



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

El valor de referencia catastral

Presentado por:

IGNACIO MARTÍNEZ LUCAS

Tutelado por:

MARTA VILLARÍN LAGOS

Valladolid, 10 de julio de 2023.

RESUMEN

En este trabajo voy a tratar de esclarecer si el valor de referencia catastral va a solucionar la objetivación de valores y eliminando los anteriores valores (valor real) utilizados por parte de la Administración Tributaria (centrándome en el estudio de este valor a partir de la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021). Siendo el valor de referencia, aquel utilizado para calcular la base imponible de varios impuestos, entre ellos: el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Debemos añadir, que será un valor establecido anualmente por la Dirección General del Catastro con el límite del valor de mercado, y que será público. Lo que va a suponer un intento por parte del legislador de reducir los procedimientos de comprobación de valores.

ABSTRACT

In this paper, I will try to clarify whether reference value is going to solve the objectification of values and eliminate the previous values used by the Tax Administration (focusing on the study of the ruling of the Constitutional Court 182/2021). Being the reference value, that used to calculate the taxable base of several taxes, among them: the Wealth Tax, the Tax on Patrimonial Transmissions and Documented Legal Acts, and the Inheritance and Donations Tax. We must add that it will be a value established annually by the General Directorate of Cadastre with the limit of the market value, and that it will be public. This will be an attempt on the part of the legislator to reduce the procedures for the verification of values.

KEY WORDS

Valor de referencia, Administración Tributaria, procedimiento de comprobación de valores, tasación pericial contradictoria, Impuesto Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto de Sucesiones y Donaciones, plusvalía municipal, jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

Índice

I.- INTRODUCCIÓN.	7
II.- EVOLUCIÓN EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN LOS IMPUESTOS QUE RECAEN SOBRE ADQUISICIÓN DE BIENES INMUEBLES.	8
1.- VALOR DE ADQUISICIÓN	8
2.- VALOR REAL.	8
3.- VALOR COMPROBADO.	9
3.1. Ámbito objetivo en la comprobación de valores.....	9
Este valor real, tampoco funcionó adecuadamente como base imponible, pues, al ser un concepto jurídico indeterminado, la Administración debía incoar casi siempre un procedimiento de comprobación de valores para constatar si el valor real declarado era verdaderamente el valor real. Además, este valor real dio paso a varios pronunciamientos de los Tribunales reputándolo como inconstitucional.	9
3.2. Medios de comprobación.	10
3.3. Motivación y reiteración en la comprobación.	11
3.4. Efectos en la comprobación de valores.	12
3.5. Impugnación del resultado de la comprobación de valores. Tasación pericial contradictoria.....	13
4.- VALOR DE REFERENCIA CATASTRAL.....	15
III.- NATURALEZA Y RÉGIMEN JURÍDICO DEL VALOR DE REFERENCIA CATASTRAL	16
1.- DISTINCIÓN ENTRE EL VALOR DE REFERENCIA Y EL VALOR COMPROBADO POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	16
2.- NATURALEZA Y RÉGIMEN JURÍDICO.....	17
2.1. Naturaleza.....	17
2.2. Régimen jurídico.	18
2.3. Valor de referencia catastral respecto al valor de mercado.	19
2.4. Procedimiento de determinación del valor de referencia.....	20
V.- EL VALOR DE REFERENCIA COMO BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS	22
1.- EL VALOR DE REFERENCIA COMO BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS.....	22
2.- EL VALOR DE REFERENCIA COMO BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS Y DE LA CUOTA GRADUAL DE DOCUMENTOS NOTARIALES DEL IMPUESTO DE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.....	24
VI.- INCIDENCIA DEL VALOR DE REFERENCIA EN OTROS IMPUESTOS	25

1.- EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.....	25
2.- EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.....	27
3.- EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA	29
VII.- ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL VALOR DE REFERENCIA.....	33
1.- CONSTITUCIONALIDAD.....	33
2.- EL VALOR DE REFERENCIA CONFORME A DETERMINADOS PRINCIPIOS CONTITUCIONALES.	37
2.1. Principio de capacidad económica.....	37
2.2. Principio de seguridad jurídica.....	38
2.3. Principio de igualdad.....	39
2.4. Principio de reserva de ley.....	41
VIII. - LA IMPUGNACIÓN DEL VALOR DE REFERENCIA.....	43
1.- MOMENTO EN EL QUE PROCEDER A LA IMPUGNACIÓN DEL VALOR DE REFERENCIA.....	43
2.- MOTIVOS DE IMPUGNACIÓN.	45
3.- PROHIBICIÓN DE LA REFORMATIO IN PEIUS.	48
4.- POSIBILIDAD DE IMPUGNAR EL VALOR DE REFERENCIA MEDIANTE LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA.....	49
5.- ¿CÓMO DEBE EFECTUARSE LA IMPUGNACIÓN?	52
IX.- CONCLUSIONES.....	54
X.- BIBLIOGRAFÍA	56

I.- INTRODUCCIÓN.

Estamos ante un tema muy discutido y actual, ya que su entrada en vigor es a partir del año 2022. Abordaré el estudio de este valor centrándome en la Ley 11/2021. Esta Ley modificó numerosos preceptos de las leyes de los tributos en los que se va a aplicar el valor de referencia para el cálculo de su base imponible, (su estudio lo efectuaré más adelante). Para realizar dicho trabajo además de la legislación, me ha servido de apoyo tanto las sentencias dictadas por parte del Tribunal Supremo y Constitucional, así como las de los Tribunales Superiores de Justicia de las diferentes Comunidades Autónomas. Aparte de la doctrina administrativa y científica, que se ha pronunciado sobre el discutido valor de referencia.

Hasta la entrada en vigor de la Ley 11/2021 del 9 de julio, la base imponible de los impuestos, que gravan las adquisiciones de bienes y derechos, en particular lo que aquí interesa la adquisición de bienes inmuebles, era el valor real, lo cual dio lugar a innumerables litigios debido a su inconcreción. La cuestión respecto al procedimiento de comprobación valores, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 11/2021-era bastante compleja, puesto que la Administración debía incoar este tipo de procedimiento al aplicar un concepto jurídico indeterminado. Si se atiende a lo dispuesto en la legislación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se observa que no define con exactitud qué es el valor real de un bien o derecho, y en ese sentido podría referirse a dos realidades distintas pero relacionadas entre sí, pues cabría definir el valor real como el precio verdaderamente satisfecho en una determinada operación, o como el valor objetivo del mercado de dicho bien, entendiéndose por tal el valor acordado entre partes independientes¹.

