

# Revista Técnica Tributaria

## Estudios

Colaboradores:

- Pablo Chico de la Cámara y Mercedes Ruiz Garijo
- Florián García Berro
- Francisco García-Fresneda Gea
- Salvador Miranda Calderín



Asociación Española de

**Asesores Fiscales**

## **Análisis jurídico de la obligación administrativa de informar sobre el valor de los inmuebles<sup>1</sup>**

**Florián García Berro**

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Sevilla. Miembro de la AEDAF

### **Resumen:**

Este trabajo tiene por objeto analizar el significado y la trascendencia del derecho reconocido a los contribuyentes por el art. 34.n), y su complemento, el art. 90 LGT. Como es sabido, los citados preceptos permiten a cualquier interesado recabar información a la Administración tributaria acerca del valor de los inmuebles que se van a transmitir. Como novedad, respecto a la regulación precedente (art.25 LDGC), la valoración emitida por la Administración tiene ahora carácter vinculante. La nueva norma por tanto puede ser de gran utilidad como generadora de certeza en los interesados acerca del coste fiscal de las operaciones inmobiliarias que vayan a acometer. Bajo estas premisas, el análisis que se ofrece a continuación tiene por objeto examinar los aspectos formales y procedimentales de la norma, desentrañar las consecuencias específicas derivadas del carácter vinculante que se atribuye a partir de ahora a la contestación administrativa, así como poner de relieve algunos problemas interpretativos que plantea la redacción del precepto y que no han sido resueltos de forma satisfactoria mediante su desarrollo reglamentario.

### **Palabras clave:**

Procedimientos tributarios. Información y asistencia a los obligados tributarios. Valoración de inmuebles previa a su transmisión

---

<sup>1</sup> Este trabajo es la versión ampliada y anotada de uno anterior, publicado en la revista *Temas Tributarios de Actualidad*.

## Sumario:

1. Sobre el fundamento y la naturaleza de la norma.
2. El presupuesto de la valoración: tributos afectados.
3. Operaciones que legitiman para la solicitud de información.
4. Legitimación del solicitante.
5. Requisitos de la solicitud.
6. Competencia para efectuar la valoración.
7. Significación del carácter vinculante.
8. Plazo para la contestación, efectos del silencio y posibilidad de impugnar la información.
9. Anotación final.

### 1. Sobre el fundamento y la naturaleza de la norma

Como resulta conocido, el art. 90 de la Ley General Tributaria vigente formula y delimita la obligación de la Administración de informar a los interesados sobre el valor de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de transmisión o adquisición. El precepto constituye un correlato lógico del art. 34.n), por el que se formula el derecho del obligado tributario a conocer dicho valor, y se ubica dentro de la sección correspondiente a los deberes de información y asistencia. No en vano, se trata de un instrumento de suma utilidad para los interesados a efectos de conocer la opinión del poder público impositor, que será en definitiva quien, mediante su acto de valoración, determine en una primera fase de aplicación del tributo la cuantía del gravamen derivado de la transmisión del inmueble. Este conocimiento anticipado proporciona como principal ventaja al obligado tributario la certidumbre sobre un dato decisivo para valorar la conveniencia o no de afrontar la operación y fijar sus condiciones, como es el coste fiscal que dicha operación ha de acarrearle. Además, al establecerse que la valoración administrativa sea vinculante, carácter del que carecía conforme a la regulación precedente –art. 25 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC a partir de ahora)–, el interesado obtiene ahora en virtud de la norma una información que puede considerar cierta, pues si obra conforme a ella la Administración no podrá alterar posteriormente su criterio para agravar la tributación correspondiente.

La norma objeto de análisis parece tener, por otra parte, cierto potencial para reducir la litigiosidad sobre un aspecto fáctico, como es el valor del bien objeto de transmisión, que cumple un papel determinante en la cuantificación del tributo, pero cuya fijación

resulta difícil de efectuar con fidelidad y que, en cualquier caso, comporta la aplicación de criterios técnicos y la apreciación de elementos de carácter subjetivo, a veces muy discutibles. De hecho, la comprobación de valores constituye como es sabido una fuente constante de controversias entre la Administración y los contribuyentes<sup>1</sup>. El art. 90 puede cumplir así una función benefactora en esta materia, si bien ello dependerá de que su aplicación produzca valoraciones administrativas lo bastante razonables como para ser asumidas de forma pacífica por los sujetos afectados<sup>2</sup>.

El precedente de esta regulación lo encontramos, como antes se ha dicho, en el art. 25 LDGC, que estableció por vez primera la obligación administrativa de facilitar esta modalidad de información a los contribuyentes. La versión de la LGT de 2003 opera, sin embargo, un cambio sustancial al que ya hemos hecho referencia. Consiste en atribuir carácter vinculante a la valoración realizada por la Administración. Se trata de una medida favorecedora de una mayor seguridad jurídica, y que se inscribe en la misma línea de actuación legislativa que ha propiciado la extensión generalizada del carácter vinculante a todas las contestaciones a consultas<sup>3</sup>. El contenido de la información administrativa que el interesado obtiene conforme al art. 90 difiere sin embargo de forma considerable respecto al objeto de las consultas, pues la contestación a éstas implica la interpretación administrativa del derecho aplicable, en tanto que la valoración de un bien inmueble tiene por objeto una cuestión de hecho que para ser resuelta no requiere en principio una actividad interpretativa de las normas jurídicas<sup>4</sup>. De ahí también que el efecto vinculante de la respuesta administrativa quede limitado en el tiempo a tres meses, pues el legislador es consciente de que las circunstancias fácticas que justificaron la asignación de un determinado valor pueden verse modificadas por más que permanezcan inalteradas la legislación y la jurisprudencia aplicables al caso.

