

El llamado valor mínimo atribuible en la Diputación Foral de Bizkaia

Juan Enrique Varona Alabern

*Vicedecano de la Facultad de Derecho
Universidad de Cantabria*

Francisco Javier Latorre Pedret

*Asesor del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas
Diputación Foral de Bizkaia*

Es conocido que el valor comprobado por la Administración ha sido causa de importantes conflictos que con frecuencia han acabado en los tribunales. Las molestias que ello provoca a los ciudadanos, así como el aumento del coste administrativo que esta situación produce exigen realizar un esfuerzo de imaginación que logre reducir el número de controversias, sin merma del cumplimiento de la legalidad en materia de valoración fiscal inmobiliaria.

Recientemente la Administración Foral de Bizkaia ha realizado ímprobos esfuerzos en fijar unos valores mínimos que permitan agilizar la gestión tributaria, reducir la litigiosidad y aumentar el grado de seguridad jurídica de los contribuyentes. Hábilmente se ha creado una nueva figura, el Valor Mínimo Atribuible (en adelante VMA), que progresivamente va cobrando mayor relevancia fiscal, despertando por ello tanto el interés de los juristas como de los ciudadanos.

A lo largo de estas páginas vamos a realizar un análisis jurídico de este valor, a fin de sistematizar su naturaleza y régimen jurídico, que en buena medida se debe perfeccionar

por inducción de los concretos preceptos de la normativa foral vigente que expresamente se refieren a esta figura. Este estudio puede servir de base para vislumbrar de forma más nítida la proyección que el VMA puede tener en el futuro.

Concepto

En ninguna norma foral se define el VMA. Sólo se hace referencia a él bien para regular los criterios necesarios para su determinación (Decreto Foral 63/1999, de 20 de abril), bien para conferirle efectos en determinados tributos (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

De su regulación positiva se infiere que es aquel valor mínimo de mercado, fijado por la Administración, que la Hacienda está dispuesta a aceptar como válido en relación con determinados tributos.

Naturaleza jurídica

La naturaleza jurídica del VMA también hay que pergeñarla por inducción, extrayéndola de la regulación positiva, ya que no existe norma alguna que expresamente la revele.

Se trata de un valor administrativo, porque lo fija unilateralmente la Administración en aplicación de una normativa específica (DF 63/99). Es, por tanto, un valor determinado por la propia Administración.

No se identifica propiamente con el valor de mercado, aunque se aproximaría, siempre por debajo, a él. Como el valor de mercado (en adelante VM) es muy difícil de concretar *a priori*, ya que en rigor sólo se evidencia *a posteriori*, inmediatamente después de realizada la transmisión, hay que admitir que el VM incluye una franja de valores, que tiene como cota superior un valor Máximo de Mercado VMaxM (1) y como cota inferior uno Mínimo de Mercado VMinM (2). El VM sería en rigor la media de estos dos valores, es decir, el Valor Medio de Mercado (VMeM). Pues bien, por la naturaleza del VMA, difícilmente coincidirá con el VMeM, y lógico es, en cambio, que se sitúe próximo al VMinM, aunque puede superarlo o ni siquiera alcanzarlo. De ahí que se pueda afirmar que el VMA tiende al valor de mercado pero no se identifica con él.

Tampoco puede equipararse al valor real. Si el Valor de mercado es la cantidad por la cual se vendería el inmueble en el mercado entre partes independientes, el valor real es el verdadero valor que un inmueble tiene. Como se podrá observar, existe una gran dificultad en concretar este valor sin caer en definiciones tautológicas o en el vidrioso problema de vincularlo al objeto imponible del tributo, de ahí que la

jurisprudencia haya reconducido este concepto al de valor de mercado. Por tanto, son las mismas razones apuntadas en el párrafo anterior las que sirven ahora para negar que el VMA se pueda identificar con el valor real.

El VMA no es para el contribuyente un valor vinculante sino orientativo, ya que puede declarar otro distinto sin que por ello incurra en incumplimiento ni se vea sancionado. Ciertamente es que si no declara aquel valor puede ser objeto de una comprobación de valores, pero, además de ser ésta eventual, en sí misma nada prejuzga sobre la corrección o no del valor declarado, e incluso puede confirmar el valor declarado por el contribuyente.

El VMA es un valor jurídicamente relevante, en la medida en que si el contribuyente declara este valor, la Administración no podrá comprobarlo por otro medio distinto del establecido para la determinación del propio VMA. Despliega, por tanto, efectos favorables para quien a él se acoja.