Este problema de la determinación del significado del concepto “valor real” dio lugar a varias sentencias del Tribunal Supremo creando doctrina jurisprudencial, sosteniendo que, si existe un mercado sobre los bienes que se trate, el valor real queda supeditado al valor de mercado.

El valor de referencia catastral, por tanto, es aplicable a partir del 1 de enero de 2022. Tras la publicación de la nueva Ley 11/2021, se establece un nuevo régimen. El valor de referencia será determinado año a año en todos los municipios y servirá de base imponible a los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales (en adelante, ITP) y Actos Jurídicos Documentados (AJD), así como en el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). Será de dominio público y podrá consultarse en la Sede Electrónica del Catastro².

No obstante, y como abordaremos en los próximos epígrafes, parece evidente que este nuevo valor de referencia tampoco propone soluciones razonables a los problemas planteados anteriormente, porque la objetivación de valores dio lugar a una serie de sentencias de los Tribunales, que en el caso de que sean aplicables a este nuevo valor de referencia, podrían poner en jaque su aplicación.

¹ VILLARÍN LAGOS M., “*Algunas consideraciones en torno a la comprobación de valores en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados*”, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario: en homenaje al profesor Calvo Ortega*, 2005, pp. 1771-1808.

² Sede electrónica del catastro. sede.agenciatributaria.gob.es. *Concepto y entrada en vigor del valor de referencia*.

II.- EVOLUCIÓN EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN LOS IMPUESTOS QUE RECAEN SOBRE ADQUISICIÓN DE BIENES INMUEBLES.

Se abordarán a continuación, los diferentes conceptos de “valor” que se han tenido en cuenta o que se pueden haber utilizado a la hora de determinar la base imponible de aquellos impuestos que gravan la adquisición de bienes, si bien refiriéndoles específicamente a los bienes inmuebles.

1.- VALOR DE ADQUISICIÓN

Puede definirse como el precio que se paga por un inmueble en el momento de la compra. Este valor se hace depender de muchos factores como pueden ser: ubicación, superficie o el estado de conservación de este. Además, debemos añadir dentro del valor de adquisición los impuestos que se pagan por él, como pueden ser el Impuesto sobre el Valor Añadido o el ITP, así como los correspondientes gastos para su adquisición: plusvalía, gastos del notario, inscripción registral entre otros.

Debe diferenciarse del valor de transmisión, este es el importe total obtenido por la venta del inmueble, restando los gastos y los impuestos propios de la transmisión. Esto es así porque los impuestos ya han sido incluidos en el valor de adquisición, careciendo de la posibilidad de incluirlos en ambos al mismo tiempo.

Cuando la adquisición hubiese sido a título lucrativo, para el cálculo del valor de adquisición se aplicarán las reglas de las adquisiciones a título oneroso, tomando en consideración el importe real de la adquisición: el que resulte de aplicación conforme a la normativa del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, sin que pueda superar el del valor de mercado.

Dicho valor no está establecido por la normativa del impuesto, pero debe entenderse como aquel valor normal de mercado entre partes independientes. El contribuyente podrá acreditar el mismo mediante cualquier medio de prueba fehaciente admitida por el ordenamiento jurídico³.

2.- VALOR REAL.

La Administración Tributaria no consideró adecuado establecer el valor de adquisición como método para el cálculo de la base imponible de los tributos citados anteriormente. Por ello, se

³ Información obtenida por el portal web *iberley.es*

optó por parte del legislador, el establecer como base normativa el valor real, que no es más que una magnitud económica que expresa el valor de un bien.

El valor real es aquel por el cual un hipotético comprador, podría adquirir el inmueble. El valor de mercado que tiene en ese momento y en las condiciones físicas y de mercado.

Hay tres aspectos que determinan el valor real de un inmueble. El primero de ellos es el mercado inmobiliario; depende del momento social y económico en el que nos encontremos, que está en constante cambio y fluctuación. El segundo es la ubicación; es un criterio determinante a la hora de estipular el valor real del inmueble, el entorno donde se sitúe y las características que tiene. Por último; va a influir también en el valor real el estado de conservación del inmueble, la reforma o no del inmueble en cuestión.

Respecto a que factores van a ser capaces de incrementar o depreciar el valor de un inmueble, debemos distinguir entre cuatro. En primer lugar, la depreciación física: deterioros en la estructura o en la conservación del inmueble, así como su antigüedad. También es otro aspecto la depreciación funcional: mala adecuación del diseño del inmueble. El tercer criterio es la pérdida de valor económico, disminuye la rentabilidad del inmueble por causas externas, como pueda ser la presencia de locales sobredimensionados en la zona donde éste esté situado. Por último, la depreciación como consecuencia de calificaciones urbanísticas.

El valor real tiene una gran importancia en supuestos de discordancia entre las partes del proceso, cuyo fin es la adquisición de un bien inmueble por parte de un individuo determinado. Es muy utilizado en situaciones como puedan ser repartos de herencia, divorcios, compraventa, condominio o procedimientos judiciales de división de la cosa común.

3.- VALOR COMPROBADO.

3.1. Ámbito objetivo en la comprobación de valores.

Este valor real, tampoco funcionó adecuadamente como base imponible, pues, al ser un concepto jurídico indeterminado, la Administración debía incoar casi siempre un procedimiento de comprobación de valores para constatar si el valor real declarado era verdaderamente el valor real. Además, este valor real dio paso a varios pronunciamientos de los Tribunales reputándolo como inconstitucional.

