

Estudio jurisprudencial

Los métodos indiciarios de valoración tras las sentencias del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018 *

Carlos Palao Taboada

Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid
Miembro de la AEDAF

Title

The valuation methods based on indexes after the Supreme Court judgements of 23 May 2018

Resumen

El medio de comprobación del valor de los bienes inmuebles por aplicación de coeficientes al valor catastral, previsto en el artículo 57.1, b) LGT ha sido adoptado y desarrollado con generalidad por las Comunidades Autónomas para la determinación de la base imponible del ITPAJD y del ISD. Sin embargo, dicho método de valoración no ha sido aceptado pacíficamente ni por la doctrina ni por los tribunales, con el argumento fundamental de que su resultado no coincide con el valor real del bien. Este argumento fue rechazado por el Tribunal Supremo en dos sentencias de 6 de abril de 2017. Un vuelco en la composición de la Sección Segunda de la Sala Tercera de ese Tribunal permitió a la nueva mayoría, discrepante de las anteriores sentencias, aprovechar, de manera un tanto forzada, la primer ocasión que se le presentó para revocar la doctrina anterior y expulsar de hecho del ordenamiento jurídico al método de valoración por coeficientes. En el presente trabajo se examinan críticamente las sentencias de 23 de mayo de 2018, que llevaron a cabo este giro jurisprudencial, y se exponen las medidas legislativas proyectadas a fin de remediar la situación creada por la nueva doctrina.

Palabras clave

Método indiciario o presuntivo, método de coeficientes sobre el valor catastral, valor real, valor de referencia de mercado.

Abstract

The method for determining the fiscal value of immovable property that consists in applying legally established coefficients on their cadastral value, which has its basis in Article 57.1, b) of the General Tax Law, has been generally adopted and developed by the Autonomous Communities for assessing the base of the Transfer Tax and the Inheritance and Gift Tax. However, such valuation method was not pacifically accepted by both the commentators and the courts, with the argument that its outcome

(*) El presente artículo fue redactado con vistas a la participación del autor en las Jornadas de la Demarcación Territorial de Canarias de la AEDAF en Meloneras (Gran Canaria), el 28 de febrero de 2018.

differs from the "real value" of the property, which is the tax base. This argument was rejected by the Supreme Court in two judgements of 6 April 2017. A change in the composition of the second division of the Administrative Chamber of the Court permitted the new majority to seize the opportunity to overturn the previous doctrine and eliminate in fact the coefficients method. The present article examines critically the Supreme Court judgements of 23 May 2018, which performed this shift in case law, and describe the foreseen legislative measures to remedy the situation created by it.

Keywords

Indexical or presumptive assessment and valuation methods, coefficients on cadastral value method, real value, market reference value.

5-03-2019/Aceptado el 11/03/2019

Sumario

1. Medios y métodos de determinación del valor. Los métodos indiciarios
2. Evolución de los métodos indiciarios de determinación del valor de los inmuebles
 - 2.1. Etapa inicial
 - 2.2. Respaldo al método de coeficientes sobre el valor catastral por la Ley 36/2006
3. Las sentencias del Tribunal Supremo de 6 de abril de 2017
4. El giro en la doctrina del TS: las sentencias de 23 de mayo de 2018 (rec. cas. 1880 y 4202/2017)
 - 4.1. Antecedentes
 - 4.2. Cuestiones planteadas
 - 4.3. Doctrina de las sentencias
 - 4.4. El voto particular
5. Comentarios críticos y consecuencias para el futuro
 - 5.1. Comentarios críticos
 - 5.2. Medidas legislativas propuestas

1. Medios y métodos de determinación del valor. Los métodos indiciarios

Las dos sentencias de 23 de mayo de 2018, dictadas en los recursos de casación números 1880/2017 y 4202/2017 (en lo sucesivo "las sentencias"), seguidas luego por otras varias¹, han sentado una doctrina sobre la determinación del valor de los bienes inmuebles a efectos fiscales que rompe abruptamente con la jurisprudencia precedente y, si se llevase a sus últimas consecuencias, haría absolutamente inviable la utilización de métodos indiciarios en Derecho tributario tanto formal como material.

Los métodos indiciarios son una técnica fiscal utilizada desde los tiempos más remotos; baste recordar el impuesto francés sobre puertas y ventanas o más recientemente en nuestro país los signos externos de renta gastada. Se basan en un razonamiento análogo al de las presunciones: la determinación de un hecho ignorado y cuyo conocimiento es difícil se sustituye por la de otro hecho que normalmente va unido a aquél. El gasto en bienes suntuarios, por ejemplo, denota normalmente la posesión de una renta elevada. Por eso los métodos indiciarios se califican también de presuntivos.

Dichos métodos pueden utilizarse en las normas sustantivas reguladoras de los tributos. Un ejemplo típico es el método de estimación objetiva en el IRPF, el llamado régimen de "módulos". Las normas reguladoras de los módulos no son de carácter procedimental, son un conjunto de normas materiales de cuya aplicación resulta una cifra que se acepta que constituye la renta base del impuesto. Esta aceptación es una presunción que no admite prueba en contrario, es decir, una ficción. En rigor, los módulos son un impuesto distinto del IRPF aplicado por estimación directa, que es otro conjunto de normas sustantivas, las que constituyen la regulación más perfecta del impuesto. Frente al resultado de los módulos no cabe la prueba de que es superior al de la estimación directa, cosa por lo demás poco probable, porque el legislador ya se ha encargado de que exista un margen de seguridad. El contribuyente que considere que los módulos le perjudican tiene la posibilidad de renunciar a este régimen y optar por la estimación directa; es decir, una solución a priori no a posteriori.

En determinados impuestos no existen reglas que permitan la determinación exacta de la base (si se entiende por tal la estimación directa), sino que las normas que definen la base imponible son puramente indiciarias. El impuesto mismo asume entonces carácter indiciario. Un ejemplo claro de esto es el IIVTNU, en el que no hay alternativa a la determinación del incremento de valor por aplicación de los índices normativos sobre el valor catastral, algo que nunca aceptaron los tribunales. Este rechazo ha desembocado en las poco afortunadas sentencias del Tribunal Constitucional sobre este impuesto, empezando por la 59/2017, de 11 de mayo. El problema que se suscitó en relación con el IIVTNU tiene notables semejanzas con el que es objeto de las sentencias.

La distinción entre métodos directos y métodos indiciarios no sólo es aplicable en el ámbito de las normas materiales reguladoras de los tributos sino también en el de la gestión tributaria, en particular a los medios de comprobación del valor previstos en el artículo 57 LGT; salvando las distancias conceptuales, en la medida en que valorar un bien es una operación intelectual distinta de determinar una renta. En este trabajo utilizaremos la expresión "métodos de valoración" como equivalente a "medios de comprobación del valor", que es la utilizada en el citado precepto. En efecto, estos medios no son pruebas del valor sino sistemas distintos para determinarlo, es decir, técnicas o procedimientos en sentido material.

Pues bien, dentro de los métodos previstos en el artículo 57.1 LGT es posible distinguir entre aquellos que determinan el valor por observación directa del bien valorado y sus características, a los que podemos denominar, por tanto, métodos directos, y aquellos otros que parten de un dato externo a dicho bien del que se deduce la valoración, que se pueden calificar de indiciarios. Esta definición de los dos tipos de métodos no pretende ser absolutamente rigurosa; se le podrá objetar, con razón, que en el que hemos llamado método directo el valor no resulta de la pura contemplación del bien valorado sino de su comparación con el valor atribuido a otros bienes de similares características. Sin embargo,

¹ Sentencias de 5 de junio de 2018 (rec. 1881/2017 y 2867/2017), 13 de junio de 2018 (rec. 2232/2017) y 19 de junio de 2018 (rec. 1270/2017).

puede servir para los fines del análisis que en este trabajo se lleva a cabo, sobre todo porque la referida distinción está presente de manera destacada, si bien implícitamente, en el razonamiento de las propias sentencias que nos disponemos a comentar.

Si se acepta la distinción propuesta entre métodos de valoración directos e indiciarios, el método directo por antonomasia es el dictamen pericial; todos los demás son indiciarios en mayor o menor grado. El método más típicamente indiciario es el que la letra b) del citado artículo, que la Ley describe como "estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal". El precepto añade que esa estimación por referencia podrá consistir en la aplicación a estos valores de coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración competente y que, tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia será el Catastro Inmobiliario. En adelante designaremos a este método como "método indiciario" o "método de coeficientes".

Así como en el IRPF no cabe la prueba contra el resultado de la estimación objetiva, el modo previsto en primer lugar por la ley para combatir el resultado del método indiciario, que es la tasación pericial contradictoria (TPC), no es en realidad una prueba en contra de este método sino la opción por un método alternativo, que no es otro que el directo, que se considera a priori más fiable². Es más, en nuestra opinión es admisible preguntarse si las pruebas que cabe aducir en vía de recurso administrativo o judicial contra la estimación indiciaria no son en rigor auténticas pruebas (demostración de la realidad de un hecho) sino la contraposición al resultado de ésta el de otros métodos.

Los métodos indiciarios en general renuncian por definición a alcanzar el resultado de la estimación directa; lo que persiguen es obtener un resultado que, en vista de todas las consideraciones relevantes (recursos disponibles, resultado esperado, coste administrativo, etc.), se considera una aproximación aceptable a aquél. Por eso cae absolutamente en el vacío la crítica que se hace frecuentemente al método del artículo 57.1, b) LGT de que no es adecuado para fijar el valor real del bien, si por este se entiende el resultante de una tasación pericial. No obstante, como veremos, esta crítica es el fundamento esencial de las sentencias.

2. Evolución de los métodos indiciarios de determinación del valor de los inmuebles

2.1. Etapa inicial

La utilización de los valores ya fijados por la Administración a efectos fiscales como medio para determinar el valor a otros efectos también fiscales es una idea obvia a la que aludía de manera vaga e imprecisa la Ley General Tributaria de 1963, en su artículo 52.1. a) desde su redacción originaria, que no fue modificada en todo el tiempo de vigencia de esta Ley. El precepto citado se refería a la "estimación por los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal" juntamente con la "capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la Ley de cada tributo señale", método que tiene también un cierto carácter indiciario. El método pasa a la vigente Ley General Tributaria donde se recoge en el artículo 57.1, b), separado del de capitalización, descrito como "estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal". La expresión "por referencia" no deja de ser significativa: los valores de los registros no son simplemente importados directamente, sino que sugiere una cierta transformación o adaptación.