2 ROZAS VALDÉS, J. A. [*Información y asistencia a los obligados tributarios, colaboración social en la aplicación de los tributos*], en *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria, coordinado por PALAO TABOADA, C., Centro de Estudios Financieros (2004)*, pág. 304], habla de la «litigiosidad patológica que históricamente afecta al sistema de valoración tributaria de bienes inmuebles que rige su transmisión onerosa o gratuita».

3 También MANTERO SÁENZ, A. [*Ley General Tributaria. Antecedentes y comentarios, obra colectiva, coordinada por MANTERO SÁENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., AEDAF (2005)* pág. 440], señala que «la comprobación de valores suscita una gran parte de los litigios y que se hace conveniente no sólo evitarlos, sino también el no tener que acudir –como es normal– al dictamen de peritos de la Administración, también normalmente faltos de motivación». A continuación, el autor se pregunta si la norma objeto de análisis tendrá alguna utilidad como paliativo de la conflictividad. Y, aunque no ofrece una opinión terminante al respecto, sus palabras denotan confianza en que será así, al menos en cierta medida.

4 FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. [*Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión*], en *La nueva Ley General Tributaria, obra colectiva dirigida por CALVO ORTEGA, R., Civitas (2004)*, pág. 386] indica, con referencia a la versión anterior de la norma, que «la falta de vinculación restaba importancia a esta figura, situación que, en cierto modo se agravaba por el hecho de permitir la comprobación posterior. A ello había que añadir que si por un lado la Administración ofrecía una valoración pero más tarde acudía a la comprobación y modificaba su criterio iba contra sus propios actos, razón por la cual tal valoración no tenía carácter vinculante para las partes, razonamientos que se superponían unos a otros cerrando un círculo hermenéutico que no conducía al resultado de procurar mayor seguridad jurídica para el contribuyente».

Por otra parte, al tener por objeto la valoración de un bien concreto y singular, el efecto vinculante de la información no es susceptible de extenderse a otros obligados tributarios de la misma forma que el derivado de las consultas<sup>5</sup>.

La norma objeto de análisis no carece de detractores. A decir verdad, sin embargo, no se alcanzan a entender las reticencias expresadas por algunos ante esta obligación legal de informar, basadas en el supuesto efecto pernicioso de la norma como estimuladora del fraude. Se ha alegado en tal sentido que la valoración informativa previa y vinculante constituye un respaldo oficial a la declaración de valores simulados inferiores a los reales. Que se nos ocurra, la postura en cuestión podría descansar en una de dos consideraciones, ninguna de las cuales resulta convincente. La primera supondría asumir que la Administración no actuará de forma diligente, dando por sentado que su respuesta informativa contendrá una valoración a la baja. Ahora bien, de aceptarse esta premisa, el problema no sería la existencia de la obligación informativa en cuestión, sino la propia ineptitud de los órganos administrativos, supuestamente incapaces de realizar valoraciones ajustadas a la realidad. En nuestra opinión, este temor resulta infundado, pues en la actualidad la Administración dispone de medios más que suficientes para estimar de manera muy afinada el valor de los bienes, sin que exista un solo motivo consistente que invite a suponer que no lo hará así. La segunda consideración sería menos bienintencionada, ya que presupondría la conveniencia de instalar al contribuyente en la incertidumbre, como forma de presión para obtener una declaración fiel del valor del inmueble. Sin embargo, abstracción hecha de que la finalidad expresada no parece muy acorde con el principio constitucional de seguridad jurídica, el medio para su consecución no ofrecería ninguna garantía de éxito. En efecto, no hay razones para dudar de que la Administración, con los medios disponibles, no vaya a establecer la misma valoración a petición de parte, antes de la transmisión del bien, que *a posteriori*, de oficio, en vía de comprobación. Por ello, si no dispone de información previa, el contribuyente optará más bien por declarar valores a la baja, en espera de una ulterior comprobación administrativa. Por el contrario, la utilización de la norma cuestionada cumple la función de facilitar desde el principio el ajuste entre el criterio del contribuyente y el de la Administración, con objeto de ahorrar tanto en procedimientos de comprobación como en eventuales impugnaciones de su resultado.