El ámbito objetivo de este procedimiento es la comprobación de valores regulado en el artículo 134 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) llevada a cabo por la Administración siguiendo los cauces del artículo 57 de la LGT. Existe una obligatoriedad en el uso de los medios expuestos en este artículo, si la Administración Tributaria desea acudir a este procedimiento tributario. Indicado el ámbito objetivo, cabe mencionar el artículo 159.2 del Reglamento General de las actuaciones y de los procedimientos de inspección y gestión tributaria (en adelante RGIT), que señala que la realización de estos procedimientos de comprobación de valores podrá ejecutarse de forma autónoma; o también podrán realizarse

actuaciones de comprobación de valores en el marco y al amparo de otro procedimiento de aplicación de los tributos. No obstante, vista la anterior afirmación, debemos acudir a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo (TEAC) 00/01151/2011/00/006.⁴

Resulta evidente afirmar que en los últimos años el procedimiento de comprobación de valores atravesaba una profunda crisis que venía provocada por diversas razones, pero la fundamental respondía principalmente a la dificultad que ha encontrado la Hacienda a la hora de motivar el denominado “valor comprobado”, distinto al declarado por el obligado tributario. La falta de motivación parece evidente que ha sido la razón principal por la que el Tribunal Supremo lleve dos lustros dictando sentencias muy contundentes al respecto. Tratar de armonizar en las normas los intereses de la Administración con el de los administrados es muy complejo, y aunque las normas hayan hecho numerosos esfuerzos por conseguir un equilibrio entre ambos, parece evidente la situación indefensa en la que se encuentran los contribuyentes.

3.2. Medios de comprobación.

La aplicación de los tributos presupone una correcta actividad administrativa de comprobación, sin la cual, la fijación de los elementos del tributo revestiría el carácter de irrealizable.

En primer lugar, la comprobación formal, realiza la labor verificadora de datos que aparecen recogidos en las autoliquidaciones de los contribuyentes. La comprobación queda muy limitada, porque únicamente recoge esa información. Es más propia de los órganos de gestión.

También se debe identificar la comprobación limitada, recogida en el artículo 136 de la LGT⁵. Es un mecanismo que trata de ampliar las posibilidades de indagación de los órganos de gestión. El desarrollo informático, permite a la Hacienda obtener más datos de los declarados por el contribuyente, sin embargo, no llega a los mismos niveles de comprobación que pueda llevar a cabo la actuación inquisitiva. La propia Ley, en los apartados dos, tres y cuatro, establece una serie de límites a la facultad de comprobación: 1) Estará prohibido investigar los movimientos financieros de los administrados. 2) Dicha comprobación no podrá desarrollarse fuera de las oficinas de la Administración Tributaria.

Por último, nos encontramos frente a la comprobación inquisitiva, que son aquellos supuestos de exhaustiva comprobación y diligente investigación que lleva a cabo la Administración para conocer la situación de lo contribuyente, así como una serie de datos concretos. Es la propia actividad inspectora.

⁴ Resolución del Tribunal Económico Administrativo de número 00/01151/2011/00/00 y su confirmación en vía jurisdiccional por las sentencias de TSJ de Madrid de 5/12/2013 y TSJ de Galicia de 24/9/2012 por la que *"En el procedimiento de verificación de datos no pueden llevarse a cabo actuaciones de comprobación de valores, pues ello vulnera los artículos 131 Ley General Tributaria y 159.1 del Real Decreto 1065/2007. por el que se aprueba el Reglamento de Gestión e Inspección y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos."*

⁵ Artículo 136.1 LGT; 1. *"En el procedimiento de comprobación limitada la Administración tributaria podrá comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria"*.

La comprobación de valores es aquella situación en la que la norma tributaria no es lo suficientemente clara, y ni la mera comprobación de datos, permiten cuantificar una magnitud concreta. Podría definirse como la potestad administrativa de verificar si el valor declarado por el sujeto se adecua a los criterios que señala la Ley, empleando para ello la Administración los métodos del artículo 57.1 LGT⁶. Sólo podrá efectuarse cuando el legislador no hubiese concretado el valor, y debido a eso se susciten dudas o carencias sobre su magnitud. Es una actividad propia de los órganos de gestión y de inspección. Esta actividad sólo procede cuando las bases imponibles de un tributo sean una magnitud que pueda calificarse como un concepto jurídico indeterminado, como puedan ser el valor real o de mercado. Los casos más frecuentes y recurrentes los encontramos en el ITPAJD y en el ISD.

3.3. Motivación y reiteración en la comprobación.

Como bien es sabido, cuando la Administración determina como valor real un “valor comprobado” distinto del declarado por el obligado tributario la motivación de ese valor comprobado debe ser suficiente, debe describir los razonamientos que la han llevado a la Hacienda a tomar esa decisión. La motivación debe explicar, describir e informar. La motivación aparece regulada en el artículo 103 de la LGT, en su apartado 3.⁷

En materia de comprobación de valores la motivación deviene como necesaria, ya que mediante este procedimiento se concreta un concepto jurídico indeterminado. Si no se llevara a cabo, se privaría al contribuyente de información necesaria y crucial para la defensa de sus intereses, lo que supondría una injustificada inversión de la carga de la prueba.

No resulta extraño, por lo tanto, que la LGT exija en varias ocasiones la motivación suficiente, como pueda ser las liquidaciones tributarias o el procedimiento de comprobación de valores que nos atañe, en concreto el artículo 134.3 de la citada Ley, señala: “*comunicará la propuesta de valoración debidamente motivada, con expresión a los medios y criterios empleados*”. Con carácter general, la motivación se incorporará a la propuesta de regularización que se notifique al particular. Como excepción se notificará a sujetos diferentes del particular, aunque son casos con menor trascendencia y fundamentalmente a los interesados en el ITPAJD.

El cumplimiento de la motivación no implica que la Administración no pueda ser susceptible de cometer errores, en ocasiones, ocurren defectos de forma que deben ser subsanados, sin

⁶ . “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: a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale. b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal. 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. c) Precios medios en el mercado. d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros. e) Dictamen de peritos de la Administración. f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros. g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.”

⁷ 3. “Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho”.

que por ello se genere una indefensión al contribuyente. Sólo se genera la indefensión cuando la motivación es insuficiente. En el caso de que la motivación fuese suficiente, cabría impugnar el acto por vicios formales, como pueda ser un defecto en la notificación.

3.4. Efectos en la comprobación de valores.

Como es sabido, no siempre la falta de motivación de un acto administrativo implica su invalidez, se hará depender de lo que establezcan las leyes administrativas para cada materia, en concreto la Ley del Procedimiento Administrativo Común (Ley 39/2015 del 1 de octubre), en su artículo 35.1⁸.