En cualquier caso, este método no parece que haya tenido inicialmente mucha utilización. Quizá era empleado como un factor más a considerar por el perito que lleva a cabo la valoración. Cuando el método

² Esta afirmación es compatible con la tesis que mantiene el TS, según la cual la TPC es "un medio impugnatorio *sui generis*". Cfr. las sentencias de 23 de mayo de 2018, F.D. 4º, y la de 17 de enero de 2019 (rec. 212/2017), FF.DD. 3º, 4º (en particular apartados 5 y 6) y 5º (criterio interpretativo 3º).

en cuestión comienza a adquirir relevancia es cuando los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre las Sucesiones y las Donaciones son cedidos a las Comunidades Autónomas y éstas se hacen cargo de la gestión de estos impuestos, en los que la base imponible está constituida por el "valor real" de los bienes o derechos transmitidos. La determinación individual del valor de los bienes inmuebles mediante dictamen pericial era demasiado costosa para las Comunidades Autónomas, especialmente por las rigurosas exigencias de motivación impuestas por los tribunales. Estos no aceptaban motivaciones genéricas o abstractas, que no tuviesen en cuenta las características singulares del inmueble y esta actitud de la jurisprudencia ocasionaba un elevado número de impugnaciones de los valores comprobados por la Administración sobre la base de la falta de motivación.

Con el fin de disminuir esta litigiosidad se ensayan a partir de finales de la década de 1990 dos técnicas: 1) Proporcionar información a los contribuyentes sobre la valoración administrativa de los inmuebles; 2) Adoptar un método objetivo de valoración por medio de índices aplicados al valor catastral.

La obligación a cargo de la Administración de informar a los interesados, a solicitud de éstos, sobre el valor de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión se estableció en el artículo 25 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, Ley 1/1998. La información no vinculaba a la Administración y sólo eximía de responsabilidad al contribuyente que se hubiese ajustado a ella en su declaración. Esta técnica de información previa ha pasado a la LGT, que la recoge en el art. 90, atribuyéndole eficacia vinculante para la Administración durante tres meses.

La adopción de métodos objetivos de valoración consistentes en la aplicación de índices o coeficientes al valor catastral se basó en el artículo 57.1, b) LGT. Fue pionera en la implantación de este método la Comunidad de Valencia, a la que siguieron otras. Los comentaristas fueron en su mayoría críticos con este método: si, por un lado, se señalaba que proporcionaba seguridad jurídica a los contribuyentes, por otro lado, se aducía que la competencia de las Comunidades Autónomas sobre los impuestos cedidos no alcanzaba a la regulación de este método y, sobre todo, se ponía de manifiesto que el valor resultante de su aplicación no coincidía con el valor real que constituye la base imponible. Aparece, pues, desde el primer momento este argumento contra el método indiciario.

También los tribunales fueron inicialmente críticos con el método, utilizando contra él el argumento de la falta de motivación³. Este argumento implicaba, en realidad, un rechazo frontal al método.

2.2. Respaldo al método de coeficientes sobre el valor catastral por la Ley 36/2006

Las dudas sobre el fundamento legal del método de coeficientes sobre el valor catastral parecieron ser despejadas por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Esta Ley añadió un segundo párrafo a la letra b) del art. 57.1 LGT que dispone que la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal "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" y añade que "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 norma legal fue desarrollada por el Reglamento de gestión e inspección tributarias aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio, que en relación con el método de coeficientes contiene las siguientes normas:

³ Véanse en este sentido las sentencias del TSJ de Valencia que cita GARCÍA MARTÍNEZ, A., *El valor tributario: su determinación objetiva y convencional*, Bosch, Barcelona, 2006, pág. 128.

- La aplicación de dicho método "exigirá que la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el período 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" (art. 158.1).
- Recuerda que la propuesta de valoración resultante de la comprobación de valores realizada mediante cualquiera de los medios a que se refiere el artículo 57 LGT deberá ser motivada. Y añade que a los efectos de lo previsto en el artículo 103.3 de dicha ley –que exige que los actos de comprobación de valor, entre otros, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho–, la propuesta de valoración recogerá expresamente la normativa aplicada y el detalle de su aplicación; en particular, en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal "deberá especificarse el valor tomado como referencia y los parámetros, coeficientes y demás elementos de cuantificación utilizados para determinar el valor" (art. 160.3).

Sin embargo, la nueva normativa no logró su propósito de pacificar la aplicación del método de coeficientes. Se reitera la crítica de que su resultado no es el valor real del bien, a la que se añaden otras como la incompetencia de las Comunidades Autónomas o la vulneración del principio de legalidad⁴. No obstante, el Tribunal Supremo dio su respaldo a la aplicación de dicho método en unas sentencias que constituyen el episodio inmediatamente anterior a las de 23 de mayo de 2018, con las que enlazan directamente.

3. Las sentencias del Tribunal Supremo de 6 de abril de 2017

Se trata de dos sentencias de igual fecha dictadas en los recursos de casación números 888/2016 y 1183/2016. Ambos recursos fueron interpuestos por la Generalidad Valenciana contra sendas sentencias del TSJ de esta Comunidad Autónoma, Sala de Alicante. En los dos casos la Administración autonómica había aplicado el método de coeficientes sobre el valor catastral. El argumento fundamental del contribuyente era la falta de motivación de la valoración al no haberse comprobado el estado del inmueble por un perito. Las dos sentencias del TSJ estiman el recurso contra la resolución del TEAR y declaran la nulidad de la Orden de la Consejería de Hacienda y Administración Pública por la que se establecían los coeficientes aplicables al ejercicio considerado. De entre los argumentos de las

4 Cfr. MOCHÓN LÓPEZ, L., *El valor real de los inmuebles como valor de referencia tributario y su comprobación mediante la referencia al valor catastral como medio de lucha contra el fraude*, Quincena Fiscal, 22/2008, versión electrónica Base de datos Aranzadi, BIB 2008\2802, págs. 10 y 21 y sigs. Afirma el citado autor que "la metodología seguida por las Comunidades Autónomas es oscura y, en todo caso, presuntiva e indiciaria". Esta última afirmación es indudable, como también lo es la de que "a través de este medio de comprobación de valores se está determinando una 'base alternativa' a la definida por la norma, de acuerdo con la tesis del profesor Sáinz de Bujanda, con la que no podemos estar más de acuerdo, como antes hemos manifestado. En efecto, esta es una característica general de todos los métodos indiciarios. Por otra parte, considera MOCHÓN que el hecho de que a través del método indiciario no se determine el valor real de los inmuebles es llamativo si se tiene en cuenta que ha sido introducido mediante la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal (lo cual no es del todo exacto), pues el método en cuestión no es una medida de lucha contra el fraude; por el contrario, "al establecer un valor de declaración que excluye una comprobación en profundidad puede ser utilizado para enmascarar el fraude fiscal" (pág. 22). En opinión del autor citado, la finalidad de la medida es evitar la litigiosidad preexistente en esta materia, efecto que parece reconocerle, si bien sostiene que "se trata de un sistema que provoca una seguridad en la injusticia" (pág. 23). Niega, en cambio, que el método de coeficientes haya disminuido la litigiosidad MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M., *El medio de comprobación a partir del valor catastral y los coeficientes multiplicadores no puede emplearse para comprobar el valor real de los inmuebles. Análisis de las STS 1051/2018, de 19 de junio de 2018*, Nueva Fiscalidad, 3/2018, pág. 289.

Parecidas críticas se formulan por MORIES JIMÉNEZ, M. T. y DEL CAMPO VÁZQUEZ, R., *Reflexiones en torno a los problemas en la valoración de inmuebles y su comprobación por la referencia a valores objetivos establecidos por la Administración: ¿un supuesto de indefensión para el contribuyente?*, en ADAME MARTÍNEZ, F. y RAMOS PRIETO, J. (dirs.), *Estudios en homenaje al profesor Lasarte Álvarez*, 2014, págs. 2.529 y sigs. En opinión de estos autores, "la elección del mecanismo objetivo sólo sería admisible, entendemos si garantizase que con su aplicación se fija el valor real", que definen como un valor ideal de mercado. Vid. también en sentido crítico CORDERO GARCÍA, J. A., *Notas al desarrollo reglamentario de la Ley 36/2006, de medidas de prevención del fraude fiscal*, Quincena Fiscal, 17/2009, Base de datos Aranzadi, BIB 2009\1551, pág. 7, y LUQUE MATEO, M. A., *La comprobación de valores de bienes inmuebles en el ISD y en el ITP y AJD*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, págs. 173 y sigs.

sentencias del TSJ destaca el que desempeña el papel central en este debate: el método de los coeficientes es inaceptable porque la determinación del valor real exige una comprobación individual del inmueble; la metodología de la Orden no satisface esta exigencia y, por tanto, tampoco las de motivación de la comprobación del valor real.

