

Valoración, comprobación de valores y cómputo de valores de los inmuebles a efectos fiscales

Jesús Marín i Martínez
Dirección General de Tributos
Generalitat de Catalunya

Valor es la expresión cuantitativa de la estima de un bien mientras que precio es la contraprestación para su transmisión.

Valorar un bien es determinar el valor que tiene, mientras que comprobar un valor declarado es contrastar si se ajusta al que se considera tiene el bien y de no ajustarse, fijar el debido. A su vez, cómputo del valor de un bien es la determinación indirecta del mismo, exclusivamente a partir de datos preexistentes y reglas de cálculo prefijadas.

Criterios de valoración son las reglas a través de las cuales se llega a establecer el valor de un bien. Por ejemplo, capitalizar la renta; obtener el valor del suelo a partir del valor del producto inmobiliario, restando los costos de producción y el beneficio del promotor; tomar como referencia el mercado, etc.

Procedimientos de valoración son los cauces formales o las formalidades a que ha de sujetarse la actividad administrativa de valoración. Así la valoración catastral

comporta las fases de aprobación de la Potencia de valores, publicación de la misma por edicto, asignación de los valores catastrales y notificación de los mismos. En consecuencia el procedimiento es sucesión de trámites.

Medios de valoración son las vías a través de las cuales se aplican los criterios de valoración. Por ejemplo el dictamen pericial, a través del cual se aplican los correspondientes criterios de valoración; el valor catastral, determinado de acuerdo con los criterios de la normativa al efecto, etcétera.

Impuestos que recaen sobre los bienes inmuebles

En el sistema tributario español los bienes inmuebles se gravan, de forma directa o indirecta, en las siguientes figuras tributarias:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI).
- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
 - Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.
 - Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
 - Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
 - Impuesto sobre el Patrimonio.
 - Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).
 - Impuesto sobre Sociedades.
 - Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).
 - Gravamen Especial sobre los Bienes Inmuebles de las Entidades no Residentes.

A las figuras anteriores habría que añadir, en puridad, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes así como el de Actividades Económicas. Sin embargo, a efectos del tema que se trata, las indicaciones para el primero de ellos pueden entenderse subsumidas en las que posteriormente se hacen para el IRPF y para el Impuesto sobre Sociedades. En cuanto al segundo, su relación con la fiscalidad de los bienes inmuebles es tan directa que se omitirá cualquier análisis.

De los diez impuestos relacionados, los tres primeros son impuestos locales mientras que los demás son impuestos estatales. De los impuestos locales únicamente el IBI es de exacción obligatoria por lo que los otros dos sólo son exigibles si el Ayuntamiento Pleno acuerda establecerlos y aprueba las correspondientes ordenanzas. En cambio, todos los impuestos estatales son de exacción obligatoria.

La gestión y el rendimiento de los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones están cedidos a las Comunidades Autónomas. También lo están en el Impuesto sobre el Patrimonio, si bien una parte de la gestión es compartida con el Estado, así como un tramo de la recaudación del IRPF.

La valoración de los inmuebles, sin previa declaración de sus valores por los interesados, se da en el IBI; la comprobación de los valores declarados en los impuestos sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Sucesiones y Donaciones e IRPF y el cómputo de valores en los impuestos sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sobre el Patrimonio e IRPF así como en el Gravamen Especial sobre los Bienes Inmuebles de las Entidades no Residentes.

En el Impuesto sobre Sociedades básicamente hay cómputo de valores y excepcionalmente comprobación de valores, mientras que en el IVA, al ser la base imponible el precio, que no el valor, no hay ni valoración ni comprobación ni cómputo de valores, salvo en determinados supuestos, conforme se expondrá posteriormente.

Valoración de los inmuebles

Como se ha señalado, sólo hay valoración administrativa sin previa declaración de los valores por los interesados en el IBI, cuya base imponible es el valor catastral.

El procedimiento de valoración catastral se desarrolla en dos fases: en la primera se redacta y aprueba la Ponencia de valores y en la segunda se asignan los valores a los inmuebles. La Ponencia de valores es el documento que contiene los valores básicos e índices correctores aplicables a los inmuebles de su ámbito territorial así como las reglas de valoración de los mismos, reglas que han de acomodarse a la normativa de valoración establecida al efecto. Los valores catastrales son el resultado de aplicar las determinaciones de la Ponencia a los datos de los respectivos inmuebles incluidos en el Catastro.

Dado que los actos de asignación de valores catastrales son de mera ejecución, es claro que la Ponencia de valores debe explicitar todos los criterios, módulos e ín-

indices correctores aplicables en la asignación individualizada de tales valores.

La Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, estableció los criterios básicos de determinación del valor catastral que, para los inmuebles de naturaleza urbana, fueron desarrollados por el Real Decreto 1020/1993, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, a los que deben acomodarse tanto las Ponencias de valores como la asignación individualizada de éstos. Para los inmuebles de naturaleza rústica aún no se han desarrollado.

La Ley 39/1988 y el Real Decreto 1020/1993 configuran la valoración catastral como una valoración reglada en la que el valor de los inmuebles urbanos se obtiene de forma aditiva, sumando el valor del suelo, el coste de la construcción y los gastos y el beneficio de la promoción. En consecuencia, no se trata de una valoración por comparación con el mercado sino de una valoración que, a grandes rasgos, trata de determinar los valores catastrales con un modelo similar al de la promoción inmobiliaria: adquisición del suelo, encomiendas del proyecto y de la construcción y puesta en mercado del producto inmobiliario resultante.

Comprobación de valores de los inmuebles

Procede la comprobación de valores, como se ha dicho, en los impuestos sobre Construcciones, Instalaciones y Obras; Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Sucesiones y Donaciones. También procede en algunos supuestos del IRPF, del Impuesto de Sociedades y del IVA.

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras grava el coste real de

las construcciones, instalaciones u obras. El solicitante de la licencia está obligado a declarar el referido costo y el Ayuntamiento puede comprobarlo. La comprobación ha de hacerse aplicando los módulos e índices que el propio Ayuntamiento tuviere establecidos al efecto o bien el resultado del informe emitido al efecto por un perito de la Administración (dictamen pericial).

En los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y de Sucesiones y Donaciones, la base imponible es el valor real de los bienes. Los interesados han de declarar el valor de los mismos y la Administración puede comprobarlo por cualquiera de los medios del artículo 52 de la Ley General Tributaria (LGT). Tratándose de bienes inmuebles, tales medios quedan reducidos de hecho en la actualidad a dos: estimación del valor por asimilación al valor catastral o bien determinación del valor por un perito de la Administración (valores catastrales o dictámenes periciales).

En el IRPF, a efectos de determinar los incrementos de patrimonio con ocasión de las transmisiones onerosas, la Administración puede comprobar los valores declarados en orden a determinar si se ajustan o no a los de mercado.

En el Impuesto sobre Sociedades se entiende que la contabilidad llevada de acuerdo con el Código de Comercio refleja la verdadera situación patrimonial de la entidad, por lo que no hay comprobación de valores sino cómputo de los mismos. Sin embargo esta regla tiene dos excepciones: cuando se trate de operaciones entre sociedades vinculadas y si la sociedad es la donataria. En ambos casos es factible la comprobación de valores en orden a determinar los de mercado.

En el IVA la base imponible es el precio por lo que no hay comprobación de valores. Ahora bien, si se trata de operaciones entre personas o sociedades vinculadas entre sí y la contraprestación no es pecuniaria, la Administración puede comprobar los valores a fin de determinar si se ajustan o no a los de mercado.

Tanto en el IRPF, como en el Impuesto de Sociedades, como en el IVA, las comprobaciones que se practiquen han de hacerse por cualquiera de los medios del artículo 52 de la LGT. Tratándose de bienes inmuebles, tales medios quedan reducidos de hecho en la actualidad a los ya indicados al tratar de los impuestos de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y de Sucesiones y Donaciones.

El dictamen pericial ha de ser formulado por funcionario público con título adecuado a la naturaleza de los bienes a valorar y en él han de explicitarse los fundamentos del avalúo. Éste podrá realizarse aplicando los criterios que se consideren adecuados en orden a la cuantificación de las bases imponibles en los respectivos tributos.

Cómputo de valores de los inmuebles

Tiene lugar en los impuestos sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, sobre el Patrimonio, IRPF y sobre Sociedades así como en el Gravamen Especial sobre los Bienes Inmuebles de las Entidades no Residentes.

En el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, el incremento de valor se determina multiplicando el valor catastral del terreno en la fecha del devengo, o de la componente del valor catastral que se asigna al mismo si hay edificación, por el número de años completos transcurridos desde la anterior transmisión, con un máximo de veinte, y por un porcentaje fijado por el Ayuntamiento dentro del abanico que le permite la ley.

En consecuencia, la fórmula a aplicar es:

$$\text{Incremento de valor} = \text{vcs} \times n \times p,$$

siendo:

vcs = valor catastral del suelo.

n = número de años desde la anterior transmisión, con un máximo de veinte.
p = porcentaje fijado por el Ayuntamiento.