En la materia que estamos tratando, en concreto, en el valor comprobado, se trata de una verdadera exigencia. Estaríamos ante una irregularidad de carácter invalidante, pues si no existe motivación suficiente se priva al administrado de la información necesaria para aceptar o denegar la valoración dada por la Administración Tributaria. A efectos de la comprobación de valores, se le colocaría en una clara situación de indefensión. No cabría apreciar graduación de la indefensión. En el ámbito que nos ocupa cualquier falta de motivación, resulta lo suficientemente perjudicial como para suponer indefensión.

La jurisprudencia ha sido rigurosa en la exigencia de este requisito. Diversas sentencias han admitido a trámite los recursos interpuestos por falta de motivación del acto. Un ejemplo de ello es la STS del 17 de junio de 1998⁹ (Recurso 634/1997), la cual determinó que se produjo dicha indefensión en el sujeto pasivo. Además, estos requisitos respecto al valor comprobado deben darse independientemente del menor o mayor conocimiento del mercado inmobiliario, estamos ante una exigencia objetiva, que ha de cumplirse con carácter general.

Otra cuestión notablemente discutida en el marco de la comprobación de valores podría ser si la falta de motivación supondría una causa de nulidad de pleno derecho o simplemente, anulabilidad. Reviste especial importancia, ya que, si se tratara de un supuesto de nulidad de pleno derecho, no se interrumpiría la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, mientras que si fuese un supuesto de anulabilidad se interrumpe

⁸ Artículo 35, apartado 1: “Serán motivados los actos que: a) Los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos. b) Los actos que resuelvan procedimientos de revisión de oficio de disposiciones o actos administrativos, recursos administrativos y procedimientos de arbitraje y los que declaren su inadmisión. c) Los actos que se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes o del dictamen de órganos consultivos. d) Los acuerdos de suspensión de actos, cualquiera que sea el motivo de ésta, así como la adopción de medidas provisionales previstas en el artículo 56. e) Los acuerdos de aplicación de la tramitación de urgencia, de ampliación de plazos y de realización de actuaciones complementarias. f) Los actos que rechacen pruebas propuestas por los interesados. g) Los actos que acuerden la terminación del procedimiento por la imposibilidad material de continuarlo por causas sobrevenidas, así como los que acuerden el desistimiento por la Administración en procedimientos iniciados de oficio. h) Las propuestas de resolución en los procedimientos de carácter sancionador, así como los actos que resuelvan procedimientos de carácter sancionador o de responsabilidad patrimonial. i) Los actos que se dicten en el ejercicio de potestades discrecionales, así como los que deban serlo en virtud de disposición legal o reglamentaria expresa.

⁹ Interpuesta mediante recurso 634/1997. En el mismo sentido entre otras, apreciamos la STSJ de Andalucía del 4 de junio y 3 de diciembre de 2007.

el plazo de prescripción y se abre un nuevo plazo para que la Administración determine otro valor. Con carácter general, este efecto provoca la anulabilidad. No obstante, numerosos autores¹⁰ han calificado este efecto como un supuesto de nulidad radical, subsumiéndolo en el artículo 217.1 LGT, concretamente en las letras a) y e)¹¹ del precepto. En la primera de ellas, determinan como la ausencia de motivación supondría una indefensión, recogido en el artículo 24.1 de la Constitución Española (C.E.), por lo que sería susceptible de interponer recurso de amparo. La segunda, incluye aquellos actos que han sido dictados prescindiendo del procedimiento legalmente establecido. La mayoría de la jurisprudencia lo estima como un acto anulable (el valor determinado por la Administración con falta de motivación suficiente).

En cuanto a la retroacción de actuaciones si debiera darse en este supuesto de valor comprobado, la mayoría de la doctrina y la jurisprudencia, la estima procedente. Estaríamos según este sector doctrinal en presencia de un defecto formal. Esta idea ha sido ratificada por varias sentencias, como la del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cantabria, de 13 de abril de 2022, la cual ordenó retrotraer el procedimiento al inicio del expediente de comprobación. La retroacción solo procede cuando se haya deducido de las resoluciones correspondientes de los TEAR (Tribunales Económico-Administrativos regionales) y del TEAC, y podrá ser de forma tácita o expresa.

Respecto a los efectos que genera la caducidad, el plazo máximo para la resolución del procedimiento de comprobación de valores es de 6 meses desde la comunicación del inicio del procedimiento. Pasado dicho plazo, sin haberse producido al menos un intento de notificación, se producirá la caducidad, aunque ello no impedirá que pueda abrirse un nuevo procedimiento, antes de que se produzca la prescripción del tributo en cuestión¹². Una vez reciba la Administración la resolución de que se ha abierto la retroacción, se le concede un plazo para notificar la segunda liquidación. Transcurrido ese plazo, el procedimiento habrá caducado.

3.5. Impugnación del resultado de la comprobación de valores. Tasación pericial contradictoria

Según dispone el artículo 57.1 de la LGT, será válido cualquier medio de comprobación de valores por parte de la Administración. Tal y como establece el apartado i) de dicho artículo, la lista será abierta, pudiendo ampliarse por aquellos métodos que establezcan las leyes especiales de cada tributo.

Respecto a la discrecionalidad de la Administración a la hora de elegir entre uno u otro método, ninguno de ellos tiene carácter prioritario, ni debería ser impuesto de forma coactiva. Salvo que las leyes especiales de cada tributo determinaran lo contrario.

¹⁰ Entre este sector doctrinal, destacan la figura de algunos autores como SESMA SÁNCHEZ B., “La nulidad de las liquidaciones tributarias”, *Quincena Fiscal* 2007, núm. 17, pp. 18 y siguientes.

¹¹ El artículo 217.1, apartado a: “aquellos que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional”.

¹² INEAF BUSSINESS SCHOOL. Universidad de Nebrija.

Tanto doctrina como jurisprudencia¹³, consideraban la tasación pericial contradictoria un ejemplo más de discrecionalidad administrativa. Por el contrario, esta noción en la actualidad está desechada por completo, cabría definirlo como un concepto jurídico indeterminado o lo que es lo mismo, un supuesto de discrecionalidad técnica.