El Tribunal Supremo examina conjuntamente los tres motivos de casación alegados por la Generalidad, que apuntan, por un parte, al fundamento legal del método y a la libertad de elección entre los previstos en el artículo 57 LGT, y, por otra parte, señalan que el valor catastral atiende a las características individualizadas de los inmuebles. La línea argumental del Tribunal Supremo puede sintetizarse de la manera siguiente:

- La base imponible del ITPAJD y del ISD es el valor real.
- El método adoptado por la Generalidad para determinarlo es una comprobación de valores objetiva, cuyo resultado es indiciario y presuntivo, como lo es el propio valor catastral, cuya actualización es posible que no se realice de acuerdo con las previsiones legales.
- Pero esto no puede llevar a declarar inválido este medio de comprobación por el hecho de que no se haya modificado la normativa de los citados impuestos que ordena atender al valor real. La utilización de dicho método por las Comunidades Autónomas fue sancionada por la Ley 36/2006. Esta reforma tuvo por finalidad evitar la litigiosidad preexistente en la materia, ante los requisitos necesarios para una válida motivación de las valoraciones individualizadas realizadas a través del dictamen de peritos y la propia indefinición del concepto de valor real.
- El artículo 46 del TR del ITPAJD no prevé ningún medio para comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos, sino que se remite al artículo 52 LGT-63, remisión que hay que entender hecha ahora al artículo 57 LGT. Esto implica, en opinión del TS, que la Administración tiene libertad para elegir el medio a emplear. Esta discrecionalidad, sin embargo, se encuentra limitada por la necesaria adecuación del medio al objeto de la comprobación. Y si el valor comprobado resultante de su aplicación es superior al declarado, el interesado puede promover contra él TPC o impugnar el acto de valoración y la liquidación en vía administrativa y judicial y en ella demostrar que el valor comprobado no se corresponde con el real.
- Añade la Sala que la utilización del método de coeficientes "exige que la Administración justifique adecuadamente su elección y razone el resultado de la comprobación de modo que permita al contribuyente conocer los datos tenidos en cuenta relativos a la referencia catastral del inmueble, su valor catastral en el año del hecho imponible, el coeficiente aplicado y la normativa en que se basa la Administración Tributaria, al objeto de que pueda prestar su conformidad o rechazar la valoración" (F.D. 7º). La afirmación, algo confusa, sobre la justificación de la elección del medio hay que entenderla en vista de la remisión que hace la Sala (F.D. 5º) a la doctrina de su sentencia de 7 de diciembre de 2011 (rec. de cas. en interés de la ley 71/2010) en relación con el medio de valoración consistente en el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas (letra g) del art. 57.1 LGT). Según esta doctrina la utilización de este medio de comprobación no requería ninguna carga adicional para la Administración tributaria respecto de los demás medios de comprobación de valores, por lo que no venía obligada a justificar previamente que el valor asignado a efectos de la concesión de un préstamo hipotecario coincidía con el valor ajustado a la base imponible del impuesto ni la existencia de algún elemento de defraudación que debiera corregirse.
- En definitiva, no cabe plantear la improcedencia del método de coeficientes, que es tan válido como otro cualquiera, por lo que no es procedente la anulación de la Orden reguladora de dichos coeficientes. No obstante, esta disposición no puede aplicarse retroactivamente a hechos imposables realizados antes de su entrada en vigor.

Es interesante señalar la invocación que hacen las sentencias (F.D. 7º) a la jurisprudencia de la propia Sala en relación con el Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, antecedente del actual IIVTNU. El TS recuerda que este impuesto se aplica mediante índices que gozan de una

presunción de legalidad, pero que esta presunción es *juris tantum*, por lo que puede ser combatida mediante prueba en contrario. Como hemos recordado más atrás, el conflicto entre el resultado de la aplicación de ese sistema indiciario de determinación del incremento de valor –en su última versión aplicado sobre el valor catastral del terreno– y la plusvalía realmente obtenida desembocó en una serie de sentencias del TC que únicamente declararon la inconstitucionalidad de dicho sistema en los casos en los que no hubiese existido un incremento real. En otros términos, el sistema indiciario de determinación del valor es en sí mismo legítimo, pero su resultado debe ser contrastado con los valores reales. Esta solución crea un problema en el IIVTNU, cuya normativa no prevé un método de determinación del incremento real de valor, pero tal problema no existe en relación con el ITPAJD o el ISD, respecto de los cuales está prevista desde antiguo la TPC para determinar el valor real.

Las sentencias de 6 de abril de 2018 llevan un voto particular formulado por el magistrado D. Francisco José Navarro Sanchís, al que se adhiere el magistrado D. José Díaz Delgado –proveniente del TSJ de Valencia, cuya Sala de lo Contencioso-Administrativo se distinguió en la oposición al método de los coeficientes. Navarro Sanchís era el ponente originario de las sentencias, pero al discrepar de la mayoría de la Sección en la votación final fue sustituido por D. Emilio Frías Ponce, como se relata en los Antecedentes de Hecho. Este episodio tiene una importancia que excede de lo meramente anecdótico, porque en el voto particular se contiene ya, plenamente elaborada y formulada en los mismos términos, la doctrina que finalmente sería consagrada en las sentencias de 23 de mayo siguiente. Invertida la mayoría de la Sección, estas sentencias aprovecharon la primera ocasión que se presentó para revocar la doctrina propugnada por la mayoría anterior en las sentencias de 6 de abril, contra las que aquéllas están claramente dirigidas.

Dada la coincidencia del voto particular con las sentencias de 23 de mayo de 2018 pasamos directamente a exponer la doctrina formulada en estas sentencias.

4. El giro en la doctrina del TS: las sentencias de 23 de mayo de 2018 (rec. cas. 1880 y 4202/2017)

4.1. Antecedentes

Las dos sentencias son prácticamente idénticas, como sus antecedentes de hecho, que son los siguientes: compra de una vivienda en una urbanización en el municipio de Seseña (Toledo), cuyo promotor fue la persona conocida como "El Pocero". El vendedor era una sociedad inmobiliaria filial del Banco Santander, al que la vivienda había sido adjudicada en ejecución de hipoteca en garantía de un préstamo concedido al promotor. La venta se realizó por un precio considerablemente rebajado en vista de la situación del mercado inmobiliario. Dicho rebaja había sido difundida públicamente. El comprador declaró el precio de compra como valor del inmueble a efectos del ITP, pero la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha corrigió esta valoración mediante la aplicación del método de coeficientes sobre el valor catastral.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Castilla-La Mancha estimó el recurso contra la resolución del TEAR, basándose fundamentalmente en los siguientes argumentos:

- En primer lugar, la Sala rechaza la alegación de falta de motivación de la comprobación porque, afirma, la Administración aplicó un método legalmente previsto y explicó al interesado en qué consistía este método.
- Sin embargo, invocando su propia doctrina, sostiene que no existe una jerarquía entre los medios de valoración previstos en la LGT y en la legislación autonómica, de manera que si el actor demuestra que con unos de estos métodos se obtendría un valor notoriamente inferior al obtenido por la Administración mediante la aplicación de otros es necesario justificar por qué se aplica uno y no el

otro. Lo que importa, añade, es que se elija el método que mejor determine el valor real que es la base imponible del impuesto.

En el caso enjuiciado la Sala considera que "el precio efectivamente pagado por el demandante era el valor de mercado en la referida urbanización, cuyos precios fueron reduciéndose en un momento de grave crisis económica y ante la falta de compradores, hasta llegar a la cifra que consta en la escritura de compraventa". Se trataba en ese caso, dice la Sala, de la "transmisión en bloque por unas condiciones señaladas de manera pública que permite deducir que el precio escritura de la vivienda coincide con el precio real percibido y abonado por la misma, precio que además coincide con los criterios de mercado".

En definitiva, el razonamiento del TSJ se resume en la afirmación de que considera probado que el precio declarado fue efectivamente satisfecho y coincide con el valor de mercado, es decir, con el valor real del inmueble. Se trata, pues, de una cuestión de hecho, que no tenía acceso a la casación. También las alegaciones de la recurrente en casación se referían fundamentalmente a la prueba: aparte de sostener la validez del método de comprobación del valor aplicado, lo que arguye es que el contribuyente no había probado la incorrección del valor fijado por la Administración, para lo cual hubiera debido instar la TPC, ni que el precio satisfecho fuese el valor de mercado. Así lo reconoce el TS en las sentencias comentadas⁵. Pero la Sala Tercera, Sección Segunda, del Tribunal Supremo anhelaba revisar la doctrina de las sentencias de 6 de abril de 2018 y forzó la admisión a trámite del recurso de casación interpuesto por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha. Lo que quería dicha Sección, era someter a su enjuiciamiento el método de los coeficientes sobre el valor catastral. El Auto de admisión del recurso le abrió el camino para ello.

4.2. Cuestiones planteadas

El Auto de admisión del recurso, de 21 de junio de 2017, define las cuestiones de interés casacional planteadas por el recurso de la manera siguiente:

- 1ª) Determinar si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, para comprobar el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real.
- 2ª) Determinar si, en caso de no estar conforme, el interesado puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho o resulta obligado a promover una tasación pericial contradictoria para desvirtuar el valor real comprobado por la Administración tributaria a través del expresado método, habida cuenta de que es el medio específicamente regulado para cuestionar el valor comprobado por la Administración tributaria en caso de discrepancia.
- 3ª) Determinar si puede ser considerado como precio medio de mercado del inmueble urbano transmitido, que refleja su valor real, el precio satisfecho por el adquirente en una situación puntual y excepcional en el mercado local.

La primera es la cuestión principal; las otras dos tienen un interés muy inferior y la Sala les presta una atención mucho menor y además convierte el examen de la segunda en una continuación del análisis de la primera. En esta se introduce subrepticamente la cuestión de la validez del método de los coeficientes. En efecto, el recurso de casación no podía examinar directamente la legalidad de dicho método aplicado por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha porque esta cuestión no había

⁵ En el apartado 4 del Fundamento de Derecho segundo, afirman que "la sentencia impugnada descansa en la apreciación fundamental de que el recurrente ha acreditado en el seno del proceso judicial que el valor de adquisición declarado es coincidente con el valor real del inmueble que compró, afirmación que, en su núcleo mismo, entraña una declaración de índole fáctica ante la que debemos necesariamente detenernos".

sido tratada por el TSJ ni planteada por el recurso (cfr. F.D. 2º, apartado 3). Entonces el Auto formula la cuestión como un problema de carga de la prueba, por tanto un problema jurídico, no fáctico, suscitado por la aplicación del método de coeficientes, problema que tampoco planteaba la sentencia de instancia: se trataba de introducir como fuera a este método en el enjuiciamiento.

En su esfuerzo por identificar cuestiones susceptibles de casación, la Sala reformula (F.D. 2º) las definidas en el Auto como de interés casacional. Afirma, en efecto, lo siguiente:

"En definitiva, se trata de extraer del recurso de casación deducido por la Administración regional un contenido impugnatorio mínimo que pueda ser cohonestado y concordado con las cuestiones que nos propone el auto de admisión y que, aun dentro del terreno de la prueba de los hechos, se refieren a una materia donde el control casacional sí es posible y, conectado con la materia sobre la que versa, imprescindible: el de la interpretación de las normas jurídicas sobre el alcance de las presunciones legales en favor de la Administración (primera cuestión); régimen y contenido de la tasación pericial contradictoria (segunda cuestión) o esclarecimiento de un concepto jurídico indeterminado, el del *valor real* de los inmuebles en el impuesto exigido (tercera cuestión), en tanto conviven de modo insoluble en la expresada noción del *valor real* aspectos fácticos con otros de evidente dimensión normativa".