## 2. El presupuesto de la valoración: tributos afectados

La primera cuestión que plantea el análisis del art. 90 LGT consiste en delimitar el presupuesto fáctico determinante de la obligación administrativa de facilitar la información prevista en él. En realidad, conforme al apartado 1 del citado artículo, basta con que exista

una persona cuyos legítimos intereses puedan verse afectados por las consecuencias tributarias derivadas de la eventual transmisión de un inmueble. Cualquiera que se encuentre en dicha situación podrá solicitar si lo desea la valoración del bien a efectos fiscales a la Administración encargada de gestionar el tributo que haya de devengarse como consecuencia de la transmisión, la cual quedará obligada a facilitar la información requerida.

La simplicidad del enunciado legal no parece admitir otras restricciones. Por consiguiente, la obligación administrativa debería extenderse a informar sobre los valores fiscales aplicables en el ámbito de cualquier tributo que se devengue como consecuencia de la transmisión del inmueble, y no sólo en relación con aquellos tributos que gravan la transmisión o la adquisición en sentido estricto<sup>6</sup>. El Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria (en adelante RAPGI), aprobado mediante Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y publicado en el BOE de 5 de septiembre (en adelante RAPGI), pone sin embargo de manifiesto el propósito de restringir notablemente el ámbito de la previsión legal. Su art. 69 limita la eficacia de la norma a los tributos que gravan la transmisión o la adquisición del inmueble y siempre que en ellos la base imponible esté constituida por el valor real. En resumidas cuentas, si se atiende al texto reglamentario, el art. 90 LGT únicamente podrá ser utilizado por los contribuyentes para conocer la valoración asignada a los inmuebles a efectos del ITPAJD y a efectos del ISD.

En nuestra opinión, este desarrollo reglamentario tan restrictivo no se ajusta al verdadero sentido del art. 90 LGT, por lo que plantea serias dudas en cuanto a su legalidad. Donde el precepto legal no introduce limitaciones no debe aceptarse que tales limitaciones se impongan por el reglamento, máxime cuando ello ni siquiera parece venir exigido por razones de eficiencia. Resulta difícil entender por qué la Administración tributaria estatal no debe estar obligada a informar sobre, por ejemplo, el valor de los inmuebles objeto de transmisión o adquisición en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades o del IRPF, particularmente en los casos donde la normativa de los citados impuestos establecen la fijación de la base imponible atendiendo a la valoración de mercado. A fin de cuentas, la misma transmisión gravada por el ITPAJD o por el ISD da lugar normalmente al devengo del IS o del IRPF, y, pues se trata de unas mismas transmisiones, no está justificado que a efectos de un tributo exista la obligación de informar y en relación con el otro dicha obligación decaiga por obra y gracia de la norma reglamentaria. En cualquier caso, no es de recibo que el reglamento imponga restricciones carentes de fundamento legal.

El examen comparado de las distintas versiones lingüísticas de dicha disposición de la Sexta Directiva muestra divergencias terminológicas

<sup>5</sup> ROZAS VALDÉS, J.A. (ob. cit., pág. 302), opina que el art. 90 de la LGT «puede muy bien considerarse como una modalidad específica de consulta tributaria escrita a la que se dota de un régimen jurídico propio por razón de su objeto: la valoración de bienes inmuebles». No obstante, el propio autor admite que existen diferencias sustanciales en cuanto a la información objeto de ambas figuras.

<sup>6</sup> Distinto será, como es obvio, que el valor determinado para un bien inmueble concreto influya en la tributación de varios sujetos diferentes, en cuyo caso puede resultar aplicable lo previsto en el art. 134.4 LGT: «En los casos en los que la ley establezca que el valor comprobado debe producir efectos respecto a otros obligados tributarios, la Administración tributaria actuante quedará vinculada por dicho valor en relación con los demás interesados»

El problema es que, por más que se insista en una interpretación amplia del ámbito del precepto, si la Administración permanece inactiva frente a la demanda de valoración planteada por el obligado tributario, éste carece de mecanismo jurídico alguno para hacer efectivo el derecho que le reconoce el art. 90 LGT. La razón es que, como se verá, la falta de contestación administrativa, ni autoriza al interesado a entender aceptada su propuesta de valoración, ni tampoco le permite considerarla desestimada a efectos de impugnar el correspondiente acto presunto. A nuestro modo de ver, sin embargo, al menos habrá de admitirse que, en ausencia de respuesta tempestiva por parte de la Administración, el contribuyente queda exonerado de responsabilidad por infracción tributaria, dado que habrá puesto toda la diligencia exigible, recabando –aun sin éxito– el auxilio del órgano competente para establecer la valoración del inmueble, fundándose además en un precepto legal que así lo contempla.

### 3. Operaciones que legitiman para la solicitud de información

Como se ha visto, el art. 90 LGT contempla la solicitud de información en relación con bienes inmuebles que van a ser objeto de transmisión o adquisición. Quedan por tanto excluidas de este régimen las operaciones que tengan por objeto otro tipo de bienes distintos de los inmuebles<sup>7</sup>. Este hecho ha sido objeto de algunas críticas, habida cuenta de que se excluyen del ámbito de la norma supuestos de transmisión de bienes donde su aplicación podría prestar un estimable servicio a la seguridad jurídica<sup>8</sup>. Por otra parte, según se ha visto, es la adquisición o la transmisión del bien inmueble –dentro de los límites temporales que se derivan de la norma– la operación que pone al interesado en disposición de solicitar información con los efectos vinculantes previstos en el precepto. Para que el art.90 sea aplicable parece resultar necesario pues, *prima facie*, que se produzca una auténtica transmisión del inmueble –que implicará al mismo tiempo como es natural su adquisición por el destinatario–, y no cualquier otro acto o negocio. De esta forma, cuando el bien inmueble sea objeto de una operación distinta los interesados no tendrán en principio derecho a recibir información vinculante acerca de su valor.

