedad de aplicarlos en su sentido estricto.

(1.g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas

La sentencia del TS de 7 de diciembre de 2011, sobre el recurso de casación en interés de ley nº 71/2010 interpuesto como consecuencia de una liquidación por el I s/ TP y AJD realizada en base al valor asignado al inmueble para la concesión de un crédito hipotecario, pretendía que la Admón. actuante justificara la elección de este medio, frente a los demás, que el valor de tasación de las finca hipotecada era conforme con el valor real, y que estableciera al menos indiciariamente la existencia de algún elemento de defraudación mediante un informe pericial. El fallo fija como doctrina legal que *"la utilización por la Admón. tributaria del medio de comprobación de valores previsto en el apartado g) del artº 57.1 de la LGT ... no supone ninguna carga adicional respecto a los demás medios ... por lo que no está obligada a justificar previamente ..."*

En el mismo sentido se pronuncia el TC en su sentencia de 20 de septiembre de 2012 que anula la norma autonómica de la CA de Andalucía según la cual uno

de los criterios de los peritos en la comprobación de valor es tomar la realizada por una sociedad de tasación a efectos del préstamo hipotecario, ya que de hecho, supone anular uno de los medios (dictamen de peritos)

(1.h) Precio o valor declarado en otras transmisiones del mismo bien teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca (artº 158.4 del Reglamento: 1 año)

El TSJ Aragón en sentencia de 20 de diciembre de 2010, se pronuncia a favor s/ la tasación de una finca rústica en el municipio de La Muela (Zaragoza) utilizando este medio de comprobación de valor; dado que el OT transmitió el inmueble el mismo día que lo adquirió a favor de un tercero por un precio muy superior al declarado en la adquisición previa.

(1.e) Dictamen de peritos de la Administración

Existen diversas resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Provinciales y Central, en virtud de las cuales, la asignación de valor por parte de la Administración, distinto del declarado por el contribuyente, ha de ser motivada.

Como veremos más adelante, en algunas sentencias o resoluciones, los jueces se han olvidado de algo fundamental y es que, en definitiva, la valoración es **un juicio fundamentado** (y así se obliga a que sea) y que cuanto mejor sea la información, y mayor la experiencia del tasador mayor será la garantía de que el juicio emitido (es decir, la valoración) sea cierto; al movernos, en el caso de los tributos cedidos, en este campo de valoración individualizada (no global), por definición, no se puede pretender la automatización que parece exigirse en algunas resoluciones y que es propia de una valoración global de la propiedad (caso del IBI)

• Otro capítulo a parte lo constituye las “valoraciones previas” establecidas en un principio en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes e incorporadas en la Ley General Tributaria de 2003 (art. 34 y art. 90). Sus características más destacadas son:

- Han de solicitarse antes de la realización del hecho imponible
- La solicitud la realizará el obligado tributario
- La información la realizará la Administración competente en el tributo cuya gestión le corresponda
- La valoración tendrá efectos vinculantes para la administración durante un plazo de 3 meses
- No es recurrible
- La Administración podrá comprobar posteriormente los elementos de hecho y circunstancias manifestadas por el interesado en su solicitud.

Los informes de la Administración, deben reunir los mismos requisitos que los realizados en el procedimiento de comprobación de valor.

Es interesante la sentencia del TS de 7/12/2011, en un recurso de casación en interés de ley, entre los fundamentos de derecho expresa: la valoración previa obliga a la Admón. durante 3 meses desde la fecha de notificación al interesado,

no al OT, lo que no impide que la admón. pueda comprobar los elementos de hecho y circunstancias manifestados por el obligado tributario.

IV.- PERITACIONES.