En particular, el problema de la presunción legal en que la Sala convierte a la primera cuestión deriva obviamente de la aplicación del método indiciario, atrayendo así al recurso la cuestión de su legitimidad. Lo mismo hace con las otras dos cuestiones. En definitiva, la Sala se plantea las cuestiones que quiere plantearse y las precisiones que formula en el F.D. 2º son irrelevantes a efectos de justificar su examen en el recurso.

4.3. Doctrina de las sentencias

4.3.1. El postulado básico: el valor real sólo puede resultar de una comprobación individual

El núcleo esencial de la doctrina de las sentencias de 23 de mayo de 2018 se reduce a la siguiente afirmación: el método de los coeficientes aplicados al valor catastral es inaceptable para determinar el valor real de los inmuebles porque el resultado que arroja dicho método no coincide con este valor. Este razonamiento, que se viene repitiendo por gran parte de la doctrina y la jurisprudencia desde que dicho método empezó a aplicarse, entraña un error esencial: es indiscutible que el valor determinado por dicho método no coincide con el valor real si se parte, como hace la Sala, del postulado de que este valor es únicamente el que se determina por medio de un dictamen pericial. Ahora bien, como afirmaron certeramente las sentencias de 6 de abril de 2017, esta discrepancia, que es consustancial a todos los métodos objetivos, no hace necesariamente que dicho método sea ilegal; por el contrario, ese resultado puede ser una aproximación al valor real que resulte aceptable y legítima por diversas razones.

La tesis esencial de las sentencias examinadas consiste precisamente en la afirmación radical de que sólo el valor determinado por medio del examen individual del inmueble es el verdadero valor real establecido por las Leyes del ITPAJD y del ISD y negar esta condición al importe resultante de los métodos objetivos. En otros términos, dicha tesis implica rechazar a priori la admisibilidad de estos métodos, incurriendo así en una petición de principio. Obsérvese que de acuerdo con esta tesis la inadmisibilidad de los métodos objetivos afecta indiscriminadamente a todos ellos por definición, es decir, por el mero hecho de serlo, prescindiendo de las características técnicas de los diversos métodos de esta clase.

La consecuencia lógica de la tesis de la Sala hubiera sido declarar la ilegalidad de las normas reglamentarias que regulan el método y elevar al TC la cuestión de inconstitucionalidad de las legales. Sin embargo, como veremos, la Sala elude pronunciarse sobre esta cuestión y se limita a declarar que el método en cuestión no es adecuado para valorar los bienes inmuebles a los efectos de los impuestos cuya base imponible la constituye legalmente su valor real [F.D. 3º, apartado f)], declaración que convierte en inservible a dicho método, diseñado precisamente para estos impuestos.

Muchos de los prolijos razonamientos de las sentencias son, en realidad, distintas formulaciones del postulado apriorístico del que parten. Veamos algunas de ellas:

- F.D. 3º, apartado 3.1, letra e): El valor real, afirma la Sala, es un concepto jurídico indeterminado, "no arroja –no puede hacerlo– un guarismo exacto, único y necesario, sino una franja admisible entre un máximo y un mínimo", inexactitud a priori que guarda relación con la noción de valor de mercado. Pues bien, de estas indiscutibles observaciones extrae el Tribunal la siguiente conclusión: "Siendo ello así, estamos en todo caso ante un valor que, al margen de su natural incertidumbre previa, sólo puede alcanzarse teniendo en cuenta las circunstancias singulares de la operación económica o manifestación de capacidad contributiva que se somete a tributación, así como apreciando las características propias del bien sometido a valoración, irreductibles al empleo de tablas, coeficientes o estimaciones globales". Es claro, sin embargo, que la imprecisión del valor real termina cuando se determina por cualquiera de los métodos conducentes a ello, todos los cuales arrojan una cifra concreta.
- Ibidem, letra g): Afirma la Sala que "una cosa es que la noción del *valor real* sea indeterminada en la enunciación legal, pero cuantificable sobre la base del empleo de los medios de comprobación que tipifica la ley, y otra bien distinta es que la Administración quede apoderada, por el artículo 57.1.b) LGT, para la sustitución libérrima de la determinación o comprobación del valor real por otro distinto que, en puridad, no lo es –o no necesariamente lo es–, en la medida en que se integra en una norma jurídica, una disposición de suyo abstracta, que por ello mismo se aleja de aspectos que *velis nolis* han de confluír en el establecimiento del valor de cada inmueble –como sucede con el estado de conservación, las mejoras incorporadas, la posición relativa del inmueble en un edificio o urbanización, etc.–". Es decir, el valor resultante de un método objetivo, necesariamente establecido en una norma jurídica no es el valor real porque no tiene en cuenta específicamente las características singulares del inmueble.
- Ibidem, letra h): Invoca la Sala la reiterada jurisprudencia según la cual el acto de determinación del valor real "ha de ser: a) singularizado; b) motivado; y c) fruto de un examen del inmueble, normalmente mediante visita al lugar (véanse, por todas, las sentencias de 29 de marzo de 2012 –recurso de casación para unificación de doctrina nº 34/2010–; de 18 de junio de 2012 –recurso de casación nº 224/2009–; y de 26 de marzo de 2014 –recurso de casación nº 3191/2011–)". Pero estas exigencias se refieren a la comprobación del valor por dictamen pericial y obviamente no son trasladables a los métodos objetivos.
- F.D. 3º, apartado 3.2): Este apartado lo dedican las sentencias al examen de la Orden de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha aplicada para la comprobación de valores. Observa la Sala, en primer lugar, que "su designio, común al que parece han adoptado generalizadamente otras comunidades autónomas, se orienta a la satisfacción de objetivos que no son inválidos constitucionalmente en sí mismos considerados, incluso resultan encomiables", y apunta "los de conferir un mayor grado de certeza a las relaciones y negocios, fuente de seguridad jurídica; y evitar consecuentemente la alta litigiosidad que venían ocasionando las impugnaciones de comprobaciones de valores inmotivadas o indeterminadas, basadas en criterios que a menudo no eran objeto de verificación o examen singular, normalmente mediante visita al lugar por parte de un funcionario de la Administración fiscal". No obstante, afirma que "los expresados buenos deseos es dudoso que puedan ser constitucionalmente legítimos cuando en su plasmación jurídica vienen a sustituir un sistema de comprobación individual, *ad casum*, por parte de funcionario experto y neutral, que la jurisprudencia exigía que fuera singular, motivada y basada en la observación directa de los bienes, por otro método de establecimiento universal e indistinto de valores para todo el municipio, desatento a las singularidades de tales bienes y que renuncia de antemano a ofrecer al interesado las razones determinantes de su decisión, en tanto prescinde de la referencia precisa a su caso concreto". La Sala niega, pues, que dichas finalidades legitimen los métodos objetivos: solo la determinación pericial individualizada es constitucionalmente legítima. Incurre así en una contradicción, pues los objetivos que considera constitucionalmente legítimos se consiguen precisamente mediante la utilización del método indiciario.

- **Ibidem, letra h):** La doctrina de las sentencias de 6 de abril de 2018, en cuanto admite la legitimidad de los métodos objetivos de comprobación "no sólo arrumba años de jurisprudencia aquilatada caso a caso, en interés de los derechos y garantías del contribuyente, sino que tenía vocación de constituirse en el nuevo paradigma o referencia para cualquier actividad similar que emprendieran, por vía reglamentaria, otras comunidades autónomas, por razón de la cual la legitimidad de la orden, en esencia, no se subordina tanto a su contenido, o a su nivel de detalle, o del hallazgo más o menos acertado del valor real al que se debe orientar en el impuesto que nos ocupa, sino que más bien dependería de la habilitación contenida para esta modalidad supuestamente comprobadora en el artículo 57.1.b) LGT". Pareciera que la Sala deja abierta la posibilidad de aceptar el método indiciario a condición de que se acerque lo suficiente al valor real. Pero, en realidad, en su opinión la legitimidad de estas disposiciones administrativas no depende de lo acertado o ponderado de su técnica y, por tanto, de la medida en que arrojen un resultado suficientemente aproximado al valor real, lo cual sería una posición razonable, sino que tales disposiciones son rechazables en todo caso a priori, pues, continúa el razonamiento, "en el fundamento de tales sentencias está ínsita la idea central de que ahora el valor real puede fijarse de manera distinta, de este modo global y estimativo, por aproximación, sobre la base de presunciones que aspiran a ser en el fondo *iuris et de iure*". Es decir, únicamente es aceptable la comprobación pericial.

4.3.2. Negación de eficacia jurídica a los índices o coeficientes

Pudiera parecer que la negación rotunda y apodíctica de la adecuación del método indiciario de comprobación del valor zanja cualesquiera cuestiones que éste suscite. Sin embargo, la Sala se esfuerza en privar a este método de eficacia jurídica (véanse los apartados 3.3 y 3.4 del F.D. 3º). Así, afirma primero que el artículo 57.1, b) no impone que el empleo de coeficientes se deba plasmar en disposiciones generales, aunque no es fácil imaginar de qué otra forma pueden ser aprobados y publicados, y de hecho la de disposición de carácter general es la forma utilizada por todas las Comunidades Autónomas que aplican este método. Pero añade que "el hecho de que los coeficientes figuren en anexos de disposiciones reglamentarias distribuidos con carácter único por poblaciones, no les confiere una *plus* de autenticidad o una mayor presunción de veracidad que pueda ser inmune a las demás presunciones –menos aún ante el juez–, como las que afectan a las declaraciones fiscales o autoliquidaciones, sino sólo en la medida en que su presupuesto de hecho –el ajuste de los coeficientes al valor real– sea verdaderamente cumplido y, para ello, sometido a contraste". Y continúa: "Lo contrario sería transformar un mero mecanismo de orden técnico en que anclar la eficacia de la actividad administrativa en una presunción *iuris et de iure* que incorporaría una auténtica *diabolica probatio* a quien pretendiera refutarlos en el proceso". (apartado 3.3, letra b). Ahora bien, los métodos indiciarios no plantean una cuestión de autenticidad o veracidad; su eficacia es normativa, es decir, que *la cantidad resultante es la base imponible –en el caso que nos ocupa el valor real– por imperativo de la norma* y su validez y eficacia no depende de que dicha cantidad se corresponda con el valor real en el sentido en que la Sala entiende este concepto. Los coeficientes no son, por tanto, un "mero mecanismo técnico", sino el contenido de una norma jurídica. Esta norma se sirve de la técnica jurídica de las presunciones, que pueden ser relativas o *iuris tantum* o absolutas o *iuris et de iure*. No es, por tanto la Administración la que invierte la carga de la prueba, como afirma la Sala (*ibid.*, letra d), sino la norma dictada por ella en virtud de la habilitación legal correspondiente.