Ahondando en el tema que nos ocupa, si se admitieran diversos medios para la comprobación de valores en bienes inmuebles, frecuentemente podría aparecer una paradoja en una eventual tasación pericial contradictoria. Este, es un procedimiento en el que se exige que tanto particular como Administración, presenten un dictamen pericial sobre el valor del bien, es lógico pensar que en muchas ocasiones no coincida con el valor comprobado (el cual no podrá superar; artículo 135.4 LGT). No deja de ser sorprendente, porque se trata en ambos casos se trata de un valor de la misma Administración, del mismo inmueble y en el momento del devengo. Esta diferencia no ocurriría si el medio de comprobación fuese el dictamen pericial, (apartados 1 y 2 del artículo 161 RGIT)¹⁴.

Podríamos definir la tasación pericial contradictoria como un medio de impugnación en la comprobación de valores en los casos en los que esta posibilidad se prevea. Ha de comunicarse al obligado tributario el derecho que le asiste a promoverla. En caso de que no se notificara al obligado, se retrotraen las actuaciones, a fin de que se practique una nueva liquidación en la que se notifique este derecho.

En lo que respecta a la terminación de la tasación pericial contradictoria, podrá darse de diversas formas: **1)** por la entrega a la Administración tributaria de la valoración que efectúe el perito tercero. **2)** por el desistimiento del obligado tributario. **3)** porque no sea necesaria la intervención de perito tercero. **4)** por la falta del pago de honorarios por cualquiera de las partes; y por último **5)** por la caducidad, en el plazo de 6 meses desde que se iniciara el procedimiento. Cuando la paralización del procedimiento sea por causa imputable al administrado, transcurridos tres meses se declarará la caducidad de este, se toma el valor comprobado que hubiera servido de base para la liquidación inicial y se desestima la tasación pericial contradictoria. A este procedimiento en concreto, haré referencia en el último apartado en mayor profundidad.

¹³ Citando a VARONA ALABERN. “El valor de referencia y el valor comprobado por la Administración Tributaria”. Thomson Reuters, ARANZADI, 2022. Pp. 111-113.

¹⁴ “1. Cuando se solicite la tasación pericial contradictoria, será necesaria la valoración realizada por un perito de la Administración en el supuesto en que la comprobación del valor se hubiese efectuado por un medio distinto del dictamen de peritos de la Administración. A estos efectos, el órgano competente remitirá a los servicios técnicos correspondientes una relación de los bienes y derechos a valorar. En el plazo de 15 días, el personal con título adecuado a la naturaleza de estos formulará por duplicado la correspondiente hoja de aprecio, en la que deberán constar el resultado de la valoración realizada y los criterios empleados.

Únicamente se entenderá que los obligados tributarios promueven la tasación pericial contradictoria, si los motivos de oposición a la valoración sólo se refieren a la cuantificación de sus elementos técnicos, tales como el módulo unitario básico, la depreciación por antigüedad o los coeficientes y cifras en que se concretan las demás circunstancias consideradas en la cuantificación, salvo que el obligado tributario manifieste expresamente que no desea promover la tasación pericial contradictoria sino la impugnación del acto administrativo”.

2. “El órgano competente notificará al obligado tributario la valoración a que se refiere el apartado anterior o, en aquellos casos en los que la comprobación de valores se hubiera efectuado mediante el dictamen de peritos de la Administración, la que ya figure en el expediente, y se le concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la valoración, para que pueda proceder al nombramiento de un perito, que deberá tener título adecuado a la naturaleza de los bienes y derechos a valorar”.

Tal y como ha establecido la jurisprudencia del Tribunal Supremo a través de la STS 3409/2020, de 16 de octubre, la cual fija límites a la comprobación por parte de la Agencia Tributaria. Crea doctrina jurisprudencial sobre el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria, dicho artículo expresa lo siguiente: *“Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución”*. De la lectura de este precepto, se desprende que la Administración no podrá volver a comprobar una obligación tributaria que ya ha revisado. En el caso que se analiza en esta sentencia, el contribuyente entiende que se vulneran los principios de seguridad jurídica, buena fe y el de confianza legítima, alegando que, dado que la obligación tributaria ya fue comprobada, no podrá comprobarse de nuevo, se entenderá la primera comprobación conforme a Derecho, sin que pueda regularizarse de nuevo, salvo que se produzcan nuevos hechos que lo justifiquen.

Otra sentencia muy importante en la comprobación de valores fue la STS 51/2021 de 21 de enero, en la que el Tribunal Supremo ratificó que es necesaria la visita directa y personal al inmueble por parte del perito para determinar el valor real del mismo. En sentencias anteriores (entre ellas las STS 843/2018, interpuesta mediante recurso de casación 4202/2017) el TS declaró que era esencial la visita por parte del perito, sin embargo, a raíz de esta sentencia, consideró esta como obligatoria. Además, la sentencia objeto de comentario, consolida su doctrina jurisprudencial relativa a 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 realizada por la Administración, que antes ha de cumplir con su obligación de 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.

Ante la reiterada jurisprudencia recaída anulando valores comprobados establecidos por la Administración tributaria por falta de motivación suficiente y, sobre todo, cuando ya hubo varios pronunciamientos judiciales en los que se indicaba que para poder atribuir a un bien inmueble un valor determinado como valor real, que es la magnitud que servía de base imponible en el ITP40AJD y en el ISD, era necesaria una inspección ocular del inmueble, sobre todo para determinar su estado de conservación, se produjo un cambio en las normas de determinación de la base imponible de los citados tributos, particularmente cuando éstos afectaban a bienes inmuebles.

4.- VALOR DE REFERENCIA CATASTRAL.

El cambio al que me refiero fue el introducido por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. Básicamente los artículos cuarto y sexto de esta Ley modificaron la determinación de la base imponible del ISD y del ITPAJD, respectivamente, en el sentido, por lo que aquí interesa, de que la base

imponible será el valor de mercado, el cual, tratándose de bienes inmuebles, será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto, siempre que sea superior al valor declarado por los interesados.

Como más adelante profundizaremos en la incidencia que supone en la imposición de determinados tributos, vamos a describirlo someramente.