Cuando hemos hablado del valor real, y de los medios de comprobación de valor del art. 57.1.e) de la LGT/2003, en cierto modo ya se ha hecho una introducción a este apartado. Ahora se trata de analizar lo que es la peritación en sí, repasando los tres aspectos que nos interesan desde el punto de vista del trabajo que llevamos en común (gestión y técnicos) aunque sin entrar en el aspecto exclusivamente jurídico. Analizaremos:

- a) requisitos que debe reunir el perito (de la Administración, de parte y el tercero)
- b) trabajos previos (administrativos, periciales)
- c) elaboración de los informes:
 - requisitos que han de reunir
 - metodología (aspectos a tener en cuenta)
 - distintos tipos de informe (según naturaleza del bien, según estado del expediente)

1. Requisitos que debe reunir el perito:

Desarrollado en el art. 135 (tasación pericial contradictoria) de la LGT/2003 y art. 12 y art. 13 de la L 26/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias y Administrativas del Gobierno de Aragón con las modificaciones introducidas por las leyes 11/2008 y 12/ 2010 de Medidas (artº 211).

Resumidos:

- Cuando se va a una pericial contradictoria, s/ la legislación estatal siempre tiene que existir una valoración realizada por perito de la Administración, competente en la materia. Esta competencia tiene dos aspectos: que el perito tenga título suficiente y que en la Administración ocupe un puesto al que se le haya atribuido esa función. S/ la legislación autonómica no existe la exigencia de una valoración realizada por perito de la Administración.

- La valoración ha de ser suficientemente motivada.

- En enero de cada año hay que formar una lista de técnicos colegiados o asociados dispuestos a actuar como peritos terceros; se sorteará el nº 1 de la lista. En la CAA en dicha lista se incluyen peritos o entidades de tasación.

Con las siguientes consecuencias:

1º) La incorporación a ese sorteo supone el reconocimiento de competencias para realizar las tasaciones periciales.

2º) El art. 121 del Reglamento de Transmisiones Patrimoniales en su Título VII trata la Tasación Pericial Contradictoria. En todas las Reglas la referencia es a peritos con " títulos adecuados a la naturaleza del bien " de lo que puede dedu-

cirse que la incorporación a una lista de peritos terceros ha de realizarse teniendo en cuenta su capacidad y, en definitiva, sus conocimientos

2. Proceso de valoración:

El proceso de valoración debe ser un proceso lógico y sistemático que incluya el análisis de todos los factores determinantes que influyen en la fijación del valor de un bien y que ayude a su vez a sintetizar conclusiones y reflejarlas en el informe.

La valoración de los inmuebles puede hacerse por dos procedimientos:

- valoración sintética (método de comparación o del valor en plaza, método convencional sin atender ni a rentas ni a costes de construcción: valor consolidado)

- valoración analítica (método del coste o de reposición, método de capitalización de rentas)

La elección de un procedimiento u otro nos forzarán a seguir caminos distintos, pero todos ellos tienen de común las siguientes **etapas**:

1) Definición del problema: es decir conocer el objetivo de la valoración, conocer la fecha a la que referimos la valoración, identificar la propiedad que vamos a valorar e identificar los derechos de propiedad.

2) Planificación de la valoración: identificar los factores que nos van a influir en el valor, identificar las fuentes de información, decidir el programa de actuación y trabajo, definir el tipo de informe.

3) Recopilación de datos (lo más amplios posibles) datos de la propiedad inmobiliaria, datos de mercado, datos geográficos, sociales, urbanísticos, económicos, jurídicos, ...

4) Análisis de los datos: evaluando la posible influencia de cada dato en el valor del inmueble

5) Elección del método de valoración más adecuado y aplicación del resultado del análisis anterior al caso concreto.

6) Comparación de los resultados obtenidos por la aplicación de diferentes métodos de valoración y elección del valor final del inmueble siempre en la base de aplicar "el mejor y más intensivo uso del mismo".

7) Redacción del informe final de la valoración

3. Elaboración de los informes de tasación:

Hemos de analizar:

- 1) los requisitos que han de reunir
- 2) metodología y aspectos a tener en cuenta
- 3) distintos tipos de informe, dependiendo del tipo del bien y del estado del expediente

3.1. Requisitos: Jurisprudencia.

Los requisitos exigidos por los tribunales han variado sustancialmente a lo largo del tiempo

Poco a poco, los informes han ido complicándose intentando dar respuesta a las exigencias de más y más motivación, hasta el día de hoy en que algunas resoluciones (que se sepa el TS hasta ahora no) exigen se cuente prácticamente hasta la página y línea donde está publicado el dato que se ha tomado, lo cual en términos técnicos es una auténtica barbaridad, pues supone un verdadero desconocimiento de las técnicas de valoración. Y de lo que es un informe pericial o dictamen pericial incluso desde el punto de vista gramatical: opinión de un perito basada en el análisis de unas circunstancias (las que rodean al bien a tasar) y en sus conocimientos (por eso es perito). **Es un juicio fundamentado**

Pasemos ahora a realizar un estudio de distintas sentencias que hay sobre el tema de la motivación que se considera suficiente.

