

Algunas consideraciones sobre la problemática de la comprobación de valores de bienes de naturaleza agraria

R. Garcia Portillo*

Antes de entrar en el tema quiero enumerar el conjunto de disposiciones que componen el complejo marco jurídico con que se encuentra el técnico de la Administración a la hora de abordar la valoración con la calidad necesaria en una sociedad democrática en el que la Constitución y el entorno Europeo deben ser la guía de nuestras actuaciones.

Como pieza fundamental tenemos el artículo 49 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 3050/1980, en su nueva redacción contemplada en la Disposición Adicional Segunda 2. de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Hoy nuevamente modificado por la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, que en su título III, artículo 25, décima, dice: "Los artículos 49, 50 y 51 del Real decreto 3050/1980 quedarán redactados en los siguientes términos:

Artículo 49:

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

2. La comprobación se llevará a cabo por los medios establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria.

Si de la comprobación resultasen valores superiores a los declarados por los interesados, estos podrán impugnarlos en los plazos de reclamación de las liquidaciones que hayan de tener en cuenta los nuevos valores. Cuando los nuevos valores puedan tener repercusiones tributarias para los transmitentes se notificarán a éstos por separado para que puedan

* Técnico de Valoración en la Conselleria de Economía y Hacienda. Servicios Territoriales de Valencia. Ingeniero Agrónomo.

proceder a su impugnación en reposición o en vía económico-administrativa o solicitar su corrección mediante tasación pericial contradictoria y, si la reclamación o la corrección fuesen estimadas en todo o en parte, la resolución dictada beneficiará también a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

3. Cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquel tendrá la consideración de base imponible.

4. Si el valor obtenido de la comprobación fuese superior al que resultase de la aplicación de la correspondiente regla del Impuesto sobre el Patrimonio, surtirá efecto en relación con las liquidaciones a practicar a cargo del adquirente por dicho Impuesto por la nulidad corriente y las siguientes.

5. Cuando el valor comprobado exceda en más de 100 por 100 del declarado, la Administración Pública tendrá derecho a adquirir para sí los bienes y derechos transmitidos, derecho que sólo podrá ejercitarse dentro de los seis meses siguientes a la fecha de firma de la liquidación del Impuesto. Siempre que se haga efectivo este derecho, se devolverá el importe del Impuesto pagado por la transmisión de que se trate. A la ocupación de los bienes o derechos ha de preceder el completo pago del precio, integrado exclusivamente por el valor declarado.

Artículo 50:

1. En corrección del resultado obtenido en la comprobación de valores los interesados podrán promover la práctica de la tasación pericial contradictoria mediante solicitud presentada dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente.

2. En el supuesto de que la tasación pericial fuese promovida por los transmitentes como consecuencia de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo anterior, el escrito de solicitud deberá presentarse dentro de los quince días siguientes a la notificación separada de los valores resultantes de la comprobación.

Artículo 51:

La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria en caso de notificación conjunta de los valores y de las liquidaciones que los hayan tenido en cuenta determinará la suspensión del ingreso de las liquidaciones practicadas y de los plazos de reclamación contra las mismas."

Para enmarcar la comprobación de valores en su verdadera dimensión, por su relación con otras figuras impositivas y actuaciones de la Administración en otras áreas, y en concordancia con él, tenemos lo dispuesto:

- Art. 18 y 19 de la Ley 29/1987.
- Art. 38 de la Ley 32/1980 del Impuesto sobre T.P. y A.J.D.
- Art. 49, 50 y 51 del Real Decreto 3050/1980 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre T.P. y A.J.D.
- Art. 61/63 del Real Decreto 3494/1981 del Reglamento del Impuesto sobre T.P. y A.J.D.
- Art. 117/123 del Decreto 1.018/67 Ley de os Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre las T.P. y A.J.D.
- Art. 9, apartado 13, y Art. 80/99 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales.
- Circular de la Dirección General de lo Contencioso del Estado, nº 5/1980, de 4 de Julio, dando instrucciones para la aplicación de la Ley 32/1980.
- Punto 7 de la Instrucción de la Subsecretaria de Hacienda de 15 de Marzo de 1982 relativa a la gestión del impuesto sobre T.P. y A.J.D.
- Instrucción de la Subsecretaria de Hacienda, de 25 de Mayo de 1982, relativa a la gestión del Impuesto sobre T.P. y A.J.D. (comprobación de valores).
- Circular nº 1/1982 de la Dirección General de Tributos, de 1 de Abril de 1982.
- Ley 8/1989, de 13 de Abril, de Tasas y Precios Públicos.
- Ley 4/1989, de 29 de Diciembre, de la Dirección General de Tributos, sobre la Disposición Adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos.
- Art. 52 de la Ley General Tributaria en la nueva redacción contemplada en el art. 79 de la Ley 31/1990 de Presupuestos Generales del Estado para 1991.
- Sección 4/Incrementos y Disminuciones de Patrimonio/ de la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Art. 9 y 27 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio.
- Art. 40, 41, 98 y Adicional Segunda del Real Decreto 1629/91, de 8 de Noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Título IV sobre valoraciones, art. 131/151, del Real decreto 3288/1978, del Reglamento de Gestión Urbanística.