No obstante lo anterior, a nuestro entender el concepto de «transmisión o adquisición» a estos efectos debe interpretarse de forma flexible, incluyendo en él al menos la constitución o transmisión de aquellos derechos reales de goce y disfrute, como el usufructo o el derecho de uso y habitación, cuyo valor se fija por las leyes tributarias en un determinado porcentaje del valor de la plena propiedad. No tendría sentido, por ejemplo, que en un supuesto de transmisión simultánea de la nuda propiedad y del usufructo a distintos destinatarios pudiese recabar información vinculante sobre el valor

de su derecho el nudo propietario –adquirente de la propiedad en sentido estricto– y no el usufructuario. Consideraciones similares justifican, a nuestro modo de ver, que la constitución o transmisión independiente del derecho real de goce y disfrute sea tratada, asimismo, como una transmisión a efectos de permitir a los interesados solicitar una valoración administrativa vinculante del derecho adquirido o transmitido. Por otra parte, además, la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute no constituye otra cosa que la enajenación de una parte de las facultades inherentes al pleno dominio, por lo que no resulta en absoluto inapropiado equipararlas a los supuestos de transmisión de la propiedad a efectos de aplicar la norma que se contempla.

Más forzado parece estimar subsumibles en el presupuesto de la norma otras hipótesis que no implican cambios de titularidad en el inmueble, como la segregación o agrupación de fincas, la declaración de obra nueva o la división de la propiedad horizontal, entre otros.

Pese a ello, tampoco sería inconveniente que la Administración aceptase facilitar información vinculante en tales casos al amparo del art. 90 LGT, pues no puede decirse que con ello se vea perjudicado ningún interés público digno de tutela y en cambio sí se contribuiría a avanzar en las finalidades que justifican la existencia de la norma, es decir, el reforzamiento de la seguridad jurídica de los obligados tributarios y la reducción de la litigiosidad.

### 4. Legitimación del solicitante

Conforme al art.90 LGT, la información vinculante sobre el valor de los inmuebles se facilitará por la Administración a cualquier interesado. No se contempla ninguna otra limitación, por lo que el ámbito de los sujetos legitimados resulta muy extenso. Tienen la consideración de interesados, por supuesto, el adquirente y el transmitente cuando, en virtud de la transmisión del inmueble, hayan de quedar obligados como sujetos pasivos a satisfacer el tributo –o a soportar su repercusión–. Pero el concepto es más amplio pues, de conformidad con el ordenamiento jurídico, deben incluirse en él todos los titulares de intereses legítimos que puedan verse afectados de algún modo por la valoración que se asigne al bien inmueble<sup>9</sup>. Tal sucede, por ejemplo, en el caso de quienes puedan ser declarados responsables del pago en virtud de la normativa tributaria<sup>10</sup>. Así pues, la referencia del art.

9 FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (ob. cit., págs. 85-86), señala que en determinados casos los bienes muebles «pueden ser de enorme interés como posible entrega en pago de impuestos, por poner un ejemplo de actualidad», y subraya cómo la LGT de 2003 no ha dado solución a las demandas de ampliación del presupuesto de la norma a los bienes de esta naturaleza.

10 En virtud del art. 31.1 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, se considerarán interesados en el procedimiento administrativo:

- a) Quienes lo promueven como titulares de derechos o intereses legítimos individuales o colectivos.
- b) Los que, sin haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte.
- c) Aquellos cuyos intereses legítimos, individuales o colectivos, puedan resultar afectados por la resolución y se personen en el procedimiento en tanto no haya recaído resolución definitiva». Con anterioridad a la promulgación del citado precepto, ya la jurisprudencia constitucional había enunciado un concepto amplio de interesado, considerando como tal a toda persona que tuviera intereses legítimos, aunque no fueran personales sino colectivos, y sólo afectarían al sujeto de manera indirecta (véanse las SSTC 60/1982, de 11-10-1982, 62/1983, de 11-7-1983, y 160/1985, de 28-11-1985).

7 De esta opinión, MARTÍN FERNÁNDEZ, J. [en Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, obra colectiva, Centro de Estudios Financieros (1999)].

8 No prosperó en su día la enmienda número 376 al Proyecto de LGT, presentada en el Congreso por el Grupo Parlamentario Catalán, por la que se proponía extender el ámbito de la norma a cualquier transmisión de bienes, sin necesidad de que éstos fuesen inmuebles.

69.1 RAPGI a los obligados tributarios como titulares de la facultad de recibir información deberá interpretarse de forma flexible, conforme requiere la amplitud del concepto de interesado a que alude el art. 90.1 LGT<sup>11</sup>.