Como en el supuesto de finca edificada no se parte del valor catastral sino de la componente del mismo que se asigna al suelo, es claro que la determinación de esa componente debe realizarse con la misma corrección y relación con el valor de mercado que el total valor catastral del inmueble.

En el Impuesto sobre Patrimonio los inmuebles se computan por el mayor de los tres siguientes:

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

En el IRPF la renta neta que se atribuye a los propietarios o a los usufructuarios de construcciones urbanas distintas a la vivienda habitual, utilizadas real o potencialmente por ellos, se computa por un porcentaje del correspondiente valor catastral (el 1,1 por 100 si se hubiere revisado con efectos de 1 de enero de 1994 o fecha posterior y en el 2 por 100 si no se hubiere revisado).

En el Impuesto sobre Sociedades los inmuebles se computan por el valor neto contable, pues se admite que su contabilidad llevada con arreglo al Código de Comercio refleja la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

En el Gravamen Especial sobre los Bienes Inmuebles de las Entidades no Residentes los inmuebles se computan por su valor catastral.

Corrección de los actos de valoración catastral

Al ser la valoración catastral bifásica, los interesados pueden recurrir tanto la Ponencia de valores como la subsiguiente

asignación individualizada de valores catastrales.

La Ponencia puede impugnarse por motivos de índole formal, como pudieran ser el incumplimiento de las normas de coordinación, la falta de los estudios de mercado, la carencia de exposición pública, etc., o de índole material, como serían, en el supuesto de inmuebles urbanos, no ajustarse a las reglas y tablas del Real Decreto 1020/1993, no reflejar adecuadamente la Ponencia la realidad urbanística o las tipologías edificatorias de su ámbito territorial, no ser correctos los valores básicos en ella figurados, etc.

La asignación individualizada de valores también puede ser impugnada por motivos de índole formal, tales como la falta de puesta de manifiesto de expediente, no fundarse en la Ponencia de valores o en las características catastrales, etc., o de índole material, como pueden ser la inexactitud o la incorrecta aplicación de los datos catastrales, el superar el valor de mercado (por eso, si los inmuebles tienen fijado administrativamente precio máximo en venta, acompañar a la impugnación la correspondiente certificación administrativa al efecto es suficiente para lograr que el valor catastral asignado se ajuste al precio máximo en venta si éste fuera menor), etc. En cambio, sería improcedente exigir que ningún valor catastral superara el 50 por 100 del valor de mercado.

La impugnación de la Ponencia de valores puede hacerse en reposición o en vía económico administrativa, en el plazo señalado en el edicto que publica su aprobación. De igual manera puede impugnarse la asignación de valores dentro del plazo que se indica en la notificación individualizada de los mismos.

Ni contra la aprobación de la Ponencia ni contra los actos de asignación de valores pueden promover los interesados la tasación pericial contradictoria, que posteriormente se tratará, ya que sólo procede contra los actos de comprobación de valores y ni la aprobación de la Ponencia ni los

actos de asignación individualizada son actos de comprobación de valores.

Al impugnar la asignación del valor catastral también puede impugnarse el contenido de la Ponencia de valores que afecta a dicho valor catastral, según sostiene el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 27 de junio de 1989, pues aunque la Ponencia de valores no es una disposición de carácter general sino un acto administrativo plúrimo notificado por edicto que afecta a una pluralidad indeterminada de personas, le es de aplicación, por analogía, lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, según el cual es admisible la impugnación de los actos que se produzcan en aplicación de las disposiciones de carácter general y la falta de impugnación de la disposición o la desestimación del recurso que frente a ella se hubiere interpuesto no impedirán la impugnación de los actos de su aplicación individual.

Por lo dicho, admitir que la Ponencia de valores carece de efecto preclusivo es lo que en realidad posibilita su impugnación a la generalidad de los interesados, que sólo tras conocer los efectos que les acarrea su aprobación, puestos de manifiesto en los valores catastrales asignados, están en disposición de analizar las incorrecciones de la misma y poder recurrirla con fundamento.

Corrección de los actos de comprobación de valores

Los actos de comprobación de valores en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras pueden ser impugnados por motivos de índole formal, como pudiera ser la falta de puesta de manifiesto del expediente o la falta o insuficiencia de motivación del dictamen pericial utilizado, o por motivos de índole material, como serían las incorrectas estimaciones sobre los costos de las construcciones, instalaciones

u obras realizadas. La impugnación ha de hacerse preceptivamente en reposición, pudiendo acudirse posteriormente a la jurisdicción contencioso administrativa.

También por motivos de índole formal o de índole material pueden ser impugnados los actos de comprobación de valores en los demás impuestos en que procede, pero al ser impuestos estatales la impugnación puede hacerse en reposición con carácter potestativo o en vía económico administrativa.