También se puede discutir si la aprobación del VMA se efectúa mediante acto administrativo o no. Junto a concepciones amplias, que consideran acto administrativo a cualquier manifestación de voluntad, de conocimiento o juicio de la Administración, aparecen otras más restrictivas que confinan el acto administrativo a las manifestaciones de voluntad de la Administración susceptibles de impugnación. Acogiéndonos a la primera postura, más extendida en la doctrina administrativista española, cabe afirmar que estamos ante un acto administrativo, porque se trata de un pronunciamiento en una cuestión técnica, que produce consecuencias jurídicas para el particular y que se ha dictado por un órgano de la Administración pública en el ejercicio de una potestad atribuida legalmente (en normas que regulan impuestos en particular). Aunque propiamente no tenga lugar una aprobación formal de este valor, la asignación individualizada del VMA exige un pronunciamiento de la Administración que, aunque sea de orden

(1) VMaxM: cantidad máxima que razonablemente los compradores estarían dispuestos a pagar por el inmueble.

(2) VMinM: cantidad mínima que razonablemente los vendedores estarían dispuestos a aceptar por la enajenación del inmueble.

interno, permite descubrir la existencia de un acto administrativo. El hecho de que no sea impugnado no constituye un obstáculo para mantener su condición de acto administrativo.

Por todo ello se puede colegir que es un valor administrativo con relevancia fiscal o, simplemente, que es un valor fiscal. Esta última acepción, más simple, irá perdiendo validez en la medida en que se confiera a este valor mayor protagonismo en otros ámbitos distintos del tributario (p.e. urbanístico).

Justificación y finalidad del VMA

El VMA se justifica por la doble finalidad que cumple.

Por una parte, refuerza el principio de seguridad jurídica a favor de los contribuyentes (art. 9,3 de la Constitución). Ante la cierta ambigüedad que comporta concretar un concepto jurídico indeterminado como es el valor de mercado, se ofrece un valor específico que se sitúa en un nivel inferior al que previsiblemente pudiera estar el VM y que permite al contribuyente evitar el expediente de comprobación de valores (salvo una comprobación basada en la misma normativa que ha servido para fijar el VMA). En definitiva, declarando este valor el particular no será molestado por la Hacienda (salvo la excepción apuntada).

Por otra parte, contribuye a robustecer la eficacia administrativa (art.3,2 de la Norma Foral General Tributaria —en adelante NFGT—), al agilizar su actuación, reduciendo los complejos expedientes de comprobación de valores y los litigios derivados de las eventuales impugnaciones contra éstos. De este modo, la Administración pierde menos tiempo en las tareas comprobadoras y reduce los costes derivados de la controversia jurídica, materializando así los principios de limitación de costes indirectos y de reducción de las molestias de la actuación admi-

nistrativa contemplados en los números 2 y 4 del art. 3 de la NFGT.

Régimen jurídico

Panorama normativo

Anclaje legal

Los valores mínimos atribuibles sólo pueden ser jurídicamente relevantes si están expresamente reconocidos en una norma de rango legal. De igual manera, la determinación del VMA por la Administración presupone el ejercicio de una potestad legalmente reconocida. Pues bien, tanto el VMA como la potestad administrativa para su determinación se encuentran expresamente previstas en los apartados 3 y 4 del art. 44 de la NF 3/1989, de 23 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tras la redacción operada por la NF 4/2000, de 29 de mayo. También en el art. 17,2 del TR de la NF 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la redacción dispensada por la NF 2/1999, de 12 de febrero, y en el art. 16,1 de la NF 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades —tras la modificación operada por la NF 2/1999, de 12 de febrero—.

Por tanto, los VMA gozan actualmente de una mínima cobertura legal. No obstante, en la medida en que se extienda su aplicación, se deberá reforzar su régimen jurídico, ahora todavía bastante exiguo.

En concreto, no existe una norma legal en la que con carácter general se defina el VMA. Actualmente sólo podría encontrar cabida —y un tanto forzada— en el art. 52,1,f) de la Norma Foral General Tributaria (NFGT), que, entre los distintos medios de comprobación de valores, prevé como cajón de sastre «cualesquiera otros medios que específicamente se determinen en la norma de cada tributo».