El valor de referencia catastral podría definirse como aquel que está determinado por la Dirección General del Catastro y como hemos explicado anteriormente se basa en el cálculo a partir de precios de transacciones de inmuebles que se hacen ante notario y en función de las características catastrales de cada propiedad. Este valor se determinará año a año, de forma simultánea, en todos los municipios.

Se trata de un valor únicamente objetivo, no tiene en cuenta las circunstancias de cada inmueble, por ejemplo, las reformas o mejoras que en él se hayan llevado a cabo. Esto supone uno de los inconvenientes que plantea el nuevo valor de referencia catastral y que analizaremos en los siguientes epígrafes.

El Catastro va a establecer dicho valor de referencia catastral basándose en los precios de compraventa que determinen los fedatarios públicos, dejando de lado el estado en el que se encuentre el inmueble. La entrada en vigor de esta Ley 11/2021, indica que el nuevo valor de referencia es el mínimo por el que el contribuyente va a tributar, incluso cuando se firma una transacción de un inmueble ante notario, por valor inferior al estipulado por el Catastro anualmente.

III.- NATURALEZA Y RÉGIMEN JURÍDICO DEL VALOR DE REFERENCIA CATASTRAL

1.- DISTINCIÓN ENTRE EL VALOR DE REFERENCIA Y EL VALOR COMPROBADO POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Mientras que el valor comprobado, es un valor administrativo que concreta un concepto jurídico indeterminado de un valor que ha declarado previamente el contribuyente. Por el contrario, el valor de referencia no es un valor comprobado, puesto que su determinación no va encaminada a modificar un valor previamente declarado, sino que está ya fijado por ley.

Resulta por lo tanto necesario diferenciar entre lo que supone determinar o fijar, y lo que supone comprobar. La comprobación tiende a verificar que el valor propuesto por el particular es el real. Dicha circunstancia no sucede con la determinación, en este caso estamos ante un acto unilateral de la Administración.

El valor de referencia no es objeto de mayor concreción por parte de la Hacienda Pública, ni siquiera cuando forme parte de la base imponible de un impuesto. En cuanto a si cabría su utilización como medio de comprobación de valores conforme al artículo 57.1 LGT¹⁵ sería discutida su incorporación, pues no nos olvidemos que es un valor impuesto por el Catastro.

¹⁵ Algunos autores consideran que puede subsumirse en lo señalado por el artículo 57.1 apartado b) de la Ley General Tributaria, entre ellos destaca PUYAL SANZ: *“El Catastro como instrumento de lucha contra el fraude inmobiliario”*. *Crónica tributaria*, núm. 169, 2018, pp. 139-176.

Sin embargo, no debe considerarse excluido, porque atendiendo a la literalidad del precepto citado, no sólo restringe la aplicación al valor catastral, sino que lo extiende a cualquiera de los valores que figuren en el Catastro.

Por tanto, no habría inconveniente en usar el valor de referencia como medio de comprobación de valores e incluso que fuese objeto de aplicación de valores. Aunque para ello, será necesario en todo caso que se observen los requisitos impuestos por la jurisprudencia en materia de motivación cuando la Administración aplique coeficientes al valor catastral.

2.- NATURALEZA Y RÉGIMEN JURÍDICO.

2.1. Naturaleza.

El valor de referencia fue concebido para superar los crecientes problemas que fue generando el valor comprobado para la Administración. La Ley 6/2018, de los Presupuestos Generales del Estado para ese mismo año, introdujo una importante modificación en el artículo 3.1 RD-legislativo 1/2004¹⁶, el cual aprobó el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLRHL). Esta ley introdujo una noción fundamental, y completamente novedosa; señalaba que como característica de los bienes inmuebles además del valor catastral debía tenerse en cuenta el valor de referencia catastral. El legislador se limitó a establecer que se trataba de un valor objetivo determinado por la Dirección General del Catastro, tras el análisis de precios llevado a cabo por los fedatarios públicos, contrastado con la información de la que dispusiese dicha Dirección General. También se hizo referencia al procedimiento técnico necesario para poder fijarlo, pero de forma insuficiente, por lo que fue necesario un posterior desarrollo legislativo.

Finalmente, se aprobó la LMLF¹⁷, que imprimió una mayor precisión a los aspectos técnicos del valor de referencia, sin perjuicio de los posteriores desarrollos reglamentarios para concretar esta figura.

Destaca el cambio de denominación que produjo la publicación de esta Ley al valor de referencia, anteriormente conocido como valor de referencia de mercado, en esta Ley la coletilla se suprimió para que no pudiera ser confundido con el valor de mercado. Esta distinción fue muy acertada, según la doctrina¹⁸, puesto que pone de manifiesto la función que cumplen ambos valores.

Respecto a su regulación legal, se deduce que se trata de un valor administrativo, determinado por la Dirección General del Catastro, que no da pie a una posible confusión con la “comprobación”. Es un valor objetivo, porque se calcula basándose en los datos catastrales y precios comunicados por fedatarios públicos, contrastándose además por otras fuentes como puedan ser las tasaciones; se prescinde de las circunstancias personales de los titulares, así

¹⁶ La redacción antigua determinaba lo siguiente: 1.” *La descripción catastral de los bienes inmuebles comprenderá sus características físicas, económicas y jurídicas, entre las que se encontrarán la localización y la referencia catastral, la superficie, el uso o destino, la clase de cultivo o aprovechamiento, la calidad de las construcciones, la representación gráfica, el valor de referencia, el valor y el titular catastral con su número de identificación fiscal o, en su caso, número de identidad de extranjero. Cuando los inmuebles estén coordinados con el Registro de la Propiedad se incorporará dicha circunstancia junto con su código registral”.*

¹⁷ Ley 11/2021. De medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

¹⁸ Esta postura fue defendida por autores como PÉREZ FADÓN-MARTÍNEZ. “Análisis del concepto de “valor de referencia de mercado”, BIT plus-Boletín Informativo Tributario, 2018, núm.226 pp.16-17.

como de las cargas que puedan pesar sobre el inmueble. Se aprueba anualmente, y de forma masiva, sigue un determinado procedimiento similar al del valor catastral, aunque contiene una serie de diferencias, como por ejemplo no concluir con una notificación individual, sino con una publicación. Este hecho encuentra su sentido si tenemos en consideración que este valor sólo va a generar obligaciones jurídicas cuando el ciudadano esté sujeto al ITPJAD o al ISD (y de una forma derivada al IRPF, IP, IIVTNU), a diferencia del valor catastral que genera obligaciones de forma generalizada en el IBI, puesto que este se trata de un tributo periódico.