Tanto en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras como en los demás impuestos en los que es factible la comprobación de valores, los interesados pueden promover la tasación pericial contradictoria en corrección del resultado de los demás medios de comprobación de valores, de acuerdo con el apartado 2 del artículo 52 de la LGT.

En consecuencia, la tasación pericial contradictoria es un medio extraordinario de comprobación de valores, aplicable a solicitud del contribuyente, para enervar los valores resultantes de la aplicación de los módulos o índices preestablecidos al efecto o de los dictámenes periciales en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y de los valores catastrales o de los dictámenes periciales en los restantes impuestos.

Acordada la práctica de la tasación pericial contradictoria, tanto la Administración como el contribuyente designan sendos peritos para que tasen los inmuebles. Como es lógico, si la comprobación recurrida se practicó mediante dictamen pericial éste tiene la consideración de tasación del perito de la Administración a efectos de la tasación pericial contradictoria.

Confrontado el resultado de la tasación del perito de la Administración con el de la del perito del contribuyente, si el de aquella no excede de la del de éste en más de un 10 por 100 y tampoco en más de 20.000.000 de pesetas, servirá de base para la liquidación del impuesto el resultado de la tasación del perito del contribuyente. En cambio, si excede de alguno de los dos

límites indicados, deberá designarse un perito tercero que determinará el valor de los bienes. En consecuencia, la tasación pericial contradictoria es, de hecho, un arbitraje técnico para la determinación del valor de los bienes y derechos.

El perito de la Administración percibirá las retribuciones a que tenga derecho conforme a la legislación vigente, mientras que los honorarios del perito del contribuyente serán satisfechos por éste. Los del perito tercero serán de cuenta del contribuyente si el resultado de su tasación excede en más de un 20 por 100 al valor declarado y en caso contrario habrán de ser satisfechos por la Administración.

El perito tercero podrá exigir que previamente al desempeño de su cometido se haga por ambas partes provisión de sus honorarios. La falta de depósito de la provisión por cualquiera de las partes supondrá la aceptación de la valoración realizada por el perito de la otra.

Debe significarse que si bien el perito tercero determina con su valoración el valor de los inmuebles objeto de controversia, el resultado de la comprobación, al que se atenderán las liquidaciones tributarias que procedan, queda limitado superiormente por el menor de los valores siguientes: el comprobado por la Administración, contra el cual se promovió la tasación pericial contradictoria, y el resultante de la valoración de su perito. Inferiormente queda limitado por el mayor de los dos valores siguientes: el declarado por el contribuyente y el que resulta de la tasación de su perito.

Corrección de los actos de cómputo de valores

En el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana la Administración determina el incremento de valor aplicando la regla de cómputo al efecto, expuesta en el apartado 5, o si ha sido determinado por el con-

tribuyente de forma inexacta lo corrige ajustándolo al que procede, pudiendo los interesados interponer contra estos actos recurso de reposición previo al contencioso administrativo.

En el Impuesto sobre el Patrimonio, el contribuyente declara los valores por los que computa los bienes inmuebles, en el IRPF declara las rentas imputadas, en el de sobre Sociedades, la entidad computa los valores por el neto contable de su contabilidad y a efectos del Gravamen Especial sobre los Bienes Inmuebles de las Entidades no Residentes el cómputo se hace por los valores catastrales. En todos ellos, si la Administración gestora entiende que el cómputo efectuado es incorrecto puede dictar un acto ajustándolo al debido. Contra estos actos de la Administración los interesados pueden recurrir en reposición con carácter potestativo o en vía económico-administrativa.

Garantías de los administrados ante los actos de valoración, comprobación de valores y cómputo de valores

Los actos de la Administración de aprobación de Ponencias de valores, asignación individualizada de valores catastrales, comprobación de valores y cómputo de valores son actos declarativos de derechos y no pueden ser corregidos por ella en perjuicio del contribuyente, salvo en los supuestos de errores materiales o aritméticos, siempre que no hubieran transcurrido más de cinco años desde que se dictó el acto objeto de rectificación.

Por ello y salvo los supuestos señalados, los valores asignados sólo pueden ser corregidos con ocasión de recurso del contribuyente y sin que proceda la «reformatio in peius» o agravación de la situación del contribuyente al resolverse el re-

curso. En la posibilidad efectiva de los contribuyentes de conseguir que prevalezcan sus pretensiones, si fueren ajustadas a Derecho, radican sus garantías ante los referidos actos.