No cabe subsumir el VMA en el procedimiento establecido en el art. 52,bis) de la NFGT. En efecto, este precepto —siguiendo

las pautas del art. 9 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes— regula una comprobación de valores anticipada, en la que el particular debe, al presentar su solicitud, acompañar una propuesta de valoración, sobre la cual la Administración proyectaría su actividad comprobadora. Y es claro que para obtener el VMA no se exige al particular que presente una propuesta de valor, sobre la cual Hacienda lleve a cabo sus verificaciones, sino que el valor ya está previamente fijado por la Administración, que lo comunica al particular en cuanto éste se lo solicita. Por otra parte, la remisión que opera este precepto a la normativa específica de cada tributo lo deja muy vacío de contenido, ya que a la postre será cada tributo el que le conferirá el contenido y alcance concretos.

El VMA se encuentra muy próximo al valor regulado en el art. 25 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Este precepto, que no se ha recogido en la normativa foral, establece lo siguiente:

«1. Cada Administración tributaria informará, a solicitud del interesado y a los efectos de los tributos cuya gestión le corresponda, sobre el valor de los bienes inmuebles que, situados en el territorio de su competencia, vayan a ser objeto de adquisición o de transmisión.

2. Dicha información no impedirá la posterior comprobación administrativa, pero, cuando el contribuyente haya seguido los criterios manifestados por la Administración tributaria, no incurrirá en ningún tipo de responsabilidad.»

Como se podrá observar, el VMA se asemeja al valor descrito en este precepto, sólo que llega más lejos aún, ya que si se declara el VMA u otro mayor no sólo quedará eximido de responsabilidad, sino que además no podrá ser objeto de una comprobación de valores mas que utilizando el mismo mecanismo que el empleado para hallar el VMA; es decir, a diferencia de lo preceptuado en el art. 25 de la LDGC, el expediente de comprobación de valores queda limitado a un único medio.

Cuadro normativo y procedimiento para la determinación del Valor Mínimo Atribuible

Actualmente el cuadro normativo y procedimental para determinar los VMA es excesivamente simple: 1) algunas referencias en normas forales, donde se menciona la existencia del VMA y se le anudan consecuencias jurídicas; 2) un Reglamento (DF 63/1999, de 20 de abril), donde se contienen las normas técnicas y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones; 3) algunas ordenes forales relativas al procedimiento para solicitar el VMA, a estudios de mercado y al coeficiente K, modulador de referencia con el mercado.

Convendría que este cuadro normativo fuese completado por una norma de rango legal que regulase el VMA con

carácter general y que recogiera los criterios básicos para su valoración.

Parece razonable que en el futuro el DF 63/1999, de 20 de abril, sea la norma matriz de valoración administrativa, de tal modo que sea común a la que sirve para determinar el valor catastral y realizar las ponencias de valores. Si tanto el VMA como el valor que arrojan las ponencias (antes de aplicar el coeficiente RM) pretenden obtener un valor próximo al de mercado, carece de sentido que se rijan por normas técnicas y criterios de valoración distintas. Debe operar en este campo una unificación normativa, realizando, si fuere preciso, alguna modificación en aquella norma reglamentaria.

Notificación y motivación

Es ciertamente ésta una cuestión muy delicada porque la exigencia legal para la notificación de los actos administrativos es excesivamente amplia e imprecisa. En efecto, según el art. 58,1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJAP-PAC), basta que un acto afecte a los derechos e intereses de los particulares para que deba ser notificado, lo cual

siembra la razonable duda de si el VMA también debe notificarse, habida cuenta de que tiene relevancia jurídica para el contribuyente.

Teniendo en cuenta que nos movemos en un terreno vidrioso, entendemos que hay argumentos para negar esta exigencia. En primer lugar, la formulación legal es excesivamente generosa, siendo dudoso que el legislador haya querido que todos los actos administrativos tengan que notificarse, ya que todos de un modo u otro acaban por afectar a los intereses de los particulares. Desde esta perspectiva, se hace necesario concretar el alcance de aquel precepto, que no puede ser limitado.

Se podría entender que no siendo el VMA un valor vinculante para el contribuyente, sino meramente orientativo, utilizado voluntariamente previa petición del particular, no afecta propiamente, al menos desde el punto de vista técnico, a los intereses del contribuyente. Este no ve alterada su situación por la aprobación del VMA, ya que su obligación es declarar el valor real o de mercado del bien, y ésta no se ve modificada por la existencia de aquel valor. Además, partiendo de la iniciativa del particular y siendo el objeto de su petición exclusivamente el conocimiento de un valor, es la comunicación inmediata el medio más idóneo para trasladar esta información al particular. La notificación individual se muestra inadecuada en este caso. Por las mismas razones tampoco es necesario notificar individualmente la modificación de este valor.