Como se ve, el ámbito de sujetos legitimados para solicitar la información puede llegar a resultar muy extenso, aunque será lo más frecuente que quien inste la valoración sea el transmitente o el adquirente del inmueble. Debe tenerse en cuenta por otra parte que la solicitud puede presentarse, y así será en muchos casos, antes de producirse la transmisión. De hecho, en ocasiones, la información administrativa podría incluso aportar un dato influyente en la decisión de las partes de llevar a cabo la correspondiente operación. En consecuencia, si bien no cabe cuestionar la condición de interesado del potencial adquirente del bien, tampoco tendría que atenderse sin más la petición de valoración de todo aquél que se proclame a sí mismo como futuro adquirente, pues de ese modo cualquier persona tendría expedito el cauce para obtener la información administrativa sólo con declararse dispuesto a adquirir el inmueble. Por eso parecería razonable seguir aplicando lo previsto en el apartado 9.1 de la Instrucción 9/1998, donde con referencia al art. 25 LDGC –precedente de la norma objeto de análisis– se exige que, cuando la información se solicite por una persona distinta del titular del bien, se aporte una autorización de éste a tal efecto<sup>12</sup>. El art. 69 RAPGI, sin embargo, ha obviado por el momento la exigencia de este requisito, que por las razones expresadas consideramos interesante mantener. Confiemos en que ello no termine traduciéndose en la exigencia de la Administración de que el bien inmueble haya sido ya objeto de transmisión como requisito previo para informar al adquirente de su valor a efectos fiscales.

## 5. Requisitos de la solicitud

Por lo que se refiere al contenido de la solicitud, el art. 90 LGT no establece especiales requisitos. Parece no obstante obvia la necesidad de que en ella se reflejen los datos identificativos del solicitante, la causa que justifica su condición de interesado –o, si se prefiere, su relación con el bien objeto de valoración, tal y como exigía la Instrucción 9/1998–, así como los datos necesarios para la identificación del inmueble, incluyendo la expresión de cualquier circunstancia relevante para fijar su valor –la Instrucción 9/1998 exigía por ejemplo la consignación de la referencia catastral–. En esta línea, el art. 69.2 RAPGI establece como menciones necesarias del escrito de solicitud las siguientes:

11 ROZAS VALDÉS, J.A. (ob. cit., pág. 302), señala que «el eventual solicitante y destinatario de la información será quien esté “interesado” en la misma, lo que en principio abarcaría al eventual adquirente o transmitente del bien objeto del negocio jurídico que se prevé realizar en relación al mismo, pero sin que quepa excluir como intereses legítimos los de terceros involucrados en su desarrollo, como sería el caso de una entidad dispuesta a financiar la operación».

12 Aunque el concepto de obligado tributario, en virtud del art. 35 LGT, resulta ya de por sí notablemente amplio, no está de más insistir en que el concepto relevante a efectos de concretar los sujetos legitimados para solicitar información ha de ser el de interesado, que es el que emplea el art. 90.1 LGT.

- a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del solicitante y, en su caso, del representante. En el caso de que se actúe por medio de representante deberá aportarse documentación acreditativa de la representación.
- b) Naturaleza del bien, ubicación y características técnicas y físicas que puedan contribuir a su correcta valoración a efectos fiscales por parte de la Administración tributaria.
- c) Lugar, fecha y firma.

Por su parte, el art. 69.4 RAPGI prevé también la posibilidad de que la Administración, aparte de recabar los informes que considere precisos a otros centros u organismos, requiera al interesado para que aporte toda la documentación que se estime necesaria a efectos de realizar la valoración. Los datos facilitados a la Administración, tanto en el escrito de solicitud como en contestación al requerimiento posterior de ésta, habrán de ser, por supuesto, verdaderos y suficientes, so pena de que la valoración administrativa nazca privada de los efectos vinculantes que le atribuye el art. 90.2 LGT. Por otra parte, el art.

69.3 RAPGI menciona también la posibilidad de que el interesado incluya en el escrito de solicitud su propia estimación del valor del inmueble, si bien ello carece en principio de utilidad, dado que la falta de respuesta de la Administración no implica una aceptación tácita de la valoración propuesta por el solicitante.

Por último, para que la valoración administrativa surta el efecto vinculante previsto en el art.90 LGT resulta necesario, conforme al apartado 2 del precepto, que la solicitud se formule antes de terminar el plazo para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación. De hecho, conviene que el escrito se presente con antelación suficiente como para que el interesado, al declarar, tenga ya conocimiento del valor asignado por la Administración al inmueble. Esta es una posibilidad que, sin embargo, como puede bien comprenderse no depende sólo del solicitante, sino también de la celeridad con la que la Administración emita su contestación.