- El Título II sobre valoraciones, art. 66/73, Ley 8/1990, de 25 de Julio, sobre Reforma del Régimen urbanístico y valoraciones del suelo.
- Instrucciones para la valoración de bienes en el mercado hipotecario fincas rústicas (BOE nº 271/85 y BOE nº 184/89).
- Normas de valoración establecidas en el Plan General de Contabilidad.
- Sentencia del Tribunal Económico Administrativo Central, de 25 de Noviembre de 1987/COMPROBACION BASTANTE, AUNQUE SUCINTA.
- Sentencia del Tribunal Supremo, de 2 de Marzo de 1989, sobre "MOTIVACION DE VALORES".
- Sentencia del Tribunal Supremo, de 26 de Mayo de 1989, sobre "LAS VALORACIONES SE DEBEN RAZONAR".
- Sentencia del Tribunal Supremo, de 9 de Mayo de 1989, sobre "MOTIVACION DE LA VALORACION. PROHIBICION DE LA REFORMATIO IN PEIUS".
- Sentencia de la Audiencia Territorial de Madrid, de 23 de Febrero de 1988, sobre "DEFICIENTE MOTIVACION".
- Sentencia de 7 de Mayo de 1991 del Tribunal Supremo sobre "VALORACION DE BIENES: VALOR CATASTRAL Y VALOR REAL. DISTINCION".

Evidentemente, teniendo en cuenta la conexión existente entre los distintos impuestos, resulta de todo punto necesario realizar la comprobación de valores de manera que aporte la mayor garantía tanto para la Administración como para el administrado. Cuando la comprobación de valores resulte de la utilización de los medios dispuestos en el art. 52.1.d/52.1.e. de la Ley General Tributaria. Dictamen de los Peritos de la Administración y Tasación Pericial Contradictoria, tenemos que tener necesariamente en cuenta que este Dictamen no puede convertirse en una simple asignación de valores, ya que se vulnera el art. 24 de la Constitución y el art. 121.2. de la Ley General Tributaria, en este punto es clarificadora la sentencia del T.S. de 2 de marzo de 1.989: El aumento de base tributaria sobre las resultantes de las declaraciones deberá notificarse al sujeto pasivo, con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que la motiven (art. 121.2. de la L.G.T.). En efecto por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la elevación de la base, no puede llegar a entenderse cumplida merced a la estampación de un sello de caucho del siguiente tenor literal: "En los

valores atribuidos a los bienes que se relacionan se han tenido en cuenta: los valores catastrales, índice de precios medios y valores de transacción de los mismos en el Término municipal” que, ciertamente, no es más que una enumeración de los medios de comprobación sin expresión, si quiera, de los factores que la individualizan, como fecha de implantación, conceptos o subconceptos tenidos en cuenta, transacciones análogas contempladas, etc., sin cuyo conocimiento, ciertamente el sujeto pasivo carece de elementos de juicio para aceptar fundadamente la valoración o para defenderse o impugnarla.