2.2. Régimen jurídico.

Vamos a abordar el análisis del valor de referencia desde dos ámbitos diferentes, el primero de ellos será su régimen jurídico procedimental y el segundo el régimen impugnatorio.

El primero de ellos se encuentra regulado en la Disposición Final del TRLCI, lo que concierne a los aspectos más técnicos, así como a su cuantificación, deberá ser regulado a través de Real Decreto. Hasta que se apruebe este desarrollo reglamentario, continuará vigente y de forma transitoria el RD 1020/1993, que determina el valor de referencia de los inmuebles de naturaleza urbana. Al valor de referencia que se obtenga habrá que aplicar los correspondientes factores de minoración, aprobados mediante Orden Ministerial. Cabe distinguir tres niveles en el marco jurídico: TRLCI, Reales Decretos que se aprueben para su desarrollo y, por último, las recientemente mencionadas Órdenes Ministeriales.

Las Resoluciones que contengan los coeficientes, criterios, y el resto de los elementos necesarios para determinar la cuantificación del valor de referencia. Se tratan de actos administrativos generales, tales como la Resolución de la Dirección General del Catastro del 25 de octubre de 2021. Se trata de un acto tributario de carácter estatal. La duda suscita en que al aprobarse anualmente contienen naturaleza jurídica o no. Estas dudas las ha resuelto el Tribunal Supremo, el cual ha optado y determinado calificándolos como actos administrativos generales, a pesar de tener una gran importancia, se respeta la calificación del legislador.

Por lo que respecta a su régimen impugnatorio, deberemos acudir a la legislación específica de los impuestos en los que el valor de referencia integra sus bases imponibles; LISD y TRITPAJD. Este cambio normativo, debe ser entendido por el contexto del valor de referencia, éste sólo puede ser recurrido cuando forma parte de la base imponible de uno de los dos impuestos, no cuando se publica. Los aspectos impugnatorios, por lo tanto, no se contemplan en el TRLCI, sino en el artículo 9, apartados 4 y 5 del LISD¹⁹ y el TRITPAJD, en su artículo 10, apartados 3 y 4²⁰.

¹⁹ El citado artículo dispone lo siguiente; “4. El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración Tributaria o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Cuando los obligados tributarios consideren que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación impugnando dicho valor de referencia.

“5. Cuando los obligados tributarios soliciten una rectificación de autoliquidación por estimar que la determinación del valor de referencia perjudica a sus intereses legítimos o cuando interpongan un recurso de reposición contra la liquidación que en su caso se le practique, impugnando dicho valor de referencia, la Administración Tributaria resolverá previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro, que ratifique o corrija el citado valor, a la vista de la documentación aportada. La Dirección General del Catastro emitirá informe vinculante en el que ratifique o corrija el valor de referencia cuando lo solicite la Administración Tributaria encargada de la aplicación de los tributos como consecuencia de las alegaciones y pruebas aportadas por los obligados tributarios. Asimismo, emitirá informe preceptivo, corrigiendo o ratificando el valor de referencia, cuando lo solicite la Administración Tributaria encargada de la aplicación de los tributos, como consecuencia de la interposición de reclamaciones económico-

2.3. Valor de referencia catastral respecto al valor de mercado.

El TRLCI, en concreto su Disposición Final tercera, prohíbe expresamente que el valor de referencia llegue a superar el valor de mercado pues, si así fuese, se vulneraría el principio de capacidad económica. Resulta un límite que nunca podría traspasarse, ya que se trata de un principio constitucional.

El legislador describe el valor de mercado como el precio más probable por el cual se podría vender entre partes independientes un inmueble libre de cargas. Desde un punto de vista funcional, no tiene sentido que el valor de referencia se tratara igual que el valor de mercado: En primer lugar, porque es un valor que se determina de forma masiva, que se aplica a miles de inmuebles y en el cuál no se podría conseguir la equiparación en todos los inmuebles, superando en muchos de ellos el valor de mercado, lo que conllevaría la correspondiente impugnación y posterior anulación. En segundo lugar, el valor de referencia pretende sustituir el valor real, que es un valor que ha generado mucha controversia y numerosos litigios, en especial en el ámbito de la comprobación. Por este motivo el valor de referencia debe ser inferior al valor de mercado, para ganarse la confianza y la aprobación de los contribuyentes.

A fin de evitar que el valor de referencia catastral supere el valor de mercado, se dictarán Órdenes Ministeriales que van a fijar factores de minoración al mercado para bienes de la misma clase. Atendiendo a los impuestos a los que afecta, a su base imponible; al tratarse de impuestos instantáneos no se aplican los mismos porcentajes que pudieran aplicarse al valor catastral, a excepción del IP, el cual está afecto al valor de referencia, de manera bastante criticable.

Para conocer cuál es el coeficiente reductor vinculado al valor de referencia, hay que acudir a la Orden Ministerial del 7 de octubre de 2021. Lo fija en 0,9, aplicable a inmuebles urbanos y rústicos. Tal y como he apuntado anteriormente, es normal que este coeficiente sea superior al del catastral, no obstante, si dicho coeficiente sigue siendo elevado y generase problemas, sólo el tiempo lo dirá, puesto que es un valor recientemente aprobado.

administrativas. En los informes que emita la Dirección General del Catastro, el valor de referencia ratificado o corregido será motivado mediante la expresión de la resolución de la que traiga causa, así como de los módulos de valor medio, factores de minoración y demás elementos precisos para su determinación aprobados en dicha resolución”.

²⁰ El artículo establece; “El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración Tributaria o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Cuando los obligados tributarios consideren que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación impugnando dicho valor de referencia”. “4. Cuando los obligados tributarios soliciten una rectificación de autoliquidación por estimar que la determinación del valor de referencia perjudica a sus intereses legítimos o cuando interpongan un recurso de reposición contra la liquidación que en su caso se le practique, impugnando dicho valor de referencia, la Administración Tributaria resolverá previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro, que ratifique o corrija el citado valor, a la vista de la documentación aportada.