## 6. Competencia para efectuar la valoración

De conformidad con el art. 90.1 LGT, la obligación de facilitar información corresponde a cada Administración en relación con los tributos cuya gestión tenga encomendada y los inmuebles situados dentro del territorio de su competencia. Ninguna duda existe, por tanto, si el inmueble está ubicado dentro del territorio al que se extiende la competencia de la Administración encargada de gestionar el tributo devengado como consecuencia de la transmisión. Así pues, no se suscitara incertidumbre alguna cuando la valoración haya de surtir efecto en relación con el ITPAJD, pues será competente para la gestión la Administración autonómica en cuyo territorio esté situado el inmueble [art.25.2.2º, letras A) y C).1ª de la Ley 21/2001]. Más problemático puede ser en cambio determinar la Administración que



ha de pronunciarse si la solicitud de información se refiere a otros tributos y, en particular, al ISD. Utilizando como ejemplo esta última modalidad impositiva, puede suceder que el inmueble se halle situado fuera del territorio de la Comunidad Autónoma encargada de su gestión, dado que, para las transmisiones *mortis causa*, la competencia se establece en función de la residencia del causante y no de la situación geográfica de los bienes [art. 24.2.a) de la Ley 21/2001]. No creemos que, para esta eventualidad, la LGT haya querido excluir el derecho del interesado a recibir información vinculante. En nuestra opinión, por el contrario, la obligación de informar en estos casos debe considerarse que incumbe a la Administración competente para la gestión del tributo, dado que ésta es la que queda obligada a soportar los efectos vinculantes de la valoración –viendo considerablemente limitada, cuando no impedida, su facultad de efectuar una ulterior comprobación de valores–, por lo que no parece razonable que se vea sometida a los particulares criterios valorativos de una Administración distinta<sup>13</sup>. Cosa diferente es la conveniencia de que para realizar la valoración, la Administración encargada de gestionar el tributo recabe el auxilio de aquellas otras en cuyo ámbito territorial esté situado el inmueble, sin que ello implique facultar a ésta para decir la última palabra al respecto.

## 7. Significación del carácter vinculante

Conforme al art. 90.2, la información administrativa sobre el valor del inmueble tendrá efectos vinculantes durante un plazo de tres meses, contados desde la notificación al interesado. Para ello será necesario como es lógico, según se mencionó más atrás, que se hayan facilitado a la Administración datos veraces y suficientes para realizar la valoración de modo correcto, así como que la solicitud se haya presentado antes de finalizar el plazo de declaración del tributo.

Desentrañar el significado de esta previsión legal no parece, de entrada, complicado en exceso. La Administración, una vez emitida su respuesta informativa sobre el valor que atribuye al bien objeto de la solicitud, debe respetar de modo necesario su propia valoración, desde luego por lo que se refiere al solicitante y a efectos de fijar las consecuencias fiscales de las transmisiones realizadas dentro de los tres meses siguientes a la fecha de la notificación. Pero no sólo eso, pues parece obvio que el mismo efecto se ha de entender producido también, de modo retrospectivo, en relación con las transmisiones que hayan tenido lugar antes de notificarse la valoración, siempre claro está que el interesado hubiera cumplido con el requisito de solicitarla antes de concluir el plazo para declarar.

Expresado en otros términos, los efectos vinculantes se traducen en una prohibición de que la Administración proceda a la comprobación de valores si el interesado ha atribuido al

inmueble en su declaración un valor conforme con la información recibida. Las consecuencias de la norma, sin embargo, a nuestro modo de ver no se detienen ahí. Cuando la LGT atribuye carácter vinculante a la valoración impide asimismo que la Administración efectúe con posterioridad una comprobación de la que resulte un valor superior al que se hubiera fijado previamente a título informativo. Es decir, el despliegue de los efectos vinculantes no se condiciona a que el obligado tributario se haya ajustado en su declaración al valor consignado en la información administrativa. De hecho, puede suceder que el interesado reciba la notificación de dicha información después de haber declarado, supuesto en el cual habrá debido valorar el bien conforme a su particular criterio, sin que por ello la valoración administrativa notificada después de ese momento pierda sus efectos vinculantes, que en tal caso consistirán en impedir que una eventual comprobación ulterior arroje como resultado un valor más alto que el atribuido inicialmente al bien en la información administrativa. Por eso mismo, teniendo en cuenta la obligación que la Administración tiene en estos casos de facilitar la información requerida, tampoco debería permitirse la comprobación de valores cuando la misma afecte a un inmueble sobre cuyo valor se haya planteado en tiempo y forma una solicitud de información que se encuentre pendiente de respuesta.

Naturalmente, y pese a que no se haga constar así de modo expreso en la LGT, el carácter vinculante de la información descarta también de raíz la posibilidad de que pueda ser constitutiva de infracción la conducta del interesado en lo tocante a la consignación del valor declarado, siempre que éste se corresponda con el facilitado a efectos informativos por la Administración<sup>14</sup>. De hecho, en estos casos ni siquiera se podrá elevar el valor declarado del bien mediante una comprobación administrativa posterior con objeto de incrementar la cuota tributaria. Con mayor motivo queda excluida por consiguiente la imposición de sanciones, máxime teniendo en cuenta que en los supuestos contemplados el obligado tributario habrá declarado de forma veraz y facilitando a la Administración la totalidad de los datos necesarios para proceder a la valoración correspondiente, por lo que en ningún caso podrá apreciarse ocultación. Y no sólo eso, ya que en nuestra opinión, tal y como se dijo más atrás, la responsabilidad del obligado tributario debe quedar excluida incluso si no ha recibido respuesta en plazo, pese a haber solicitado de modo correcto la información administrativa.