Sí tiene eficacia inmediata para la propia Administración, a efectos de poner en marcha o no el procedimiento de comprobación de valores. Como este expediente va a tener lugar siempre que la Hacienda estime que el valor declarado por el particular no se adecua al de mercado, le resulta muy útil partir de unos valores que tomen como referencia el mercado, que considera suficientes y sin los cuales se encuentra muy desorientada a efectos de conocer si procede o no iniciar una comprobación de valores. Estos valores, aunque son fácilmente accesibles para los

particulares, es en el ámbito interno donde despliegan eficacia de forma fulminante: la relevancia jurídica inmediata y directa es fundamentalmente de índole interna, para la Administración.

Obsérvese que este planteamiento resulta congruente con el mecanismo de utilización de este valor, que no propicia la notificación individual. Es el particular el que voluntariamente lo solicita a la Administración. Si decide no utilizarlo, no por ello incumple norma alguna ni, en consecuencia, se hace merecedor de ninguna sanción. Se trata de una opción del particular que le puede reportar ventajas.

Aunque existe cierto paralelismo con la contestación a las consultas vinculantes, se trata de figuras diferentes. Es común a ambas el que la iniciativa parta del particular, quien libremente las formula y también libremente decide si seguirlas o no; de igual manera, se trata de pronunciamientos administrativos (de juicio, en un caso, técnico en otro) no impugnables, y vinculantes para la Administración, que debe seguir el criterio trazado en la contestación o aplicar el VMA (salvo que decida realizar una comprobación de valores observando los mismos criterios que han dado lugar al referido valor); y con relevancia jurídica para el particular, que si ajusta su conducta a aquel criterio o declara aquel valor se ahorrará una comprobación administrativa. Pero obsérvese que es inherente a la consulta obtener una respuesta notificada individualmente y motivada, porque la propia naturaleza de la consulta lo exige para cumplir correctamente la función que le ha asignado el ordenamiento jurídico. Si se pregunta una duda de carácter jurídico, que versa sobre la interpretación y aplicación de una norma tributaria a un caso concreto, sólo con una respuesta suficientemente argumentada —y esto es la motivación— a quien ha formulado la cuestión se podrá entender ésta aclarada. En cambio, en relación con el VMA, lo que se solicita es sólo un valor concreto, que se puede obtener de forma inmediata, por lo que se cumple la finalidad atribuida por el

ordenamiento jurídico con la mera comunicación del referido valor.

En definitiva, como estamos sólo ante un valor orientativo, no vinculante para el particular, quien posee plena libertad de utilizar esta información, no parece necesario que la Administración deba de forma automática notificar individualmente el VMA a todos los particulares. Lógicamente sí deberá notificarse al titular del inmueble que expresamente lo hubiere solicitado.

Por las razones apuntadas pensamos que tampoco es necesaria su motivación. Téngase en cuenta que no se hurta al particular ninguna garantía privándole de la motivación del referido valor, porque si no está de acuerdo con él y declara otro diferente, el posterior valor comprobado —ya vinculante— sí exigirá cumplida motivación. Además, la falta de motivación no deja indefenso al particular por privarle de criterio a efectos de pergeñar una fundamentada impugnación, ya que el VMA no es recurrible.

Por otra parte, si el VMA exigiera la masiva notificación individual y motivación perderían su razón de ser, porque entonces ese esfuerzo de la Administración en favor de la seguridad jurídica del ciudadano y de la eficacia administrativa, que ninguna Ley exige, devendría inútil. En efecto, si el VMA debiese cumplir los mismos requisitos formales de los valores que sí son vinculantes, acabaría identificándose con éstos, careciendo de sentido su misma existencia, Y. en consecuencia, el esfuerzo realizado por la Administración en su determinación. Su carácter orientativo permite actuar con mayor flexibilidad a la Administración y así lograr la finalidad que se desea que cumpla. De ahí que resulte equitativo dispensar un tratamiento más flexible a una clase de valor que por su propia naturaleza no resulta directamente subsumible en las categorías jurídicas tradicionales.

Obviamente, si más tarde se utiliza como valor comprobado, se deberá notificar y motivar suficientemente, como así lo exige esta clase de valor (art. 106,7 NFGT).