Tratándose de la valoración catastral es claro que la vía económico-administrativa puede resolver adecuadamente las controversias que se susciten sobre el procedimiento seguido o sobre la aplicación de normas, pero no tanto las referidas al «quantum» de los valores básicos de la Ponencia ni a los parámetros de carácter estimativo de las fincas, que suelen ser la mayoría, pues se trata de controversias sobre estimaciones de carácter técnico ante las cuales el amparo que los administrados encuentran en esa vía es en general muy poco efectivo, ya que es grande la dificultad de probar las incorrecciones de las estimaciones de esa naturaleza ante los Tribunales Económico-Administrativos que no suelen contar con asesores técnicos al efecto.

Afortunadamente, un número significativo de reclamaciones relativas a los parámetros de carácter estimativo de las fincas se sustancia adecuadamente al resolverse los recursos de reposición, por lo que no llegan a dirimirse en la vía económico-administrativa. La aceptación del carácter no preclusivo de la Ponencia de valores es, por las razones expuestas en el apartado 5, lo que realmente posibilita a la generalidad de los administrados lograr lo mismo en relación a los valores básicos de la Ponencia aplicables a sus inmuebles.

En los supuestos de comprobación de valores, la vía económico-administrativa puede resolver adecuadamente las controversias que se susciten en todos los campos, salvo las referidas al «quantum» de los valores, pues la jurisprudencia viene entendiendo que los tribunales económico-administrativos no pueden pronunciarse sobre la bondad o no de las valoraciones de los peritos de la Administración, cuyos resultados sólo pueden ser combatidos promoviendo la tasación pericial contradictoria. El derecho que siempre asiste

al contribuyente a promover la tasación pericial contradictoria en corrección del resultado de los demás medios de comprobación le garantiza la posibilidad efectiva de tal corrección.

Si se trata de cómputo de valores, es claro que, por su automatismo e inequívoco resultado, las vías de corrección expuestas en el apartado 8 ofrecen a los administrados suficiente tutela para hacer prevaler sus pretensiones, si se ajustan a Derecho.

Sugerencias sobre la valoración catastral

La valoración catastral es una valoración bifásica que trata de determinar los valores catastrales de todos los bienes inmuebles, haya o no mercado de los mismos, a partir de los datos catastrales.

Para los inmuebles de naturaleza urbana sigue un modelo similar al de la promoción inmobiliaria, lo que permite valorar los inmuebles acatando lo establecido en los artículos 66, 67, 69, 70 y 71 de la Ley 39/1998.

Las líneas básicas de la misma son correctas, pero su operativa puede ser mejorada sustancialmente. El primer paso sería depurar la información catastral, lo que exigiría exposiciones públicas de los planos parcelarios y notificaciones a los interesados de los datos de las fincas obrantes en el Catastro. En paralelo, se habría de simplificar la actual normativa de valoración catastral para hacerla más comprensible al ciudadano y para que la propia Administración gestora pudiera agilizar y controlar mejor el proceso de valoración.

Tras ello, la determinación de los valores catastrales podría seguir una línea similar a la siguiente:

1. La Administración gestora notificaría a los interesados los datos de los inmuebles figurados en el Catastro y, tras las alegaciones de éstos, dictaría actos admi-

nistrativos de fijación de las características catastrales de los inmuebles.

2. El valor catastral resultaría de las características catastrales fijadas como se ha dicho anteriormente.

3. La Ponencia de valores establecería valores básicos e índices correctores de aplicación directa a las características catastrales.

4. La notificación individualizada de los valores catastrales contendría no sólo el resultado de la valoración sino también la propia valoración.

5. Las controversias que se suscitarían sobre la cuantificación de los valores básicos de las Ponencias y sobre los parámetros de carácter estimativo de las fincas se resolverían con un sistema de arbitraje técnico, que bien pudiera instrumentarse a través de comisiones técnicas de arbitraje.

De esta forma, se aseguraría una información catastral correcta y los procesos de fijación y de rectificación de valores catastrales serían mucho más sencillos y ágiles. Requeriría una ligera modificación de la Ley 39/1998 y otro mayor del Real Decreto 1020/1993 que serviría también para despojarle de tanto índice corrector, mucho más propios de una instrucción que de un Real Decreto, y centrarlo en criterios de valoración.

La mayor sencillez y agilidad en la fijación y rectificación de los valores catastrales incidiría positivamente en la comprobación de valores ya que, al estar más actualizados, se utilizarían más como medio de comprobación y en todo caso serían más útiles para fijar prioridades en la comprobación de valores, por lo que luego veremos.