1º) TS 9/6/2003: “ ...la comprobación de valor es una cuestión inevitablemente sometida a las circunstancias concurrentes en cada supuesto de hecho y, aunque ciertamente la motivación no tiene que ser exhaustiva, la específica suficiencia de cada comprobación dependerá de que sirva para llevar al conocimiento del contribuyente las razones en que se funde para que pueda aceptarlas e impugnarlas.”

2º) TS 26/1/2002: “ ... anular la comprobación administrativa en supuestos en la que ésta haya sido hecha por funcionario inidóneo o sin expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta para determinar el valor ...”

3º) TS 9/5/2003, 24/3/2003, 3/12/1999, ... : los informes periciales “ ... deben ser fundados, lo cual equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta ...”

“La comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente pueda conocer sus fundamentos técnicos y prácticos (fácticos) y así aceptarlo ... o rechazarlos “

4ª) TS 3/12/1999: La comprobación de valor no está motivada cuando “ ... se confecciona unas hojas de impreso desplegadas , donde se enumeran los bienes y se constata el valor declarado y el que se titula << valor pericial >>, sin que aparezcan otras referencias que permita conocer el proceso lógico, los criterios técnicos y económicos seguidos, ni las operaciones matemáticas realizadas para llegar al resultado que integra la nueva base ...”.

5º) TS 10/5/1995: “ ... los peritos son libres de seguir en sus dictámenes los criterios evaluatorios que tengan por convenientes ...” “ el valor real de un bien no es necesariamente coincidente con el precio que pueda alcanzar en una transmisión, que puede distanciarse de aquél por la concurrencia de múltiples circunstancias, como puede ser, por ejemplo, la existencia de arrendamientos. “ (*podríamos añadir autogestión y auto producción?*)

6º) TS 4/2/1995: “ ... no existe un precepto en la Ley que prohíba la práctica de la prueba pericial, dentro del proceso contencioso administrativo ... se rige por las sencillas normas de la Ley de Enjuiciamiento Civil ...”

7º) TSJA 21/2/2000 (Montecanal, bien motivada): “ la valoración debe efectuarse de forma motivada por funcionario idóneo, ... **que examine directamente la finca transmitida, teniendo en cuenta el estado de conservación y antigüedad del inmueble, ubicación, circunstancias urbanísticas concurrentes**, con expresión de todos los criterios tenidos en cuenta y demás circunstancias que puedan tener influencia actual o futura en el valor ...”

“Esta motivación ha de contener la **descripción del soporte físico**, que es el bien o derecho transmitido, en cuanto se refiere a su contenido o circunstancias físicas, y a partir de ahí, **exteriorizar los criterios concretos seguidos en la valoración ...**”

“No puede sostenerse que el informe pericial que sustenta la comprobación del valor declarado carezca de motivación, ... pues el informe ofrece aquellos datos de forma tal que es posible conocer el proceso seguido por el perito para alterar el valor inicial o declarado ...”

“La comprobación de valor realizada por la Administración **se encuentra debida y adecuadamente motivada pues el actor ha conocido el origen y desarrollo de las operaciones realizadas por el perito y se encuentra por ello en condiciones de rebatir los cálculos.**”

8º) TSJA 30/6/2000, TSJA 4/2/1997: comprobaciones de valor bien motivadas cuando “ se ponen de manifiesto los datos y criterios tenidos en cuenta para llegar al que se considera valor real de los bienes transmitidos ...”