Impugnación del Valor Mínimo Atribuible

De lo hasta ahora explicado se puede deducir que el VMA tampoco es impugnabile. En efecto, si se trata de un valor orientativo, no vinculante, que se articula mediante un acto administrativo de contenido técnico, que no supone una manifestación de voluntad de la Administración, y que no es necesario notificar individualmente ni motivar, fácilmente se concluye que no es un valor recurrible, sin perjuicio de que sí lo sea el eventual valor derivado de una posterior comprobación. La inimpugnabilidad del VMA no produce indefensión alguna.

Por otra parte, si los particulares pudieran impugnar el VMA, perdería buena parte de la operatividad que el ordenamiento jurídico le quiere otorgar: dejaría de ser lo que ahora es y se aproximaría a lo que no es (un valor comprobado).

Alcance

El VMA despliega eficacia en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), en el Impuesto sobre Sociedades (IS) y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). En concreto tiene operatividad allí donde puede tener cabida una comprobación de valores, es decir, en aquellos tributos que toman como base imponible un concepto jurídico indeterminado (valor real, valor de mercado). En los tributos cuyas bases imponibles se refieren a magnitudes concretas (p. e. valor catastral), no cabe la comprobación de valores porque no ha lugar a la apreciación subjetiva en la fijación del valor, que viene dado directamente y que, a lo sumo, sólo admite una verificación formal.

Pues bien, tanto el ITPAJD como el ISD apelan al valor real; y el IS, en materia de operaciones vinculadas, lo hace al valor de mercado, encontrando en todos ellos cabida el expediente de comprobación de valores,

de ahí que sean impuestos idóneos para que el VMA pueda tener eficacia.

En concreto, si el contribuyente declara un valor igual o superior «al resultante de la aplicación de las normas técnicas para la determinación del valor mínimo atribuible reglamentariamente establecidas, no procederá la comprobación por ningún otro medio diferente» (art. 44, 3 de la NF 3/1989, de 23 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tras la redacción operada por la NF 4/2000, de 29 de mayo). También el art. 17,2 del TR de la NF 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la redacción dispensada por la NF 2/1999, de 12 de febrero. De modo similar discurre la redacción del art. 16, 1 de la NF 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades —tras la modificación operada por la NF 2/1999, de 12 de febrero—, en relación con las operaciones vinculadas. Esta regulación también es de aplicación en el IRPF, en materia de operaciones vinculadas, tal y como dispone el art. 53,1 de la NF 10/1998, de 21 de diciembre, reguladora de dicho Impuesto.

Sentado lo anterior, el particular que declare el VMA u otro superior no va a ser molestado por una posterior comprobación de valores que modifique el valor por él declarado, salvo cuando la comprobación de valores se lleve a cabo atendiendo a los criterios establecidos para determinar el VMA.

Obsérvese que en rigor la declaración del VMA no evita una posterior comprobación de valores, sino sólo una comprobación de valores realizada por cualquier otro medio distinto del señalado. El particular que ha declarado el VMA u otro superior no queda eximido de la comprobación de valores, sólo que ésta, si tiene lugar, se debe ceñir a un medio específico concreto. Parece criticable esta posibilidad, ya que priva de buena parte de la seguridad jurídica y de la eficacia que se pretende obtener de esta clase de valores. Por tanto, de lege ferenda, el contribuyente que declarase el VMA no debería ser molestado con una eventual posterior comprobación de valores. Sólo así entiendo se logrará

plenamente el efecto enormemente positivo que puede producir el VMA. Siempre cabría —eso sí— una rectificación de errores materiales, aritméticos o de hecho, que en todo caso podría efectuarla la Administración de oficio o a instancia del particular. Pero fuera de estos casos, no se debería poder abrir un expediente de comprobación de valores.

Valor Mínimo Atribuible, valor comprobado y valor catastral

¿Es el VMA un valor comprobado?

Aunque el VMA parece que es un valor comprobado, en rigor no lo es.

El valor comprobado se caracteriza por varios rasgos.

En primer lugar, exige previa la presentación del valor declarado por el particular, sobre el cual la Administración vierte su actividad comprobadora y determina el valor comprobado. Es decir, el valor comprobado siempre presupone un valor previamente declarado por el contribuyente, que sirve de estímulo a la actividad administrativa. Se trata, en definitiva, de verificar si el valor declarado es fiscalmente correcto. Esta primera característica es esencial al valor comprobado.

En segundo lugar, se inserta en procedimientos individualizados de valoración; en efecto, si se proyecta sobre un previo valor declarado es lógico que se trate de valoraciones individualizadas.