La norma que se analiza puede plantear, desde otra perspectiva, la necesidad de determinar qué administraciones se ven afectadas por los efectos vinculantes de la valoración. Entendemos no obstante indiscutible que la única condicionada por el sentido de la información emitida es la propia Administración emisora de la misma. En absoluto puede entenderse que la valoración realizada por ésta pueda vincular a ninguna otra Administración, al menos en el sentido que establece el art. 90 LGT, pues el ámbito del citado precepto se limita a los tributos cuya gestión corresponde a quien emite la información prevista en él. Cosa distinta es que, para un tributo donde el valor relevante sea el mismo sobre el que otra Administración ya se ha pronunciado, pueda ser razonable descartar la imputación de infracciones tributarias si se ha declarado

<sup>13</sup> Véase la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, del director general de la AEAT. Aunque la misma tiene por objeto el procedimiento de aplicación de la norma precedente, es decir, el art. 25 LDGC, no parece inconveniente mantener su utilización con objeto de hacer efectivo lo previsto en el vigente art. 90 LGT, en cuanto no se oponga a lo previsto en éste y en el art. 71 RAPGI. Así lo consideraban DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R. [El deber de información y asistencia a los obligados tributarios, *Tirant lo Blanch* (2004), TOL 478871], si bien es verdad que su opinión se expresaba antes de la promulgación del RAPGI.

<sup>14</sup> Coincidimos por tanto en este punto con la opinión de BARQUERO ESTEVAN, J. M. [La información administrativa a los contribuyentes, *Aranzadi* (2002)].

conforme a la valoración emitida, aunque no proceda de la Administración competente para la gestión. Pero para apreciar esta circunstancia como excluyente de la culpabilidad habrá que tener muy presente, entre otras cosas, la mayor o menor proximidad de la transmisión a la fecha de la valoración, así como que el valor objeto de la información emitida se encuentre definido de la misma forma que el valor relevante a efectos del tributo exigible –por ejemplo, por aplicarse en ambos casos el *valor real*–, o también la posible vigencia del principio de estanqueidad si se trata de tributos diferentes.

En resumidas cuentas, como se ha afirmado más atrás, el art. 90 LGT ha de ser interpretado como una prohibición de que, después de efectuada la valoración prevista en él, se efectúe una comprobación administrativa determinante de un valor superior. La norma sí permite, no obstante, de modo expreso, que se produzca la comprobación posterior de «los elementos de hecho y circunstancias manifestados por el obligado tributario»; pero ello no puede desvirtuar la finalidad esencial del precepto, de modo que la comprobación que puede llevarse a cabo por la Administración, una vez que ha emitido su información sobre el valor, no puede ser una comprobación de valores en sentido propio. De lo contrario, quedaría anulado el efecto vinculante de la valoración previa<sup>15</sup>. Cabe entender por tal motivo que la norma se refiere más bien a la posibilidad de que la Administración verifique que la solicitud del interesado cumplía la totalidad de los requerimientos legales para producir los efectos previstos y, en particular, que los datos determinantes del valor del inmueble facilitados por el interesado respondían a la realidad.

Una cuestión más puede plantear el despliegue de los efectos vinculantes previstos en el art. 90 LGT. Se trata de precisar el sentido de su aplicación en aquellos casos en que la Administración haya publicado el valor atribuible al bien inmueble de conformidad con los criterios previstos en el art. 57. Se alude, como es sabido, a la posibilidad de que las distintas administraciones, como medio de evitar conflictos de valoración, publiquen los criterios para fijar los valores de ciertos bienes inmuebles por referencia a su valor catastral, comprometiéndose a no efectuar comprobación de valores si el interesado declara un valor no inferior al resultante de la aplicación de dichos criterios. Se trata de una práctica sobre cuya legalidad, puesta en entredicho con frecuencia en el pasado, no parece posible ya dudar, a la vista de la nueva redacción dada al art.57 LGT por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Fruto de la reforma, el apartado 1.b) del precepto citado reza ahora como sigue:

«1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios: (...) b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

15 ROZAS VALDÉS, J. A. (ob. cit., pág. 303), tras poner de manifiesto la falta de una exclusión expresa de responsabilidad en estos casos, alcanza la siguiente conclusión: «La razón de que no se mencione expresamente probablemente sea la misma que justifica el que no se mencionen las contestaciones a consultas presentadas por el propio contribuyente, como circunstancia específica de exclusión de responsabilidad: en tanto en cuanto ambas informaciones vinculan a la Administración ...- es redundante afirmar una exención de responsabilidad que se deriva directamente del carácter vinculante de la información comunicada».