9º) TSJA 4/2/1997: la visita al interior del inmueble es irrelevante pues existe otros medios de conocer el bien que se transmite

10º) TSJA 30/6/2000: comprobación de valor bien motivada puesto que “la misma contiene los criterios, elementos y datos tenidos en cuenta para llegar en definitiva al valor comprobado... “ “ La mayoría de los datos relevantes de la valoración son constatables documentalmente, y en cuanto a la calidad de los materiales y al estado de conservación vienen calificados en los informes periciales ...”

11º) TSJA 19/9/2011: (Valoración de una finca en Movera) la valoración está bien motivada pues “tras poner de manifiesto las circunstancias urbanísticas de la finca, ... en atención a la ubicación de la misma, su superficie, servicios urbanísticos, situación en relación al casco urbano, interés residencial y comercial, y el mercado inmobiliario local de fincas análogas en el año ... se procede a la concreta valoración de la finca aplicando a su superficie un valor unitario ...” llegando a la conclusión de que “contiene los criterios, elementos y datos tenidos en cuenta para llegar en definitiva al valor comprobado” la disconformidad con el valor debe sustanciarse en una TPC.

La misma sentencia entra en la necesidad o no de visita al inmueble: por sí sola no es un vicio invalidante de la comprobación de valor. Precisa que lo sería

“cuando no hayan sido tomados en consideración aspectos concretos influyentes en la misma y que habrían sido puestos de manifiesto mediante la oportuna visita de inspección ...”

12º) TS 28/3/2012: casación (comprobación de valor de una declaración de una ON y DPH); visita al inmueble y motivación; visita al inmueble es necesaria en cuanto se ha tenido en cuenta determinantes como el estado de conservación; no está bien motivado pues se hace referencia a un estudio de mercado que no se aporta.

13º) TS 20/9/2012: (comprobación de valor de inmuebles): está realizada por funcionario técnico con titulación adecuada a la naturaleza del bien, bien motivado pues expresa los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta e individualizada, explica cómo ha obtenido el precio de mercado, los parámetros utilizados, fotos, ...; “no existiendo elemento alguno en las actuaciones que permita inferir que en los inmuebles afectados existan circunstancias para cuya consideración y evaluación resultaría imprescindible la visita” ésta no es necesaria

14º) TEAC 27/2/1998 (Automociones Moncayo): “ ... el dictamen incluye el razonamiento seguido por el técnico para valorar lo que debe entenderse que se ajusta al art.121.2 de la Ley General Tributaria. Cosa distinta es que no se esté de acuerdo con el resultado material de la valoración, lo que debe atacarse mediante la tasación pericial contradictoria, ... ”

15º) TEARA 26/2/2004: en el informe de comprobación de valor (realizado con el programa VALORA) se describen los bienes que se transmiten con la misma concreción que es habitual; según la resolución, que incorpora el texto del informe-tasación al punto Cuarto de los fundamentos de derecho, “ las valoraciones cuestionadas por esta razón se hallan correctamente motivadas, porque permiten la defensa de los interesados que pueden combatirla en el seno de una tasación pericial contradictoria ...” todo ello “...sin perjuicio de que el administrado no esté de acuerdo con el resultado material de la valoración o discrepe de los criterios utilizados por el técnico para valorar ...”

16º) TEARA 1/4/1998: “ La valoración de la vivienda está bien motivada por cuanto el Perito de la Administración ha considerado al emitirla: la tipología de la edificación, el uso, clase de estructura, cerramientos, instalaciones de que dispone y la calidad de los materiales y acabados, la edad y el estado de conservación de la edificación, la situación de la finca en relación con el casco urbano, el equipamiento y dotaciones de que dispone y las expectativas de rendimiento en venta, y la vía pública en que se ubica, así como los coeficientes de antigüedad, adecuación a la tipología constructiva, ubicación, situación, conservación y m² construido/m².”

17º) TEARA 28/3/1996: “Los dictámenes emitidos por el Perito de la Administración referentes a las fincas ... y los dos solares ... están suficientemente motivados, pues en ellos se razonan las valoraciones en términos concretos y suficientemente claros que permiten su impugnación por el interesado ...”