En tercer lugar, es vinculante para el contribuyente, de tal modo que si no solicita la tasación pericial contradictoria o lo impugna con éxito, deberá someterse a él, con todas sus consecuencias, también a efectos de sanciones tributarias.

Obsérvese que ninguna de estas características aparece en el VMA. Este valor no presupone un previo valor declarado, ni es éste el que pone en marcha el procedimiento de valoración del VMA. Este valor se determina unilateralmente por la Administración, sin exigir la previa existencia de un valor declara-

rado por el contribuyente. En segundo lugar, el VMA se inserta en procedimientos masivos de valoración. Por último, el VMA no es vinculante para el particular, quien puede apartarse de él sin incurrir en incumplimiento, ni ser objeto de sanciones; de ahí que, a diferencia del valor comprobado, tampoco sea impugnabile.

Con todo, téngase en cuenta que si el VMA se utilizara en un expediente de comprobación de valores, se deberían cumplir los requisitos formales que exige el valor comprobado (notificación, motivación, ...), por lo que el VMA se sometería al régimen jurídico del valor comprobado, mutando así su naturaleza.

Cierto es que tanto el valor comprobado como el VMA son valores administrativos, ya que han sido fijados por la Administración.

Valor catastral y VMA

El valor catastral (VC) es un valor de rancia tradición en nuestro Derecho y que goza de una exhaustiva regulación normativa. No obstante, en la medida en que el valor catastral ha sufrido un importante rechazo social, todavía presente, y que ha sido objeto de muchas impugnaciones, se entiende que políticamente se busque un valor sustitutivo.

Es cierto que el VMA guarda importantes semejanzas con el valor catastral, ya que ambos son valores determinados unilateralmente por la Administración, de forma masiva y de acuerdo con unos criterios de valoración y un cuadro marco de valores similares. De igual manera, tanto el VMA como el VC toman como referencia el valor de mercado, aunque la pretensión del primero es acercarse más a éste valor (coeficiente k del 0,92) que el segundo (coeficiente k del 0,5). Esta diferencia es razonable porque el valor catastral sirve fundamentalmente al IBI —del que constituye su base imponible—, que es un impuesto que grava el patrimonio en cuanto poseído, por lo que presenta un valor inferior al del inmueble gravado en cuanto transmitido, ya que en este caso hay monetización del bien y realización de una

posible plusvalía. Y el VMA incide en los tributos que se centran en la transmisión del inmueble.

A pesar de estas similitudes, VMA y VC difieren sustancialmente en su régimen jurídico, mucho más rígido y riguroso el del VC, que debe ser notificado y motivado, y debe ajustarse a determinados procedimientos impuestos por la normativa vigente y que son necesarios para ofrecer un mínimo de garantías a los contribuyentes. La supresión de estas formalidades provocarían la inconstitucionalidad o ilegalidad de la norma. En cambio, el régimen jurídico del VMA puede ser mucho más flexible, porque se trata de un valor orientativo, no vinculante para el particular.

Pues bien, parece muy conveniente, para simplificar y racionalizar el ordenamiento jurídico en esta materia, que los criterios, reglas y directrices para la valoración de bienes inmuebles urbanos se contenga en una única normativa, aplicable tanto al VMA como al VC. Si ambos valores toman como referencia el valor de mercado, se determinan unilateralmente por la Administración mediante procedimientos objetivos, que se basan en estudios de mercado, carece de sentido que exista una dualidad de normas, cuando los criterios para ello deben ser los mismos en materia de valoración.

Utilidad de la aplicación normativa catastral y de los criterios de determinación del Valor Mínimo Aplicable

Se suscita la interesante cuestión de si son aplicables en una comprobación de valores las normas técnicas de valoración y cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones que rigen la determinación del valor catastral. En realidad este problema se plantea sustancialmente en el Estado y no tanto en la Diputación Foral de Bizkaia porque, como al final de este apartado veremos, no es posible —tras la aprobación del DF

63/1999— utilizar la normativa catastral para efectuar una comprobación de valores de los bienes inmuebles urbanos que responden a los cinco usos previstos en el referido Decreto Foral. No obstante, parece oportuno analizar esta cuestión porque suscita problemas similares a los que plantea la aplicación en una comprobación de valores de las normas que regulan la determinación del VMA.

Teniendo en cuenta que la normativa catastral persigue la obtención del valor de mercado y que contiene un exhaustivo número de criterios para lograr tal finalidad, concretados en múltiples factores y diversos índices, se debe estimar totalmente correcta su utilización en el expediente de comprobación de valores. Pero es necesario subrayar que servirán de instrumento para elaborar el dictamen pericial, medio necesario para la comprobación del valor de un inmueble.