En el caso del método de valoración por coeficientes sobre el valor catastral la presunción no es absoluta sino indudablemente relativa, como sostuvieron las sentencias de 6 de abril de 2017. Tampoco se ve por qué la prueba en contra de la presunción tiene la condición de *diabólica*. Cuestión distinta son los problemas que puede suscitar la disposición que establece el método; en primer lugar si tiene el rango necesario; en segundo lugar, si materialmente no infringe normas o principios de orden superior.

Hay que dar la razón la Sala cuando afirma (*ibid.*, letra c) que "la presunción de validez de la orden autonómica o de los coeficientes recogidos en ella no permiten situar a la Administración recurrente en una posición procesal de predominio en el seno del litigio judicial en que se dilucida la validez del acto de liquidación que constituye la plasmación de dicha orden, con sacrificio del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y, dentro de ella, a la igualdad de armas entre las partes y al derecho a valerse

de toda clase de pruebas legítimas". En efecto, de la eficacia normativa de la disposición que establece los coeficientes –que no de su presunción de validez, que es otra cosa– se deriva una ventaja inicial para la Administración, a la que descarga de la comprobación individual del valor del inmueble, pero esto no afecta a la igualdad de armas entre ella y el contribuyente en el marco de un proceso judicial contra el resultado del método indiciario.

Finalmente, de la presunción de certeza de las declaraciones tributarias del artículo 108.4 LGT la Sala extrae (cfr. F.D. 3º, apartados 3.4 y 3.5) la llamativa conclusión de que antes de comprobar la Administración tiene que justificar por qué no acepta el valor declarado. Este rechazo puede referirse a la realidad del precio declarado, que la Administración tendría que probar, o a la correspondencia de éste con el valor real. También en este segundo caso "tendría que justificar la Administración la fuente de esa falta de concordancia". Añade la Sala (apartado 3.5, b) lo siguiente: "Esa justificación no es sólo sustantiva y material, sino también formal, en tanto comporta la exigencia, en el acto de comprobación y en el de liquidación a cuyo establecimiento tiende, de motivar las razones por las que se considera que el valor declarado en una autoliquidación que la ley presume cierta no se corresponde con el valor real, sin que sea admisible que la fuente de esas razones sea la mera disparidad del valor declarado con el que resulte de los coeficientes aprobados". Parece claro que la justificación de por qué la Administración no acepta el valor declarado por el contribuyente, que es en lo que consiste la motivación del acto de comprobación, radica en que dicho valor es inferior al resultante de la comprobación administrativa, sin que sea necesaria una explicación previa y distinta de la aplicación de un medio legal de valoración; es decir, la referida justificación se identifica con la motivación acorde con el método legal de valoración empleado. No está claro qué quiere decir la Sala con "la mera disparidad del valor declarado con el que resulte de los coeficientes aprobados", pero en el caso de que éste sea el método utilizado el contenido de dicha motivación está previsto en el artículo 160.3, a) RGAT. Por consiguiente la correcta aplicación del método de los coeficientes, debidamente motivada debería ser suficiente para la fijación por la Administración de un valor contrapuesto al declarado, sin que sea exigible una justificación adicional. La afirmación contraria carece de fundamento.

4.3.3. Negación de la eficacia de la tasación pericial contradictoria como medio de corrección de la valoración por medio de coeficientes

Las sentencias de 6 de abril de 2017 observaron que frente a los excesos resultantes de la aplicación del método de los coeficientes el contribuyente podía promover la TPC, aparte de la prueba que cabe proponer en vía económico-administrativa y judicial. Es cierto que la TPC entraña costes, como ha puesto de manifiesto la doctrina crítica con el método objetivo, pero la proporcionalidad de estos costes es un debate distinto, aunque conexo con el de la validez del método objetivo. Pues bien, las sentencias de 23 de mayo de 2018, al hilo de la segunda de las cuestiones de interés casacional definidas por el Auto de admisión, niegan que la posibilidad de la TPC salve la inadmisibilidad del método de los coeficientes; es más, rechazan su misma viabilidad.

Respecto a lo primero, afirma la Sala (F.D. 4º) que "no se puede medir la legalidad o ilegalidad de una disposición general de este carácter, por la que se fijan los parámetros que deben considerarse de forma abstracta para comprobar los valores mediante actos de aplicación, en función de la capacidad de reacción *a posteriori* de quien resulte disconforme con ella". En esta idea insiste más adelante (ibid., letra a): "se trata de una vía opcional para el interesado, cuya existencia y ejercicio efectivo es indiferente para el enjuiciamiento de una norma que será legal o ilegal, acertada o no, con independencia de los medios que el ordenamiento ofrezca para reaccionar contra sus actos de aplicación". Si la legitimidad que se cuestiona es la relacionada con la capacidad de determinar adecuadamente el valor real y no con otros aspectos, pensamos, en contra de la opinión de la Sala, que la existencia de un mecanismo corrector de los excesos perjudiciales para el contribuyente de los métodos indiciarios en casos individuales es un elemento importante en apoyo de la legitimidad del método; constituye una "válvula de seguridad" del sistema. En el régimen de módulos esta función la desempeña la posibilidad de optar por la estimación directa y en el método de coeficientes para la determinación del valor esta función es la función que cumple la TPC, que, de acuerdo con la opinión generalizada de la jurisprudencia y la doctrina, no es un

recurso en sentido estricto. Las mismas sentencias de 23 de mayo de 2018 la califican de "medio impugnatorio *sui generis*".

La Sala niega incluso la utilidad misma de la TPC para combatir el resultado del método de coeficientes. A su juicio la TPC sólo tiene sentido para refutar una valoración pericial. Para demostrar esta sorprendente tesis la Sala aduce (ibid., letra b) una doctrina jurisprudencial que, en su opinión, afirma que "se hace virtualmente imposible acudir a una valoración objetiva de los inmuebles, a cargo de un perito neutral, cuando el interesado desconoce las razones determinantes de la liquidación que se le ha girado y del avalúo económico en que se basa"⁶. Observa la Sala que "[e]s notorio que si tales obstáculos estructurales para contradecir la liquidación eran manifiestos en aquellos supuestos, examinados en este Tribunal Supremo, en que el dictamen pericial aparezca inmotivado o adolezca de una motivación genérica o que prescinda de las singularidades del inmueble objeto de justiprecio, precisamente porque el afectado desconoce frente a qué reaccionar, quedando inerte frente a la Administración, con más razón aún se hará patente tal dificultad –hasta la virtual imposibilidad– cuando los actos de aplicación de la orden autonómica cuestionada sitúan el valor real en el reflejo en la liquidación de unas cifras expresivas del valor catastral, al que se aplica un índice único para todos los inmuebles del municipio, datos obtenidos por la Administración en virtud de fórmulas polinómicas que no forman parte de la publicación del texto de la orden en el diario oficial correspondiente". En consecuencia, "la tasación pericial contradictoria se presenta como un instrumento inútil o de utilidad muy reducida para reaccionar frente a una liquidación que se ha limitado a efectuar una pura operación aritmética, en aplicación de una disposición general que se viene a conceptuar a sí misma, no como un instrumento de auxilio a la comprobación, sino como la comprobación misma; no como un medio dirigido a obtener el valor real, sino como expresión única e ineluctable de ese valor real" (ibid., letra d). Insistiendo en la misma idea, afirma (ibid., letra e) que en tal supuesto, "la tasación pericial contradictoria se mostrará un instrumento vano e inservible en tanto ya no podrá dirigirse a establecer un valor real autónomo, singular y propio del bien en cuestión, distinto al reflejado en los coeficientes, sino sólo y únicamente a desacreditar la corrección de la orden en cuanto al establecimiento de éstos. Siendo ello así, parece de difícil articulación procesal el recurso indirecto contra la orden en lo que respecta a la fijación de los coeficientes –que parece reclamar la Administración como única alternativa a la liquidación recurrida–".