Para la valoración de los bienes inmuebles de naturaleza rústica, la Ley 39/1998 fija los siguientes criterios:

- el valor de mercado servirá como referencia para la determinación del valor catastral, sin que pueda superarle;
- se alcanzará el objetivo anterior capitalizando, al tipo que reglamentariamente se establezca, las rentas reales o potenciales de las fincas;

- cuando la naturaleza de la explotación o las características del municipio dificulten el conocimiento de las rentas, podrá determinarse el valor catastral de las fincas atendiendo al conjunto de factores técnico-agrarios y económicos y a otras circunstancias que les afecten.

Antes de que se inicie el proceso de revisión de valores catastrales de estos inmuebles, se hace obligado desarrollar tales criterios. En tal sentido se ha de tener en cuenta que las fincas rústicas tienen valor porque:

- son factores de producción de bienes agrarios,
- son elementos de uso (espacio natural), por lo que satisfacen necesidades,
- pueden llegar a ser factores de producción de bienes de naturaleza urbana, ante la posibilidad de que el suelo rústico se transforme en suelo urbano o asiente construcciones de naturaleza urbana.

Si se capitalizan a tipos adecuados las rentas reales o potenciales de las fincas se podrá llegar a determinar el primero de los tres componentes citados, componentes no siempre compatibles entre sí en el tiempo, pero no los dos restantes que adquieren gran importancia en ciertas áreas, en especial si están próximas a zonas residenciales, comerciales, turísticas o industriales.

La previsión, contenida en la propia Ley reguladora de las Haciendas Locales, de que la determinación del valor catastral de los inmuebles rústicos puede realizarse, si se desconocen las rentas, atendiendo al conjunto de factores técnico-agrarios y económicos y otras circunstancias que los afecten, parece abrir la posibilidad de contemplar otros elementos distintos a la capacidad de las fincas para producir bienes agrarios y lo mismo sucede con las autorizaciones de la legislación sobre el régimen del suelo.

Así el Texto Refundido de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1992, establece dos tipos de suelo urbanizable: el de especial protección y el ordi-

nario. En el ordinario se permiten construcciones: unas autorizadas por los respectivos Ayuntamientos, sin expedientes de excepción, y otras por las Comunidades Autónomas, previa tramitación de los correspondientes expedientes de excepción. En consecuencia, estos suelos podían acabar asentando un amplio abanico de construcciones, abanico que se ampliaba ante la posibilidad de ser objeto de reserva para la constitución o para la ampliación del Patrimonio Municipal del Suelo.

Es cierto que la Ley 6/1998, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones, ha derogado la mayor parte de los artículos del referido Texto Refundido y entre ellos los que hacían referencia a las construcciones permitidas en suelo no urbanizable; pero no lo ha hecho para restringirlas sino porque las prescripciones del Texto Refundido vulneraban las competencias de las Comunidades Autónomas. En consecuencia, para la valoración del suelo no urbanizable se ha de estar también a lo que dispongan la legislación de éstas sobre el régimen del suelo. Si ello es así para el suelo no urbanizable, con más motivo lo será para el suelo urbanizable que, por no tener aún establecidas las condiciones para su desarrollo, es considerado como rústico a efectos de la Ley 39/1998.

Sólo contemplando los factores antes citados se podrá instrumentar la valoración de los terrenos rústicos en la línea pretendida en el artículo 66 de la Ley 39/1998. Aun así, quedará por zanjar la antinomia que parece existir ante la pretensión de determinar el valor catastral tomando como referencia el valor del mercado y la prohibición, establecida de la legislación del suelo, de contemplar expectativas de cambios de clasificación urbanística, pues como dice Luciano Parejo la legislación urbanística ha sustituido para las fincas la tradicional e individualista concepción del artículo 348 del Código Civil: «gozar y disponer de las cosas sin más limitaciones que las establecidas en las leyes» por la de gozar y disponer de ellas en

la forma y con los condicionamientos establecidos por la legislación del suelo y desarrollados, en su caso, a través del planeamiento. Sin embargo, el mercado sí cotiza expectativas y por ello la susodicha pretensión del artículo 66 de la Ley 39/1988 parece chocar con el carácter estatutario que en la actualidad tiene el contenido económico del derecho de propiedad.

Ante la tesitura de valorar las fincas rústicas considerando futuribles sin apoyatura legal en aras de una mayor aproximación al valor de mercado o no, la prudencia, exigible siempre a las valoraciones fiscales y más aún a las catastrales por su vocación de permanencia a corto y a medio plazo, parece aconsejar no hacerlo.

Atendido lo anterior, la determinación de los valores catastrales de las fincas rústicas podría seguir una línea similar a la indicada para las fincas urbanas.