Antes de entrar a comentar el camino seguido en Valencia para dar cumplimiento al art. 24 de la Constitución: “Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión” y el art. 121.2 de la L.G.T., y al mismo tiempo, hacer más eficiente la tramitación de los expedientes, voy a transcribir la sentencia del Tribunal Supremo, de 7 de mayo de 1.991, sobre distinción entre valor real y valor catastral, que en el punto TERCERO, dice: “Los diversos Textos que han regulado el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales parte de que la base imponible vendrá determinada por el valor real del bien transmitido. Así lo establecía el art. 10 del Texto Refundido de 30 de diciembre de 1.980, incorporando al Texto un concepto jurídico indeterminado, cual es el “valor real” para cuya determinación habrá de acudir a lo que por tal ha de entenderse. A estos efectos, el art. 23 de la L.G.T. en su párrafo 2 nos dice que en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda. Al no existir un sentido jurídico de lo que es “real” salvo que se entienda con ello una referencia a la cosa (o “res”), ni tampoco un sentido técnico, hay que acudir al sentido usual, y por “real” ha de entenderse lo existente, lo verdadero, no ilusorio, meramente aparente ni imaginario de una cosa. Y a estos efectos, es indudable que la realidad del valor de una cosa vendrá determinada, mejor que por otros procedimientos, por su oferta al público en un mercado libre, con posibilidad de ofertas varias o pujas a la llana, como tiene lugar en las subastas judiciales”. Llegados a este punto, voy a exponer lo que entiendo por “valor real”, y de como se debería razonar en función de los factores que inciden en el mismo, de manera que el contribuyente perciba de una forma inteligible cuales han sido los criterios de estimación seguidos y pueda impugnarlos con el debido

conocimiento si ellos no se ajustaran a la realidad del bien transmitido.

Por "valor real", entiendo el valor probable de mercado que por objetivo (entendiendo objetivo como moda de los valores subjetivos) resultaría mayoritariamente aceptado por los agentes económicos interesados en ese bien en condiciones normales de mercado.

Hay que tener en cuenta que el técnico asigna valores a muchas fincas cuyo grado de conocimiento de las mismas es reducido, que la información que recibe suele ser sesgada, y que normalmente, además, al estimar se produce en su interior un proceso de incertidumbre, en función del conocimiento relativo que se tiene del bien transmitido; ello unido a que el ciudadano tiene derecho a una información correcta del porqué se le ha asignado un determinado valor, hace que ese valor tenga necesariamente que ser un valor objetivo, y que no se sitúe, en condiciones normales, por encima del precio que pudiera tener en el mercado. Normalmente, cuanto más conocimientos tengamos de la realidad, cuanto mejores sean nuestros canales de información y los estudios de mercado llevados a cabo, mejor serán los resultados obtenidos y más cerca estará el valor asignado de dicho valor de mercado.

En 1.985, en colaboración con el Doctor Ingeniero Agrónomo Baldomero Segura Garcia del Rio, profesor de la cátedra de Economía de la Empresa de la Escuela Técnica Superior de Ingenieros Agrónomos de la Universidad Politécnica de Valencia, se obtuvieron unas fórmulas matemáticas para la valoración de fincas de naranjos ubicadas en el término de Picassent. Las fórmulas se obtuvieron utilizando los métodos estadísticos comparativos mediante las técnicas de regresión múltiple.

$Y = 586,30 - 10,90 A - 5,012 B - 29,78 C - 7,373 D - 43,88 E - 6,669 F$.

Coefficiente de correlación múltiple indicativo de la bondad del ajuste = 0,92.

$Y = 610,30 - 0,1274 S - 11,03 B - 32,53 C - 9,54 D - 58,70 E - 7,029 F$.

$Y = 624,20 - 0,1965 S - 13,52 B - 32,676 C - 9,82 D - 56,31 E - 11,76 F$

Coefficiente de correlación múltiple = 0,92.

En donde:

A = Clase de cultivo.

B = Variedad

C = Edad de la plantación

D = Clima

E = Grado de homogeneidad, estado vegetativo y sanitario.

F = Ubicación.

S = Superficie en anegadas

Y = valor unitario de la finca en miles de pesetas, por anegada.

1 anegada - 10.000/12 m².

A la variable A se le asignan valores comprendidos entre 1 y 10.

Al resto de las variables se le asignan valor de 1 a 5, en función de la calidad de las mismas y de como inciden en el valor, en donde el 1 significa la mejor calidad.

Una vez comentado el tipo de valor a estimar, la forma de obtenerlo y la problemática del mismo, paso a exponer el tipo de motivación utilizado para la valoración de fincas rústicas en la provincia de Valencia.

En un primer párrafo se describe el emplazamiento de la finca, la distancia a núcleos urbanos y carreteras y el tipo de accesos.

En un segundo párrafo se describen las características técnico-agrarias y económicas de la finca, el tipo de aprovechamiento y sus características.

El tercero y cuarto párrafo dicen textualmente:

Tercero: teniendo en cuenta las características anteriormente mencionadas de la finca descrita y en consonancia con el valor de fincas de aprovechamiento semejante emplazadas en la zona, que oscilen entre y pts/Hg se le asigna un valor de mercado unitario de pts/Hg.