Es más, como medio de impugnación de la valoración mediante índices la TPC es, en opinión de la Sala, lógicamente imposible: "también resulta incoherente que se haga descansar en una tasación pericial por experto independiente la solución a las discrepancias o inexactitudes del nuevo sistema de valoración presuntiva, pues el sentido de tal prueba dirimente es lógicamente el de confirmar o rebatir las previas conclusiones establecidas en una comprobación o valoración anterior, pero regida por una unidad de método con ésta, ya que lo que se valora es lo mismo y la fórmula técnica y el objetivo perseguido también serían comunes. Sin embargo, la examinada regla se quiebra cuando no se fija el valor real mediante un acto administrativo de comprobación singular a cargo de una persona versada en la tasación por sus conocimientos y experiencia, sino que ese valor lo fija una disposición reglamentaria, que es abstracta e indefinida por su propia índole, pues resulta entonces problemático

⁶ Como representativa de esta doctrina cita la Sala una sentencia de 29 de marzo de 2012. No indica el número de recurso, pero parece que se refiere a la dictada en el de casación para la unificación de doctrina número 34/2010, cuyo ponente fue el profesor Aguillo Avilés. No está claro, sin embargo, que de esta sentencia se desprenda la doctrina formulada por la Sala. La cuestión planteada en el caso enjuiciado por dicha sentencia era la motivación de una tasación pericial y la necesidad de que el perito hubiese visitado el inmueble, exigencia que confirma el TS. La única alusión a la TPC en la sentencia de 29 de marzo de 2012 se encuentra en el FD 5º y dice así: "de conformidad con lo establecido en el art. 114.1 de la LGT, corresponde en estos casos a la Administración Tributaria acreditar que el valor adecuado a aplicar para la práctica de la liquidación es el resultante del dictamen pericial dictado en la comprobación de valores. De tal modo que obligar al contribuyente a acudir a la referida tasación pericial, de costoso e incierto resultado, para discutir la comprobación de valores, cuando ni siquiera se conocen las razones de la valoración propuesta por la Hacienda, colocaría a los ciudadanos en una evidente situación de indefensión frente a posibles arbitrariedades o errores de los peritos de la Administración, a cuyas tasaciones no alcanza la presunción de legalidad de los actos administrativos, porque las peritaciones, aunque las practique un funcionario, son dictámenes y la tasación pericial contradictoria es un último derecho del contribuyente y no la única manera de combatir la tasación realizada por la Administración, que antes ha de cumplir con su obligación de fundar suficientemente los valores a los que ha llegado, sin que el sujeto tributario venga obligado, por su parte, a acreditar el error o la desviación posible de la Hacienda Pública cuando no conoce una justificación bastante de aquellos nuevos valores. Sobre esta materia, hemos declarado que la carga de la prueba del art. 114 de la LGT, rige igualmente tanto para los contribuyentes como para la Administración, tanto en vía administrativa como jurisdiccional".

establecer la concordancia objetiva entre la prueba presuntiva que la norma arroja y el contenido del dictamen pericial contradictorio, en la medida en que aquella ni es pericial ni está en un plano de igualdad y homogeneidad con la valoración singular propugnada por el interesado" (ibid., letra f).

Evidentemente, como su nombre indica, la TPC exige contraponer dos tasaciones periciales y no se puede enfrentar directamente un dictamen pericial al resultado de la aplicación de los coeficientes. Pero esta dificultad está resuelta por las normas que regulan la TPC, tanto con carácter general (arts. 135.2 LGT y 161.1 RGAT) como en relación con los impuestos cuya base imponible es el valor real (arts. 121, 1ª RITPAJD y 98, 2ª RISD), las cuales prevén que cuando la cuantificación del valor comprobado no se haya realizado mediante dictamen de peritos de la Administración será necesario que ésta se lleve previamente a cabo. Ya hemos manifestado más atrás nuestra opinión de que cuando se promueve la TPC frente al resultado del método indiciario no se pretende, en realidad, impugnar este método en su mismo plano sino proponer una valoración alternativa a cuyo resultado la ley dota de preferencia.

Por otra parte, no nos resulta claro por qué la disparidad metodológica entre la valoración pericial y la valoración por medio de índices podría constituir un obstáculo para la interposición de un recurso indirecto contra la disposición reguladora de dichos índices. La oposición al resultado de la valoración indiciaria y la impugnación de esta disposición son dos cuestiones independientes, que no deben mezclarse. En efecto, la primera puede hacerse perfectamente sin necesidad de poner en cuestión la legalidad de la norma reguladora de los índices, en primer lugar por medio de la TPC y en vía de recurso contra la comprobación o la liquidación resultante; por otro lado, la impugnación de la disposición puede basarse en diversos motivos, tales como la falta de habilitación legal o irregularidades en el procedimiento de aprobación, entre otros varios posibles. Entre estos motivos cabe incluir la arbitrariedad de la valoración resultante de la aplicación de los índices, pero arbitrariedad no es exactamente lo mismo que no coincidencia con el valor real, entendiéndose por tal, el resultante de una tasación pericial.

4.4. El voto particular

Las sentencias comentadas llevan un voto particular formulado por el magistrado D. Nicolás Maurandi Guillen, lo más interesante del cual es su defensa del método de valoración por referencia a valores catastrales. Las ideas expresadas en dicho voto pueden sintetizarse de la siguiente manera:

- El magistrado discrepante acusa a la mayoría de la Sala de no tener en cuenta los principios constitucionales que deben presidir la determinación del concepto de valor real, que, en su opinión, son los de igualdad y capacidad económica (arts. 14 y 31 CE). De aquí deduce que en los tributos cuya base imponible esté constituida por el valor real su determinación debe realizarse "a partir de unas pautas objetivas y generales y, por tal razón, totalmente independientes del precio que los interesados hayan fijado en los actos jurídicos traslativos del bien de que se trate; pues solo así la concreta capacidad económica gravada quedará determinada bajo esos designios constitucionales de igualdad que acaban de ser mencionados".
- Las operaciones de transmisión de inmuebles tienen carácter masivo en las grandes ciudades, lo cual "plantea dificultades en la gestión administrativa y, por esta razón, el medio consistente en aplicar unos coeficientes susceptibles de ser aplicados a un elevado número de operaciones, puede ser un instrumento para dar virtualidad al mandato constitucional de eficacia administrativa (art. 103 CE). A este fundamento constitucional de eficacia administrativa se añade que este medio de los coeficientes permite dar satisfacción al principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), pues ofrece a los interesados un conocimiento anticipado de cuáles pueden ser las consecuencias tributarias de las operaciones de transmisión de inmuebles que quieran llevar a cabo".
- "[L]a totalidad o gran parte de los elementos de esos inmuebles que han de ser los determinantes de su "*valor real*" presentan unas notas comunes, lo que hace que tales elementos sean susceptibles de una valoración común". Estas notas comunes ya han sido ponderadas en la valoración catastral, "por lo que no puede considerarse anómalo o irregular que se parta de esa valoración y, en función

de concreto contexto económico en el que se desenvuelve la vida del municipio, se establezca un coeficiente que corrija el directo resultado de la valoración catastral. Un coeficiente, ha de añadirse, que habrá de ser debidamente justificado por la Administración en la decisión que lo establezca".

- "[T]ales notas no son incompatibles con que determinados inmuebles presenten singularidades que deprecien ese valor común inicial (por ejemplo: su estado de deterioro, su ubicación en una zona especialmente ruidosa; su proximidad a establecimientos que desarrollen actividades peligrosas, etc).

Con lo cual el problema se desplaza a que, con anterioridad a que sea dictado el acto final de la comprobación de valores que realice la estimación mediante la aplicación de coeficientes a valores fiscales, se ofrezca al interesado la posibilidad de hacer valer esas singularidades que acaban de ser mencionadas".

- Esa posibilidad ya está prevista "en el artículo 134 LGT, que dispone, en los casos en que la Administración realice la comprobación de valores, que notifique la propuesta de regularización y comunique *'la propuesta de valoración debidamente motivada'*; y solo notifique la regularización que proceda, a la que deberá acompañarse la valoración realizada, *'transcurrido el plazo de alegaciones abierto con la propuesta de regularización'*".
- "A lo anterior ha de sumarse la posibilidad de combatir el resultado de la comprobación de valores que haya sido efectuada mediante ese sistema de coeficientes, primero, a través de la tasación pericial contradictoria; y, en su caso, a través de la vía económico-administrativa y en la fase jurisdiccional contencioso-administrativa, valiéndose en una y otra de todos los medios de prueba admitidos en Derecho".
- Finalmente, el magistrado discrepante rechaza la afirmación de la mayoría de que cuando se aplica en método de coeficientes no hay una comprobación⁷. Esta afirmación es otra variante de la tesis central de la sentencia de que el resultado de este método no es el valor real; por tanto, al rechazarla, el voto particular rebate directamente esa tesis. En efecto, sostiene que existe tal comprobación "porque por comprobación ha de entenderse la ponderación de todos los elementos del inmueble que configuran su valor (aunque estos sean comunes a una pluralidad de inmuebles), y tales elementos resultan ponderados tanto en los valores catastrales, como en los coeficientes que sean establecidos para corregir esos valores catastrales".

Según el magistrado discrepante, los razonamientos expuestos en su voto particular "eran suficientes para desestimar el recurso de casación, sin necesidad de aludir a las sentencias de 6 de abril de 2017 y, mucho menos, de proclamar expresamente que se abandona su doctrina". En efecto, en el proceso de instancia ante el TSJ el contribuyente combatió eficazmente el valor resultante de la aplicación del método indiciario, demostrando que el precio pagado por el inmueble era el precio de mercado, conclusión fáctica que fue aceptada por la sentencia y que "no ha sido eficazmente impugnada en el recurso de casación"; algo que, por otra parte, no hubiera sido posible en este recurso.

⁷ En el F.D. 4º, letra d), se afirma, efectivamente, que el valor obtenido mediante la aplicación de los coeficientes "deja de ser ya –en la orden autonómica que dio lugar a la liquidación invalidada por la sentencia de instancia impugnada– un elemento comprobador más de los enumerados en el artículo 57.1 LGT para erigirse en la única fórmula posible que encierra el valor real. Se sustituye así la búsqueda de este valor real mediante medios de comprobación –y *comprobar* es una tarea que significa, según el Diccionario de la Real Academia Española, confirmar la veracidad o exactitud de algo– por la imposición de un valor presuntivo, genérico y, por ende, ficticio, que además no comprueba en puridad cosa alguna, pues no desarrolla una actividad dirigida a verificar la exactitud o desacierto del valor (singular) declarado, sino lo remite a un valor nuevo, general, presuntivo, inexorable y fruto de la discrecionalidad".