Sugerencias sobre la comprobación de valores

Dado el gran volumen de expedientes de comprobación de valores que se generan, al menos en los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones; la necesidad de fundamentar las valoraciones que conlleven a incrementos de bases imposables y las insuficientes descripciones de los inmuebles en los títulos de propiedad, es prácticamente imposible comprobar de forma adecuada todos los valores declarados. Por ello y porque la comprobación de valores es una facultad de la Administración y no un imperativo legal, se hace obligado fijar prioridades en la comprobación de valores.

Razones de equidad y de seguridad jurídica de los administrados aconsejan que esa fijación de prioridades se efectúe con criterios objetivos, extensibles al mayor número posible de bienes y a los que tengan acceso los administrados. Quizá nada mejor que utilizar para ello los valores ca-

tastrales corregidos por coeficientes que atenderían básicamente a la correlación entre la realidad económica del mercado inmobiliario del año del hecho imponible y la del de la fijación del valor catastral y a la existencia o no de limitaciones del contenido económico de los inmuebles no contempladas en la asignación de los valores catastrales, como ocurre con los arrendamientos de prórroga forzosa.

Los dictámenes periciales habrían de formularse en modelos predeterminados, según el hecho imponible (transmisión patrimonial, declaración de obra nueva, etc.), la naturaleza del inmueble (suelo no urbanizable, suelo urbanizable carente de condiciones para su desarrollo, ídem que sí las tiene, parcela edificada, etc.) y el uso y modalidad (edificio residencial plurifamiliar, edificio industrial en zona de baja densidad edificatoria, etc.).

Los valores básicos e índices correctores de los parámetros valorativos de los diversos modelos se adaptarían a un estudio realizado previamente al efecto, que serviría para favorecer la coordinación de las valoraciones en aras de la equidad de trato a los administrados y de los requisitos de motivación de las valoraciones exigidos por la LGT. De esta forma, la valoración en estos impuestos se haría en realidad de forma bifásica, al igual que la valoración catastral, si bien sin las formalidades de ésta.

En todo caso, el sistema que se instrumente ha de tener como guía valorar los inmuebles de forma objetiva, lógica, sencilla y clara, atendiendo a la realidad aparente de los mismos (categoría de ubicación según el uso, calidad de los materiales constructivos, estado del edificio, naturaleza del arrendamiento, etc.).

En cuanto a la tasación pericial contradictoria, convendría que se exigiera una capacitación especial a los peritos terceros para asegurar la calidad de sus valoraciones, ya que en realidad son peritos árbitros, y que se regularan sus honorarios de forma específica a fin de acotar los costos de la misma.

Sugerencias sobre el cómputo de valores

Los supuestos de cómputo de valores de los inmuebles no conllevan estimación técnica alguna por lo que nada se sugiere al respecto.

No obstante lo anterior, hay que hacer notar que en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, tal incremento se determina admitiendo que los valores se incrementan continua y uniformemente a lo largo y ancho de todo el territorio municipal, por lo que el impuesto acaba siendo, de hecho, un recargo sobre el IBI con devengo diferido.

El incremento de valor así determinado normalmente no guarda relación con el habido, por mucho que la Ley 39/1988 enfatice que es el real.

Otras consideraciones

En la Constitución Española queda asumido implícitamente que el Estado comprende también a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales, lo que unido al hecho de que los impuestos, cualquiera que sea la Administración gestora, han de formar un sistema tributario y no una serie de tributos inconexos, propende a que se cuantifiquen de forma similar las bases imponibles que lo fuesen.

La cuantificación de las bases imponibles con metodologías regladas en buena lógica ha de gozar de atracción preferente, siempre que conduzcan a resultados concordantes con la pretensión de la ley del tributo, en atención a la seguridad jurídica de los administrados. En su defecto, se ha de procurar que éstos puedan tener acceso a los criterios que la Administración gestora haya fijado al efecto, dándoles incluso publicidad, y restringir a sus estrictos términos las valoraciones singularizadas, que no individualizadas, de sus peritos.

Si los valores catastrales se hubieran revisado con la frecuencia establecida en el artículo 70 de la Ley 39/1988 y modificando cada vez que concurren las circunstancias del artículo 71 de la misma y si, además, el factor de referencia al mercado no hubiera quedado tan influido por el recuerdo de lo ocurrido con la pretendida revisión de 1990, los valores catastrales serían el medio generalizado de comprobación de valores en los impuestos en que procede, excepto en el de Construcciones, Instalaciones y Obras, y la comprobación de valores mediante dictamen pericial se limitaría básicamente a los supuestos en que las características catastrales o el propio valor catastral se hubieren fijado con manifiesto error; se hubiese producido una alteración del inmueble dentro del ejercicio en que se produjo el hecho imponible que motiva la comprobación de valores o se transmitiera el pleno dominio sobre un inmueble con contenido económico dissociado por estar arrendado con prórroga forzosa, pues el valor catastral contempla el total contenido económico de la finca.