La jurisprudencia no ha tenido ningún reparo en reconocerlo expresamente, aunque también ha aclarado que es una referencia válida pero no la única para la determinación del valor comprobado. Así la STSJ de Castilla La Mancha, de 21 de febrero de 2000 (RJ 495), ha señalado —en relación con la normativa estatal— que «hay que admitir que la metodología contenida en el precitado Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las normas técnicas de la valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones puede ayudar a determinar el valor real o de mercado del bien objeto de transmisión, pues aun cuando aparezca dictada para determinar el valor catastral de los bienes de naturaleza urbana a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, proporciona sin embargo una serie de métodos objetivos y parte de módulos e índices que gozan de una presunción de corrección adecuada a los efectos señalados, máxime en la medida en que parte del principio legalmente consagrado de la Ley de Haciendas Locales (art. 65,2) de que «para la determinación de la base imponible se tomará como valor de los bienes inmuebles el valor catastral de los mismos, que se fijará tomando como referencia el valor de merca-

do de aquéllos, sin que en ningún caso, pueda exceder de éste», principio que sanciona igualmente la norma 3 del Anexo del precitado Real Decreto con arreglo a la cual «para el cálculo del valor catastral se tomará como referencia el valor de mercado, sin que en ningún caso pueda exceder de éste». Por consiguiente, en la medida en que las normas técnicas de valoración catastral han de tener como referencia el valor de mercado, pueden ser útiles como método a seguir en la comprobación administrativa a realizar a efectos del impuesto. No quiere ello decir que éste sea el único método posible pues serán idóneos todos aquellos que nos proporcionen el resultado deseado de hallar ese valor de mercado, como puede ser el citado por el Tribunal Supremo en la sentencia antes mencionada (5 de octubre de 1995) contenida en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 30 de noviembre de 1994, que contiene normas de valoración de bienes inmuebles para determinadas entidades financieras» (3).

Como a continuación veremos, la idoneidad de estas normas en el expediente de comprobación de valores no significa que su aplicación pueda efectuarse sin el debido rigor y grado de concreción por la Administración, que a pesar de apelar a la referida normativa podría incurrir en insuficiencia de motivación.

Pues bien, por las mismas razones apuntadas pueden ser utilizados en los expedientes de comprobación de valores los criterios de valoración para determinar el valor mínimo atribuible (VMA). En efecto, teniendo en cuenta que se trata de un conjunto de reglas y valores pensados para calcular el valor de mercado de los inmuebles y que para cumplir tal objetivo contiene un nutrido conjunto de criterios, concretados en una diversidad de factores e índices que tratan de

(3) Siguen esta misma corriente las SSTSJ Castilla-La Mancha, de 5 de mayo de 1999 (RJ 1063), 22 de febrero de 2000 (RJ 496). También con matices, la STSJ de Asturias, de 26 de marzo de 1999 (RJ 463).

reflejar la riqueza de matices del mercado, se debe considerar perfectamente correcta la utilización en una comprobación de valores del DF 63/1999, de 20 de abril, por el que se aprueban las normas técnicas para la determinación del valor mínimo atribuible a los bienes de naturaleza urbana. Y si este planteamiento es predicable con carácter general a cualquier procedimiento de comprobación de valores, mucho más fundamentado aparece respecto del ITPAJD, ya que el art. 44,2 de su normativa reguladora expresamente admite para la comprobación de valores la utilización de las normas técnicas para la determinación del VMA en los inmuebles de naturaleza urbana a los que les resulten de aplicación.

Ahora bien, es necesario resaltar que no es la única referencia posible en una comprobación de valores ni su utilización implica por sí sola la suficiente motivación del valor comprobado. Este valor sólo se podrá estimar suficientemente motivado cuando se haya identificado correctamente el inmueble, haciendo expresa mención a sus concretas características más importantes, y éstas se hayan subsumido adecuadamente en los coeficientes incluidos en la referida normativa. Es decir, es necesario la especificación de tales índices y coeficientes al inmueble concreto, porque sólo así se permite explicitar el razonamiento seguido por el perito de la Administración.