RESUMIENDO:

No hay que confundir la existencia o no de **motivación** con la discrepancia en los **valores** propuestos en los dictámenes.

Se considera que una comprobación de valor **está motivada**, cuando la valoración está individualizada y permite al contribuyente aceptarla o no, independientemente de que esté de acuerdo con el resultado material (el valor) para lo que está la Tasación Pericial Contradictoria, o la Peritación en fase de prueba en un contencioso administrativo; por tanto está asegurada su defensa. Para ello:

a) Ha de expresarse el medio utilizado para efectuar la comprobación de valor.

b) El Perito ha de tener titulación adecuada a la naturaleza del bien y ha de expresar la técnica que utiliza. El Perito es muy libre de seguir los criterios evaluatorios que crea convenientes. Es competencia del técnico que actúa como perito (tanto de parte como el tercero en una Tasación Pericial Contradictoria) elegir el método que considere más adecuado para determinar el “valor real” del bien transmitido así como los instrumentos que ha de emplear. Esta selección la hará en función de la complejidad y de las circunstancias tanto físicas como jurídicas que se presentan en cada caso; así, puede utilizar el método residual, el método de reposición, el valor en renta, el de regresión múltiple o, simplemente, recurrir a los valores del mercado inmobiliario local o al valor catastral.

c) Debe describirse el bien que se valora, para evitar errores de identificación.

d) La motivación no tiene que ser exhaustiva, basta con que lleve al conocimiento del contribuyente las razones en que se funde el Perito. Debe concretarse de forma que se expresen los criterios tenidos en cuenta y demás circunstancias que puedan influir en el valor. Los informes han de ser fundados por expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta. Debe expresar las operaciones matemáticas realizadas para permitir detectar los posibles errores materiales.

e) La visita al inmueble no es necesaria, salvo que haya indicios de que existe alguna circunstancia para cuya evaluación sea imprescindible la visita

Es decir: la elección de uno u otro método valorativo no implica indefensión del contribuyente siempre que esté suficientemente expresada:

- el método de valoración que se elige, (dependiendo del tipo de bien, de sus características, y del estado del expediente)

- los aspectos objetivos que se tienen en cuenta por influir en el valor en el mercado inmobiliario y que son “evidentes y de fácil comprobación en cuanto a la realidad” (tipología y calidad de la construcción, fecha de construcción o de reforma y estado de conservación; en caso de bienes arrendados: fecha del contrato de arrendamiento, cláusulas existentes e importe de la renta; en el caso de suelo sin edificar: circunstancias urbanísticas y cargas derivadas de la ejecución del planeamiento; ...).

La evaluación de estos determinantes se realizará basándose en los conocimientos técnicos del perito actuante y siempre es contrastable con los de otro perito a través de la Tasación Pericial Contradictoria.

- Actuar de otra manera supondría, llevado al extremo de automatismo en la determinación del valor que parece pretenderse en algunas resoluciones, que el procedimiento de las peritaciones sería inoperante, contradictorio con la exigencia de que la comprobación de valor sea individualizada, y además no tendría razón de ser la obligatoriedad de que el dictamen lo efectúe un técnico competente en la materia.

- La sentencia del TSJ de Castilla y León de 23 de Octubre de 2003, sobre motivación en la comprobación de valores dice que la falta de aportación de los valores unitarios obtenidos de los estudios de mercado y la falta de identificación o cita concreta de cual de esos valores unitarios ha utilizado y cómo los ha aplicado, ponderado, o actualizado, denotan la falta de motivación de la valoración. La designación de los valores unitarios tomados del oportuno estudio de mercado debe hacerse de un modo tan directo, concreto, preciso e inequívoco que el contribuyente no tenga duda, a la hora de acudir al estudio de mercado, de donde ha sido tomado ese valor.

El medio utilizado por la Admón. fue un híbrido entre el contemplado en el art. 52.b (precios medios de mercado) y el 52.d (dictamen de perito de la Admón. en cuanto que el perito “actualiza los valores del estudio de mercado con su capacitación y sus conocimientos del mercado local”, y realiza la tasación.