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

Pues bien, cuando la Administración competente publique los criterios para determinar los valores correspondientes, el art. 134.1 LGT prohíbe que se lleve a cabo la comprobación de valores si el obligado tributario hubiera declarado de conformidad con los coeficientes objeto de publicación. En nuestra opinión, la existencia de estos valores publicados no hace perder su sentido al art.90. Puede ocurrir de hecho que el interesado considere excesiva la valoración resultante de aplicar los coeficientes, por ejemplo por concurrir en el inmueble características específicas que reduzcan su valor. En tal caso, cabe solicitar la información prevista en el art.90, con el propósito de que la Administración competente aprecie la circunstancia señalada, y emita una valoración inferior a la que se derivaría de aplicar los criterios generales publicados. Naturalmente, la Administración podrá expresarse en desacuerdo con la pretensión del interesado de rebajar el valor del inmueble, lo que situará a éste en la necesidad de decidir si acepta la valoración administrativa o bien declara de conformidad con su propio criterio, asumiendo las consecuencias de una posible comprobación.

## 8. Plazo para la contestación, efectos del silencio y posibilidad de impugnar la información

El art. 90 LGT no somete a la Administración a plazo alguno para emitir la información prevista en él. No fue atendida la sugerencia del Letrado del Senado, quien en su Informe sobre el precepto alertó en este punto de la conveniencia de fijar el plazo máximo de contestación<sup>16</sup>. Antes de la publicación del RAPGI, se sugirió en algún caso la aplicación del plazo de seis meses previsto con carácter general para resolver los procedimientos de aplicación de los tributos cuando no tienen asignado un plazo específico<sup>17</sup>. La solución explícita se ha establecido finalmente por obra del art. 69.6 RAPGI, donde se contempla un plazo máximo de tres meses a tal efecto.

16 A propósito de este inciso legal, opina FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (ob. cit., pág. 87): «Ante esta disposición parece forzado entender que la comprobación posterior no podrá recaer, en modo alguno, en el valor ya dado por la Administración, pues entonces ésta sí volvería de lleno contra sus propios actos, algo que resulta inadmisibles. Ello conduce a entender que efectivamente esa comprobación posterior tendrá que limitarse a hechos o circunstancias declarados por el obligado tributario, y sólo en la medida que tales hechos incidan en la valoración, la comprobación realizada podría arrojar un valor distinto».

17 El Informe del Letrado del Senado indicó, sobre la falta de señalamiento de plazo, que tal circunstancia deja al interesado «en una situación de pendencia, sobre todo cuando el apartado 3 del mismo artículo dice que la falta de contestación no implicará la aceptación del valor que, en su caso, se hubiera incluido en la solicitud del interesado. Si se aplica el mismo plazo de seis meses que prevé el art. 88 para las consultas tributarias escritas, debería decirse así claramente» [puede consultarse en el volumen Ley General Tributaria. Antecedentes y comentarios, ob. cit., pág. 439].



Con todo, sin embargo, por más que la Administración deba emitir su respuesta dentro de un plazo determinado, éste tiene una utilidad escasa o nula, pues no cabe asociar efecto alguno a la falta de contestación tempestiva. De un lado, el último párrafo del art.90.3 rechaza de modo terminante la posibilidad de entender aceptada en tal hipótesis la valoración del interesado. De otra parte, el primer párrafo del mismo apartado impide entablar recurso alguno contra la información comunicada, por lo que tampoco es dable considerar la falta de respuesta como una desestimación presunta a efectos de su impugnación. Por lo demás, como se ha dicho, tampoco la valoración administrativa explícita emitida conforme al art. 90 LGT podrá ser objeto de recurso. Si no está de acuerdo con ella, el interesado sólo podrá impugnar el acto administrativo por el que se aplique dicha valoración. Se reitera así en esta materia lo previsto para las contestaciones a consultas, cuya impugnación también queda excluida en virtud del art. 89.4 LGT. El citado régimen puede considerarse coherente habida cuenta del carácter estrictamente informativo con que se configura la respuesta administrativa en ambos casos<sup>18</sup>.

## 9. Anotación final

Como resumen de cuanto queda expuesto, la valoración que merece tras su análisis el art. 90 LGT resulta a nuestro modo de ver positiva en líneas generales. Desde luego, la norma no carece de cierto potencial para reportar efectos beneficiosos, a los contribuyentes y a la Hacienda Pública. En primer término, a título individual, los interesados pueden ver incrementado su nivel de seguridad jurídica, conociendo por anticipado la valoración administrativa de los bienes, con objeto de tenerlo en cuenta al efectuar sus declaraciones tributarias. De esta forma pueden evitar la incertidumbre que siempre genera la eventualidad de un procedimiento ulterior de comprobación. Desde la perspectiva de los intereses generales, la información vinculante puede suponer cierta reducción de la litigiosidad. En cualquier caso, no obstante, la normativa reglamentaria en vigor desde el pasado 1 de enero no ha sido capaz de ofrecer respuestas satisfactorias a todos los interrogantes que plantea la redacción del precepto legal, cuya aplicación sigue suscitando todavía numerosas dudas.

18 Como pone de relieve ROZAS VALDÉS, J.A. (ob. cit., pág. 303), «Al igual que se ha hecho con las contestaciones a las consultas, se ha mencionado explícitamente el carácter informativo de la comunicación del valor, excluyéndose, pues, la posibilidad de recurso directo».