Cuarto: El valor asignado resulta de la ponderación de los distintos factores agronómicos, de situación y accesos concurrentes en dicha finca a la fecha del devengo del Impuesto y de acuerdo con la legislación vigente, art. 52.1.d./52.1.e. de la Ley General Tributaria.

Todavía estaba previsto utilizar un párrafo adicional, del que no se ha hecho uso al no disponer de los elementos técnicos necesarios para su control, que hubiera completado la información a suministrar al contribuyente, y, al mismo tiempo, su utilización hubiera permitido la obtención de nuevas fórmulas de valoración, dice así: Las características Técnico-agronómicas de la finca, su situación, accesibilidad, influencias adicionales de situación de tipo agraria y la calidad de los edificios e instalaciones se hallan tipificadas en el cuadro de datos técnicos, en donde el campo de variabilidad introducido se sitúa entre 1/5 y 1/10; en donde el 1 significa la mejor calidad.

Creo, que una motivación de este tipo que señala los criterios de estimación seguidos, cumpliría ampliamente los requisitos exigidos por los tribunales, y, al mismo tiempo, daría cumplimiento al art. 24 de la Constitución y al art. 121.2 de la Ley General Tributaria.

Paso a continuación a analizar algunas de las dificultades que

tenemos los Péritos de la Administración para realizar con la necesaria calidad las valoraciones:

1.- Identificación de la finca a valorar.

Como sé que este punto es controvertido y en algunas Comunidades Autónomas no será posible su planteamiento, debo decir que, en la provincia de Valencia, a partir de la documentación del Centro de Gestión Catastral y la documentación de los Ayuntamientos y disponiendo en el servicio de valoración de planos parcelarios y fotografías recientes, resulta la identificación relativamente ágil. Dicho esto, tengo que reconocer que el mayor problema que tiene la valoración es la identificación de los bienes descritos en los documentos públicos. Podría suceder, y quiero dejar constancia de ello, que el técnico esté asignando valores a fincas que no son las que se describen en el documento, y, al mismo tiempo, la legislación le dirige hacia una amplia motivación; ello, unido a la falta de un banco de datos de ágil explotación, hace que el técnico esté indefenso ante la Administración tributaria y ante el contribuyente, ya que es posible que a la misma finca se le asignen valores distintos, y además, as motivaciones producidas tengan contenidos distintos es posible debido al dinamismo del tráfico de fincas, a la valoración de las mismas fincas en expedientes distintos: la división material y compraventa, y cuadernos particionales y compraventas).

2.- Investigación de los factores técnico-agrarios y económicos a tener en cuenta, datos que se podrían obtener de forma generalizada del Centro de Gestión Catastral y de la documentación cartográfica, dejando la visita in situ para aquellos casos necesarios o solicitados por el contribuyente.

3.- Conocimiento profundo de los tipos de mercado, ya que no resulta adecuado en muchos casos equiparar el "valor real" con el valor probable de mercado, tal y como se ha definido anteriormente. Existen fincas que debido a su elevada superficie, el número de agentes económicos que podrían estar interesados en la adquisición es reducido y hace que el técnico valorador deba analizar la finca en su contexto de rentabilidad, liquidez y seguridad.

4.- Conocimiento de los niveles de precios por aprovechamientos, haciendo incidir los factores que realmente son importantes.

5.- Obtención de fórmulas que hagan posible la valoración sistematizada.

6.- Grabación de todos los datos que se sustancien en la hoja de valoración.

7.- Creación de un banco de datos y explotación eficiente del mismo.

Résumé

L'objet de cette communication est de nous faire connaître un travail de recherche réalisé en 1984 et 1985 pour améliorer de façon systématique l'assignation des valeurs par rapport aux Impôts de Transmissions Patrimoniales, Actes Juridiques Documentés, Successions et Donations. Cette assignation sera effective moyennant une utilisation des méthodes de statistiques comparatives, établissant ainsi des critères clairs et intelligibles pour les estimations et apportant aux contribuables une sécurité juridique se basant sur L'article 24 de la Constitution et 121-2 de La Loi Générale Tributaire.

Summary

The aim of this communique is to publicise research work carried out between 1984 and 1985 to systematically improve the assignment of values to the effects of the Hereditary Transfer, Documented Legal Acts, Inheritances and Donations Taxes (Impuestos de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Suscesiones y Donaciones).

A further aim is to make this assignment objective through the use of comparative statistical methods, establishing clear and intelligible criteria in the motivation of valuations, thereby giving legal security to the contributors and fulfilling Article 24 of the Constitution and 121.2 of the General Taxation Act (Ley General Tributaria).