5. Comentarios críticos y consecuencias para el futuro

5.1. Comentarios críticos

Las sentencias comentadas aceptan sin reservas las tesis de los comentaristas críticos con el método de valoración por coeficientes, en especial la afirmación que dichos métodos no son adecuados para determinar el valor real, que dichas sentencias erigen en postulado básico, por lo que han sido bien recibidas por ese sector doctrinal⁸. Se citan también algunos precedentes jurisprudenciales de esta doctrina⁹. Como hemos insistido a lo largo de las páginas anteriores, tal afirmación es indiscutible si se parte de la base de que el valor real, para el cual no existe una determinación exacta e incontrovertible, es el que arroja el dictamen pericial, aceptando que este es un método más preciso. El error de las sentencias es sostener que la discrepancia entre ambos métodos hace inaceptable el indiciario y, en consecuencia, afirmar que el único método posible para determinar el valor real es la comprobación directa e individual, es decir la tasación pericial. Esta tesis no tiene en cuenta, por un lado que el método de los coeficientes tiene un respaldo legal, aunque su suficiencia pueda ser discutida, y un claro fundamento constitucional. La Sala que dictó las sentencias comentadas no advierte que el postulado

8 FALCÓN Y TELLA, R., *Valor real y comprobación por aplicación de coeficientes a los valores catastrales: STS de 23 de mayo de 2018*, Quincena Fiscal, 15/2018, Base de datos Aranzadi, BIB 2018\11881, afirma que la sentencia desautoriza el método de comprobación en cuestión, "que –afirma– realmente no es tal, pues supone sustituir la base imponible fijada en la ley del impuesto –el valor real– por otra distinta: el valor catastral multiplicado por un determinado coeficiente". Añade que "este medio de comprobación debería quedar en la práctica limitado a los tributos en que la definición legal de la base remite al valor catastral, como ocurre en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles". El valor catastral no es, sin embargo, el resultado de la aplicación del método de valoración del art. 57.1. b) LGT sino, como es obvio, el de un método específico de determinación detalladamente regulado por la Ley del Catastro y sus normas de desarrollo. Más adelante puntualiza Falcón que no critica la utilización del método de coeficientes sino que éste se aplique automáticamente, "es decir que los coeficientes no se ajusten de forma razonada y motivada al caso concreto". Es claro que esta exigencia es contraria a la esencia misma del método indiciario y su imposición lo privaría de sentido.

Aplauda también la doctrina de las sentencias de 23 de mayo de 2018 MARTÍN RODRÍGUEZ, op. cit., quien afirma que, "a la luz de posicionamientos pasados del TS", el "giro jurisprudencial" que representan dichas sentencias "tiene más visos de vuelta a la normalidad que de revolución". Esta "normalidad" estaría constituida por una posición del TS que el autor describe en los siguientes términos: "no formaba parte de la tradición de nuestro TS ser timorato respecto a la exigencia de formalidades y motivación a las comprobaciones administrativas" (pág. 290). Alude MARTÍN RODRÍGUEZ a una jurisprudencia que, como él mismo admite, fue elaborada en torno a la comprobación pericial del valor, pero cuyas afirmaciones "no pueden quedar desvirtuadas por la simple elección de sistemas de comprobación menos garantistas". Lo que es contrario al rigor lógico –afirmamos nosotros– es trasladar las exigencias impuestas, con plena justificación, a la comprobación pericial a un método que se basa en principios radicalmente distintos, como es el indiciario. Al razonar así se está partiendo implícitamente, una vez más, del axioma de que la comprobación pericial es el único método aceptable para la determinación del valor real, defecto lógico en el que, como hemos señalado, incurren las sentencias de 23 de mayo de 2018.

9 ROMERO HINJOS, L. J., *Consecuencias de las sentencias del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018 en la valoración de bienes inmuebles en el ITP y AJD y en el ISD*, BITplus, Registradores de España, núm. 226, Dic. 2018, págs. 23 y sigs., afirma que en las sentencias de 23 de mayo sentencia, el Tribunal Supremo ha continuado su criterio jurisprudencial de que la valoración de bienes en impuestos cuya base imponible es el valor real no puede basarse exclusivamente en medios de comprobación de valores que se refieran a la valoración media de un conjunto de bienes homogéneos –como los precios medios de mercado, la aplicación de coeficientes sobre valores contenidos en registros de carácter fiscal o peritajes sin visita del inmueble, etc.–, sino que es preciso valorar específicamente el bien objeto de la comprobación administrativa, mediante un examen singular, individualizado y exclusivo del bien en cuestión". Cita las sentencias del TS de 26 de noviembre de 2015 (rec. 3369/2014) y 7 de diciembre de 2011 (rec. 71/2011), además de la de 6 de abril de 2017 (rec. 888/2016), que hemos analizado más atrás. A nuestro juicio ninguna de estas sentencias pueden considerarse en realidad precedentes de la doctrina de las de 23 de mayo de 2018, ya que en ninguno de los casos enjuiciados se utilizó por la Administración el método de coeficientes. En la primera se trataba de un dictamen pericial, en el que el perito había utilizado precios medios de mercado provenientes de diversas fuentes. El TS puntualiza que no se había empleado el medio de valoración del art. 57.1. e) LGT, sino el dictamen de perito de la Administración, aunque utilizando una "simbiosis" o "hibridación" de medios valorativos, y aplica su doctrina sobre el dictamen pericial que exige el reconocimiento personal del bien valorado y la adecuada motivación. En la de 7 de diciembre de 2011 el método utilizado por la Administración era el de la letra g) del art. 57.1 de la LGT ("Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria") y el TS no sólo reconoce la libertad de la Administración para elegir entre los distintos medios de valoración previstos por el citado artículo sino que declara además que el método empleado "no requiere ninguna carga adicional para aquélla respecto a los demás medios de comprobación de valores, por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse". En consecuencia, la doctrina jurisprudencial aludida por ROMERO HINJOS únicamente puede considerarse un precedente de la de las sentencias de 23 de mayo de 2018 en la medida en que se acepte trasladar al método indiciario de los coeficientes las exigencias de dicha doctrina respecto del dictamen pericial, premisa que hemos rechazado por considerar que se trata de un salto lógico inaceptable.

en el que funda su tesis podría aplicarse a todos los métodos indiciarios sin excepción, empezando por el régimen de módulos en el IRPF y el IVA. ¿O es que cabría sostener que el resultado de este régimen se corresponde con las bases de la estimación directa en el primero de esos impuestos o con las cuotas determinadas en el régimen general en el segundo?

La divergencia del valor resultante del método indiciario respecto al valor real no ha suscitado reparos mientras el valor de mercado era muy superior al indiciario; los problemas comenzaron cuando se produjo la crisis del mercado inmobiliario. Esto sucedió también en el IIVTNU, con la dificultad añadida de que el sistema indiciario estaba establecido por normas de rango legal, que, además, no preveían una posibilidad de contraste con otro método de valoración, a diferencia de las normas de determinación del valor que establecen la posibilidad de instar la TPC. Independientemente de esto, las normas administrativas reguladoras de los coeficientes son recurribles en el caso de que determinen un valor inaceptablemente alejado del de mercado en la generalidad de los casos, no en el caso individual.

Ya hemos dejado apuntado que la Sección Segunda de la Sala Tercera aprovechó la primera oportunidad que se le presentó para revocar la doctrina de las sentencias de 6 de abril de 2017 y forzó la admisión de un recurso de casación que en rigor no debió ser admitido¹⁰. Una vez admitido, la Sala no se planteó las verdaderas cuestiones de fondo que eran la legalidad de la Orden sobre coeficientes y la constitucionalidad de las normas de la LGT sobre el método de coeficientes; la primera porque no estaba incluida en el *petitum*¹¹; en cuanto a la segunda, hubiera debido plantear la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad¹². En cambio, recurrió a una argumentación apoyada en la petición de principio de que los métodos indiciarios de valoración son por naturaleza inadecuados para determinar el valor real, lo que le permitió expulsar de hecho a estos métodos del sistema¹³.

Esta expulsión creará sin duda serios problemas a las Comunidades Autónomas en la gestión del ITPAJD y del ISD, cuya solución va a requerir la intervención del legislador¹⁴. Ante estos problemas la reacción de al menos alguna Comunidad Autónoma ha sido sencillamente ignorar la nueva doctrina jurisprudencial y seguir aplicando el método de coeficientes como antes. Valga como muestra la

10 PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., *Falta de idoneidad del medio de comprobación de coeficientes sobre valores oficiales para determinar el valor real*, Carta Tributaria. Revista de Opinión, núm. 41-42, 2018, versión electrónica en Smarteca, pág. 6, afirma lo siguiente: "En mi opinión, estas Sentencias incurren en varios errores que dan lugar a infracciones de varios principios y normas constitucionales y legales en relación con la primera cuestión planteada por la recurrente, que es la más importante. En primer lugar, si como se expone en varios pasajes de sus fundamentos jurídicos con acierto, los aspectos probatorios no pueden ser objeto de casación por el TS, parece claro que las cuestiones propuestas por la CA en su recurso no debieran haber tenido cabida como contenido casacional y debieran de haber dado lugar a la inadmisión del recurso sin más". En el mismo sentido ROMERO HINJOS, op. cit., pág. 22.

11 Como afirma PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., loc. cit., "de las propias manifestaciones del TS, anteriormente transcritas, se desprende, sin duda que los recursos resueltos en estas Sentencias no son los que plantea la CA recurrente, sino el que entiende el Tribunal que se ha planteado o que debiera de haberse planteado, ignorando el principio de congruencia entre lo solicitado y lo resuelto, de tal forma que el fallo alcanza extremos no pedidos, que, según la lógica más elemental, no fueron queridos y, además, claramente perjudiciales para la recurrente, aplicándose a la misma una *reformatio in peius*, que, tampoco, casa con uno de los principios elementales del Derecho Administrativo".

12 Cfr. PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, *ibidem*; ROMERO HINJOS, op. cit., pág. 23, quien señala que el art. 46 del TRITPAJD autoriza a la Administración a utilizar los medios de comprobación de valores del art. 57 LGT sin limitación o condición alguna. Según este autor, en las sentencias comentadas el TS invade

13 PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., *ibidem*, habla de "expulsión *de facto*". La misma palabra utiliza MARTÍN RODRÍGUEZ, op. cit., pág. 293: "se puede atisbar una previsible respuesta legislativa a un modelo que venía amparado por la LGT y que el TS parece haber, prácticamente, expulsado del ordenamiento al neutralizar su operatividad"

14 PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, op. cit., pág. 8 habla de "dificultar gravemente la gestión del ITP y AJD y del ISD que las CCAA tienen actualmente cedida"; ROMERO HINJOS, op. cit., pág. 25, de "dificultar en gran medida" dicha gestión. El primero de los autores citados concluye su trabajo con el siguiente párrafo (*ibidem*): "Se ha creado otra cuestión jurisdiccional controvertida donde no la había, que seguramente será difícil de aclarar y dará lugar a opiniones de todo tipo y, sobre todo, a que la gestión de los denominados tributos patrimoniales sea más compleja y a que los ingresos públicos se resientan de este problema jurisdiccional artificialmente incluido por el TS".