Crear que la Administración va a revisar los valores catastrales con la frecuencia establecida en el artículo 70 de la Ley 39/1988 y que los va a modificar cada vez que varíen los de mercado, es hoy por hoy poco realista, tanto por la inercia de la maquinaria administrativa que difícilmente los acomodará y acompasará a la realidad del mercado como por los condicionamientos sociopolíticos de las revisiones y modificaciones de los valores catastrales de los inmuebles y en especial de los de naturaleza rústica. Sin embargo el Catastro puede coadyuvar mucho en la comprobación de valores de los bienes inmuebles, hasta el punto de ser casi imprescindible, por lo siguiente:

- Los valores catastrales pueden utilizarse para fijar prioridades en la comprobación de valores.
- Los criterios de la valoración catastral pueden servir de guía en la formulación de los dictámenes periciales en orden a la comprobación de valores.

- Cuando se formula un dictamen pericial se ha de identificar correctamente el bien a valorar, lo que tratándose de inmuebles comporta describir su ubicación, límites y características físicas y técnico-económicas.

Por regla general, la descripción de los inmuebles en títulos de propiedad suele ser exclusivamente literaria, sin acompañar planimetría y olvidando que las fincas no lindan con personas sino con fincas. En cambio el Catastro sí que ubica y deslinda las fincas y describe sus características físicas y técnico-económicas.

Por otra parte, los contenidos de tales títulos sobre superficies, naturaleza de los cultivos y de las construcciones, calidades, antigüedades, estados de conservación, etcétera, son fehacientes salvo prueba en contrario y si bien es cierto que bastan las manifestaciones del Perito de la Administración al formular el dictamen pericial para desvirtuar algunas presunciones de tales títulos (naturaleza y calidades de los cultivos y de las construcciones, estado de conservación de los edificios, etc.), otras, como son las superficies de las fincas y de las edificaciones o las extensiones de los diversos cultivos, pueden requerir además acompañar un soporte documental acorde con las manifestaciones del valorador, lo que en la práctica no siempre resulta fácil. En cambio la referencia en el dictamen a estos extremos, figurados en el Catastro, exige al técnico de acompañar tales soportes documentales, por el carácter de registro público que tiene. Al fin y al cabo el Catastro es el registro donde se identifican, deslindan y describen todas las fincas de un territorio mientras que el Registro de la Propiedad lo es de los derechos reales sobre las fincas en él inscritas.

El Catastro español, como los demás catastros de concepción latina, determina valores. Por eso ha de incorporar las características técnico-económicas más significativas de los inmuebles, tanto las intrínsecas como las que dimanen de normas administrativas cuya incidencia en el contenido económico del derecho de propie-

dad sobre los mismos y por tanto en el valor de las fincas, es cada vez mayor.

Tradicionalmente, el dominio conllevaba la facultad de ejercitar todo tipo de acciones sobre las fincas por los que su ejercicio sólo se condicionaba a las características intrínsecas de las mismas (se plantaban vides se si pensaba que la finca, por su ubicación, extensión y composición del terreno, era adecuada para ello; se talaban bosques si se creía que las tierras serían más rentables con cultivos de secano; se edificaba una vivienda en una parcela por considerar que la topografía y el subsuelo eran idóneos al efecto, etc.).

Ello era sí porque se contemplaban las fincas aisladamente, pero en la actualidad el legislador suele tener clara conciencia de que las fincas forman parte de un territorio, por lo que el ejercicio de las facultades dominicales ha de quedar subordinado al destino de éste. Por ello queda sujeto cada vez más a permisos o a licencias de la Administración.

No se trata pues de una disociación entre el derecho de propiedad de los inmuebles y el ejercicio de acciones sobre ellos, sino de subordinar el ejercicio de tales acciones al uso al que la Comunidad haya destinado o pretenda destinar el territorio.

Con la tradicional concepción del derecho de propiedad inmobiliaria, un Catastro de características intrínsecas de las fincas disponía de la necesaria información para valorarlas. Con la concepción actual ya no ocurre lo mismo en buen número de casos, por lo que se ha de pensar en complementar aquellas con las que resultando de normas administrativas condicionan significativamente el ejercicio de acciones en los inmuebles y por ende el valor de los mismos.

Reflejar adecuadamente tales características, factible con el auxilio de las nuevas tecnologías, es el mayor servicio que el Catastro puede prestar a la comprobación de valores. ■