No es extraño que algunas sentencias hayan aceptado la normativa catastral para realizar la comprobación de valores, pero hayan considerado que no se ha utilizado con las suficientes garantías, invalidando el valor comprobado por falta de motivación. Así sucede con la STSJ de Castilla-La Mancha de 5 de mayo de 1999 (RJ 1063), cuando declaró que «la propia normativa empleada con remisión a la normativa de valoración catastral exige una explicación suficientemente detallada de los criterios utilizados con referencia concreta e individualizada a las particulares circunstancias del bien o finca objeto de comprobación. Así lo ha venido a establecer la sentencia de esta Sala

de 9 de marzo de 1998. En este tipo de valoraciones al dorso del dictamen del perito de la Administración se explican genérica y formulariamente qué módulos y coeficientes se utilizan y el significado de los mismos pero falta una explicación de los criterios concretos para elegir un determinado MBR (módulo básico de repercusión) dentro de las distintas categorías posibles según la norma, sin que sean admisibles las referencias genéricas; también falta la explicación concreta de los criterios de actualización de los valores prefijados; no se señalan los distintos factores y valores que condicionan la aplicación de los valores o coeficiente porcentual de la norma 19 C (N-19) - valores medios de venta (Vv) y de construcción (Vc) de un producto inmobiliario ni los que inciden en el factor de localización. Tampoco se recogen, explicitan o justifican, con referencia a las particulares circunstancias de los inmuebles objeto de comprobación y al planeamiento vigente y aplicable, los criterios de aplicación de los diferentes coeficientes utilizados respecto al suelo, aprovechamiento urbanístico neto, localización, grado de urbanización, los relativos a la forma del inmueble (fachadas, longitud, irregularidad, fondo, superficie interior, inedificabilidad) ni el coeficiente del suelo resultante. Tampoco se aclaran las razones y criterios seguidos para la determinación y cuantificación de los coeficientes I,J,K,L,M. En definitiva, la motivación llevada a cabo no cumple con las exigencias legales ni ofrece todos los datos necesarios para conocer de forma comprensible con arreglo a las mínimas reglas de la sana crítica el proceso lógico-técnico que ha conducido a la valoración obtenida, imposibilitando con ello al contribuyente no sólo su conocimiento y comprensión, sino también cuestionar y discutir su procedencia, sin que sea admisible la remisión al contribuyente a la Oficina gestora para consultar la correspondencia de los valores con la normativa de referencia» (4)

(4) En igual sentido, las sentencias de este mismo tribunal de 21 y 22 de febrero de 2000 (RJ 495).

No obstante esta sentencia, hay que advertir que no todos los pronunciamientos jurisprudenciales presentan idéntico grado de exigencia en la motivación, aunque sí en todos ellos cabe inducir el grupo de requisitos necesarios para una suficiente motivación: criterios generales de valoración, características concretas del inmueble y juicio de subsunción o explicitación de la aplicación de aquéllas a esta últimas.

Si se utiliza la normativa que regula la determinación del VMA en un expediente de comprobación de valores, también se deberán cumplir determinados requisitos. En primer lugar, es necesario justificar por qué se invocan las normas reguladoras del VMA, lo que se lograría manifestando que se basan en estudios actualizados del mercado inmobiliario y que por su propia naturaleza resultan idóneas para determinar un valor de mercado.

Además, como el expediente de comprobación de valores reviste carácter individualizado y se proyecta sobre un previo valor declarado por el particular, debe ser más exquisito en la motivación que la mera asignación del VMA, puesto que se trata de un valor no vinculante y asignado de forma unilateral y masiva por la Administración. Ello

significa que, apoyándose en la misma normativa del VMA, la Hacienda podría lograr mayor precisión en un expediente de comprobación de valores, realizando sutiles distinciones y considerando matices que no tuvo en cuenta cuando calculó el VMA, lo cual puede quedar totalmente justificado siempre que explicita la razón de su actuar.

Interesante resulta a estos efectos la STSJ de Asturias, de 26 de marzo de 1999 (RJ 463), cuando, tras afirmar la idoneidad de la normativa catastral para ser utilizada en un expediente de comprobación de valores, considera correcta la actuación administrativa que no tuvo en cuenta el coeficiente antigüedad para determinar el valor del inmueble porque, según afirmó el perito de la Administración, «no es un elemento que acreciente o disminuya su valor, de tal modo que las zonas comerciales más apreciadas suelen coincidir con las zonas de cierta antigüedad de las ciudades», argumento que no logró contradecir el recurrente. Luego, a pesar de no aplicar un criterio (antigüedad) que reduciría el valor del inmueble según aquella normativa, el Tribunal estimó adecuada la justificación ofrecida por la Administración. ■