MARTÍN RODRÍGUEZ, op. cit., pág. 287, considera una muestra de "valentía" del TS el hecho de que "obvia el posible impacto recaudatorio de anular miles de liquidaciones en aquellas Comunidades Autónomas que habían hecho de este sistema objetivo su única forma de comprobación". Al margen de que en el presente caso el TS haya efectivamente actuado o no de ese modo, en términos generales no es buena jurisprudencia la que ignora las consecuencias prácticas de sus decisiones.

Comunidad Valenciana, cuya Conselleria de Hacienda y Modelo Económico ha dictado la Orden 15/2018 (DOCV de 2 de enero de 2019) por la que se establecen los coeficientes aplicables en 2019 al valor catastral a los efectos del ITPAJD y del ISD, así como la metodología empleada para su elaboración y determinadas reglas para su elaboración. El texto de la disposición citada (no hemos cotejado los coeficientes) reproduce sin modificaciones la correspondiente a 2018, salvo la alusión en el preámbulo a la nueva doctrina jurisprudencial¹⁵ y al Anteproyecto de Ley al que seguidamente se hará referencia y una nueva Disposición Adicional Tercera relacionada con este Anteproyecto¹⁶. Pero estas menciones no se reflejan en el resto del articulado, que se mantiene intacto. Quizá confía la Generalidad valenciana en que la mayoría de los contribuyentes aplique los índices para determinar el valor declarado, acogiendo a lo dispuesto en el artículo 134.1 LGT, como les sugiere el artículo 3.1 de la Orden.

5.2. Medidas legislativas propuestas

Ya se han dado los primeros pasos del procedimiento legislativo encaminado a aprobar las normas que hace necesarias la nueva doctrina jurisprudencial, aunque su futuro es incierto dada la fluidez de la situación política, a pesar de la naturaleza técnica de la materia. En efecto, el Anteproyecto de Ley por la que se desarrollan las Directivas ATAD y la relativa a la resolución de litigios fiscales en la UE, que se sometió información pública el 21 de octubre de 2018 incluye las medidas con las que el Gobierno pretende resolver el problema originado por las sentencias de 23 de mayo de 2018, como manifiesta expresamente en el preámbulo.

Las medidas legislativas propuestas son de dos tipos:

1. Con carácter general el adjetivo "real" se elimina de la expresión "valor real" en todas las normas en las que se utiliza esta expresión en las Leyes del ITPAJD y del ISD. Por regla general se considera que el valor de los bienes y derechos es su valor de mercado, que se define como "el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas". Hasta aquí la reforma propuesta, sin negarle un efecto de clarificación, tiene escaso contenido innovador¹⁷, pues la equiparación entre "valor real" y "valor de mercado" ya estaba aceptada por la jurisprudencia. Ya nadie atribuía un significado ontológico peculiar a la vieja expresión "valor real".
2. Se establece la siguiente regla especial respecto a los bienes inmuebles: "En el caso de bienes inmuebles se presumirá, salvo prueba en contrario, que el valor de mercado es el valor de referencia de mercado de la Dirección General del Catastro, siempre que conste publicado como tal a la fecha del devengo en su sede electrónica, conforme a lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo.

¹⁵ Los términos de la alusión son los siguientes: "Recientemente, la sala tercera, de lo contencioso administrativo, del Tribunal Supremo, ha establecido como doctrina que el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (art. 57.1.b) de la Ley general tributaria no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complementa con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo".

¹⁶ La Disposición Adicional Tercera de la Orden dispone lo siguiente: "Aplicación de los coeficientes en las declaraciones de los contribuyentes del valor de referencia de mercado de la Dirección General del Catastro

A efectos del artículo 3 (aplicación de los coeficientes en las declaraciones de los contribuyentes) la presente orden será de aplicación en tanto no exista para el inmueble valor de referencia de mercado de la Dirección General del Catastro, siempre que conste publicado como tal a la fecha de devengo en su sede electrónica, conforme a lo dispuesto en el Texto refundido de la Ley del catastro inmobiliario, aprobado por Real decreto legislativo 1/2004, de 5 de marzo".

¹⁷ Según ROMERO HINJOS, op. cit., pág. 8, la eliminación del adjetivo real, estableciendo como base imponible el valor a secas no soluciona el problema, porque sigue siendo un concepto jurídico indeterminado, que los tribunales exigirán que se determine individual y motivadamente en cada caso".

En el caso de que no figure valor de referencia de mercado publicado en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro en la fecha de devengo, el valor de mercado de los bienes inmuebles podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho".

Esta regla se aplica, además del ITPAJD y el ISD, al IP¹⁸ y a la norma anti-elusión del artículo 314 de la Ley del Mercado de Valores.

El valor de referencia de mercado es un nuevo concepto introducido por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018, Ley 6/2018, de 3 de julio, que se añade a los datos que, de acuerdo con el artículo 3º de la Ley del Catastro Inmobiliario, se incluyen en la descripción catastral de los bienes inmuebles. Una regulación muy vaga de dicho concepto se contiene en la Disposición Final Tercera de la Ley del Catastro, añadida también por la citada Ley de Presupuestos, que remite a una norma reglamentaria¹⁹. De ella se deduce que el valor de referencia de mercado se basará fundamentalmente en la información suministrada por los notarios sobre las operaciones autorizadas por éstos. La Ley de Presupuestos para 2018 añadió también a la Ley del Catastro la Disposición Transitoria Novena, con arreglo a la cual mientras no se regule reglamentariamente la determinación del valor de referencia de mercado éste se incluirá en el informe anual del mercado inmobiliario previsto en el Reglamento de la Ley del Catastro. La elaboración de este informe se regula por una circular de la Dirección del Catastro²⁰, que define el valor de referencia de mercado diciendo que "es el determinado objetivamente para cada bien inmueble a partir de los datos obrantes en el Catastro, y se corresponde con el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, y libre de cargas" (Instrucción segunda). Esta definición coincide literalmente con la de valor de mercado adoptada por el Anteproyecto de Ley de 21 de octubre de 2018.

La norma que propone introducir el Anteproyecto es una regla de valoración formulada en forma de presunción²¹. Para el ITPAJD y el ISD dicha norma está construida de la manera siguiente: la base imponible de dichos impuestos es el valor del bien o derecho transmitido, entendiendo por tal su valor de mercado y, en el caso de bienes inmuebles, el valor de mercado es, salvo prueba en contrario, el valor de referencia de mercado de la Dirección General del Catastro. Por tanto, la solución propuesta por el Anteproyecto se opone frontalmente a la doctrina de las sentencias de 23 de mayo de 2018: por mandato de la ley, la base imponible de los referidos impuestos se ha convertido en un valor determinado por métodos colectivos, que sólo de una manera aproximada, por medio de índices, tiene en cuenta las características individuales de los bienes. En otras palabras, en comparación con el valor real determinado por dictamen pericial, dicha base imponible se convierte en indicaria. Materialmente el método es sustancialmente el mismo que el de la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral; la diferencia en el plano jurídico es que, si se prueban las normas proyectadas, el resultado al que se llega con su aplicación es por definición legal la base imponible, salvo que el contribuyente pruebe que el valor de mercado es otro distinto. Este resultado es, pues, inmune a la nueva doctrina jurisprudencial, basada, como hemos visto, al postulado de que el valor real que constituía dicha base sólo podía

18 El valor de mercado se añade en el art. 10. Uno de la Ley del IP al valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos y el precio, contraprestación o valor de adquisición, el mayor de los cuales se tomará como valor del inmueble.

19 El texto de dicha Disposición Final Tercera es el siguiente:

"En la forma en la que reglamentariamente se determine, la Dirección General del Catastro estimará de forma objetiva, para cada bien inmueble y a partir de los datos obrantes en el Catastro, su valor de referencia de mercado, entendiendo por tal el resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las transacciones inmobiliarias efectuadas, contrastados con las restantes fuentes de información de que disponga.

A estos efectos, elaborará un mapa de valores que contendrá la delimitación de ámbitos territoriales homogéneos de valoración, a los que asignará módulos de valor de los productos inmobiliarios representativos en dichos ámbitos, y que se publicará con periodicidad mínima anual, previa resolución, en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro."

20 Circular 05.04/2018/P, de 14 de marzo, de la Dirección General del Catastro, sobre el informe anual del mercado inmobiliario urbano.

21 En el sentido definido por MARÍN-BARNUEVO, D. *Presunciones y técnica presuntiva en Derecho Tributario*, McGraw-Hill, Madrid, 1996, págs. 173 y sigs. Que no se trata de una presunción resulta de que la norma en cuestión no se propone descargar a la Administración de la prueba del valor, sino que establece de manera imperativa que tal valor es el de mercado y que para los bienes inmuebles el valor de mercado es el de referencia de mercado fijado por la Dirección General del Catastro.

determinarse mediante una tasación individual del bien²². Es posible lamentar este desenlace, que puede considerarse una nueva renuncia a los métodos más rigurosos de aplicación de los impuestos, pero este sacrificio posiblemente venga impuesto por las exigencias de la gestión en masa de los tributos y las limitaciones de recursos de las Administraciones fiscales. A la vista de la escueta base legal que ofrecen las normas proyectadas cabe preguntarse si es suficiente una norma reglamentaria para desarrollar el valor de referencia de mercado.

Parece claro que la nueva definición propuesta de la base imponible de los impuestos que gravan las transmisiones de inmuebles priva de sentido al medio de valoración del artículo 57.1, b) LGT, al menos en lo que respecta a esta clase de bienes. Resulta por ello sorprendente que el Anteproyecto de 21 de octubre de 2018 no haya contemplado la necesidad de suprimir o modificar la norma citada.

²² ROMERO HINJOS, op. cit., pág. 25 i. f., señala que la base imponible definida por la ley no podrá ser invalidada por falta de motivación, pues sería la propia ley la que dotaría de motivación a la valoración. En realidad no tiene sentido hablar aquí de motivación, requisito que es propio del dictamen pericial, sino de pura y simple aplicación de la ley, que no requiere obviamente motivación alguna.