En el punto sexto de la sentencia, el Tribunal se refiere a otras del TS en las que resumen las condiciones que han de reunir los informes periciales:

- Fundado: lo cual equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta para que el contribuyente pueda conocer los fundamentos técnicos y prácticos.

- Que aún pudiendo ser lacónica y sucinta, no es admisible, art. 121 de la LGT, si se omiten o se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de la valoración o sólo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta mediante fórmulas repetitivas preformadas. Debe ser individualizada.

- Debe ser notificada al contribuyente.

Además:

- La aplicación de los precios medios no puede hacerse presumiendo la certeza de éstos, sino que se requiere justificación de las razones de su formulación y de su aplicación a los bienes concretos, se debe especificar la forma en que se han tomado en consideración esas circunstancias.

- Los peritos deben comprobar en cada caso los bienes, describirlos, facilitar a los órganos jurisdiccionales los antecedentes de hecho suficientes para admitir o rechazar las valoraciones.

Con estos antecedentes el TSJ llega a las siguientes conclusiones:

- a) Toda Administración debe documentar sus actuaciones por escrito (art. 55.1 y 2 de la L 30/1992 de RJAP y PAC) para lo que, en caso necesario, abrirá un período de prueba (art. 80) o realizará de oficio los actos de instrucción necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos que servirán

de base para dictar la resolución (art. 78). Por esto: si la Admón. Tributaria ha empleado unos determinados estudios, necesariamente debe aportar al expediente administrativo un certificado o testimonio documental de los datos tributarios contenidos en los registros fiscales o estudios de mercado. Esa aportación ha de realizarse “de un modo tan directo, concreto, preciso e inequívoco que el contribuyente no tuviese duda, a la hora de acudir al oportuno estudio de mercado de donde ha sido tomado ese valor unitario”; no basta con la remisión al expediente.

b) Sólo los hechos notorios o los admitidos por el interesado quedan exentos de prueba.

c) La utilización de estadísticas y de precios medios sirve para seleccionar el documento en el que hay que comprobar el valor; sus datos genéricos no pueden considerarse motivación.

Se observa que ésta es una de las sentencias en las que podríamos considerar que, **pese a la argumentación traída de sentencias del TS**, a la hora de emplearlas en el caso se han olvidado de que una tasación es un juicio fundamentado no una aplicación automática de valores unitarios y coeficientes, que es en lo que se transforma por la exigencia de señalar el valor concreto aplicado. Si se practica al pie de la letra, estaríamos haciendo una “ponencia de valores” en paralelo a la del Catastro; con la diferencia de que éstas sirven para realizar una valoración global de los inmuebles de un municipio y nosotros estamos tratando de realizar una valoración individualizada. Llevada al extremo, supone eliminar la posibilidad del dictamen de perito de la administración (artº 57.e) de la LGT.

En los procedimientos de comprobación de valor iniciados con posterioridad a la entrada en vigor del 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 (que entró en vigor el 1 de enero de 2008) se añade por el TEARA mayores exigencias.

Dicho Reglamento regula la comprobación de valor en los artº 158 a 160, y hace distinción según se tase un bien inmueble u otro tipo de bien. Es importante lo establecido en el artº 160.2 y 160.3.c

4.3.2.- Tipos de informe.

Dependiendo del tipo de bien, del método elegido y empleado en la valoración (analítico, sintético ...), se elaborará el correspondiente informe, debidamente razonado y motivado, que reúna los requisitos exigidos por la Jurisprudencia .

CONCLUSIONES.

- Para terminar recordemos la frase de Confucio 500 años a.C. “el maestro dijo al discípulo: el valor de tu propiedad depende de tu vecino”
- O, parafraseando a McMichael, no debemos olvidar que lo más importante en una tasación es la experiencia del tasador.

Sesión II.

**LA REFORMA DE LA FUNCIÓN PÚBLICA EN
ARAGÓN**

PONENTE:

Ilmo. Sr. D. Juan Carlos Zapata Híjar
PÁG. 83

COPONENTES:

D. José Manuel Aspas Aspas
PÁG. 123

Ilmo. Sr. D. Ignacio Murillo García-Atance
PÁG. 159