La Dirección General del Catastro emitirá informe vinculante en el que ratifique o corrija el valor de referencia cuando lo solicite la Administración Tributaria encargada de la aplicación de los tributos como consecuencia de las alegaciones y pruebas aportadas por los obligados tributarios.

Asimismo, emitirá informe preceptivo, corrigiendo o ratificando el valor de referencia, cuando lo solicite la Administración Tributaria encargada de la aplicación de los tributos, como consecuencia de la interposición de reclamaciones económico-administrativas.

En los informes que emita la Dirección General del Catastro, el valor de referencia ratificado o corregido será motivado mediante la expresión de la resolución de la que traiga causa, así como de los módulos de valor medio, factores de minoración y demás elementos precisos para su determinación aprobados en dicha resolución”.

2.4. Procedimiento de determinación del valor de referencia.

En primer lugar, se debe acudir a los datos que tenga en su poder la Dirección General del Catastro (localización del inmueble, superficie, titular, etcétera.), también al conjunto de precios comunicados por los fedatarios públicos en las compraventas inmobiliarias en las que hubieran intervenido. Una vez recabada toda esta información, la Dirección General elaborará un informe anual que será publicado en su sede electrónica. Estos mapas se elaborarán teniendo en cuenta “ámbitos territoriales homogéneos”, serán realizados dentro del mismo municipio y atendiendo a diversos factores. Posteriormente, para cada uno de estos ámbitos habrá que tener en cuenta determinados elementos, (como el estado de conservación o la calidad constructiva), que determinarán el denominado producto inmobiliario representativo (PIR), a partir del que se calculará el valor medio de cada producto inmobiliario²¹.

El procedimiento consta de dos fases: la primera de ellas, en la que se aprueban los elementos y factores que concretan los criterios de valoración establecidos en la normativa; mientras que la segunda fase lleva a cabo una asignación individualizada, en la que se aplican aquellos elementos a cada inmueble para calcular su concreto valor.

Cada año la Dirección General del Catastro publica una Resolución en la que se fijan los elementos necesarios para determinar el valor de referencia del inmueble. Se publicará por edictos en sede electrónica, antes del 30 de octubre del año anterior en el que deba surtir efectos, previa audiencia colectiva. A estos efectos, se publicará un edicto en el Boletín Oficial del Estado (BOE) para que aquellos administrados que quieran puedan presentar pruebas y alegaciones que estimen oportunas (período de 10 días). Además, también es posible interponer recurso de reposición potestativo, así como reclamación económico-administrativa ante los tribunales económico-administrativos (TEAC), en el plazo de 1 mes desde su publicación. La resolución del TEAC puede recurrirse ante la Audiencia Nacional (AN), tal y como contempla la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, si se estimara el recurso tendría efectos en todos los inmuebles afectados.

Para que los interesados pudiesen interponer estos recursos, es necesario que la resolución esté suficientemente motivada. Convendría que tanto la ley como el posterior reglamento de desarrollo estableciesen que información debe contener el acto, a fin de que los resultados pudiesen conocer cómo se ha obtenido los elementos para determinar el valor de referencia. Con todo ello, se estima que aun así no resultará nada sencillo impugnar este tipo de resoluciones, debido a la información tan compleja y abundante que contienen, no facilitan la posible detección de errores materiales en ella.

Continuando con el procedimiento, tendrá lugar la asignación individualizada. La DGC determinará el valor de referencia sobre cada inmueble y deberá publicarlo en los 20 primeros días del mes de diciembre, para que puedan ser consultados de forma permanente en la sede electrónica del Catastro. Se publicaron por primera vez el 1 de enero del año 2022.

Debería especificar el legislador qué ocurre si se incumplen los plazos por parte de la DGC, si debiese tener las mismas consecuencias que en el valor catastral, estas circunstancias deben ser resueltas por el legislador, ya que actualmente se desconocen.

El valor de referencia es un valor público y en el que, en principio, salvo que la normativa dispusiese otra cosa, no cabe publicar circunstancias personales ni los nombres de los titulares

²¹ Información obtenida en la sede del catastro, sedecatastro.gob.es

de los inmuebles. Puede entenderse que sólo deberán publicarse algunos datos de valoración y de localización, así como el propio valor de referencia.

Como ya se ha mencionado anteriormente, para su impugnación habrá que acudir a la normativa específica de cada tributo (ISD, ITPAJD). Hasta que no se devenguen estos impuestos, el valor de referencia no podrá ser impugnado, porque no genera obligaciones específicas. La mera publicación no lo convierte en vinculante²².

IV.- VALOR DE REFERENCIA COMO BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.

La base imponible de dicho impuesto abandona el anterior concepto de valor real e introduce el valor de mercado. En este sentido habría que acudir a lo que dispone el artículo 9.2 de la LISD: *“a efectos de este impuesto, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas previstas en este artículo o en sus siguientes apartados, se entenderá el valor de los bienes y derechos su valor de mercado. Pero si el valor declarado por los interesados es superior al valor de mercado, esa magnitud será tomada como base imponible. Se entenderá valor de mercado, el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas”*.

Esto cambia cuando el bien al que nos referimos es un bien inmueble, cuya base imponible será el valor de referencia *“previsto en la normativa reguladora del Catastro Inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto. No obstante, si el valor del bien declarado es superior al valor de referencia, se toma éste como base imponible del impuesto”*. Según lo dispuesto en el artículo 9.3 de la citada Ley.

La actual ley, reguladora del valor de referencia (LMLF), ha optado por imponer el valor de referencia como base imponible de los bienes inmuebles, aunque otorga prioridad a aquellos casos en los que el contribuyente haya optado por un valor que fuese superior a éste, lo que puede suceder con frecuencia en los casos de aquellas CC.AA., que optaron por reducir de manera notable el ISD, o incluso llegar a anularlo, especialmente en adquisiciones *mortis causa* entre parientes más próximos²³. La opción de declarar a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones un valor superior al valor de referencia es bastante común en la práctica, básicamente por el beneficio que comporta a efectos de tributación del IRPF, puesto que cuanto más elevado sea ese valor, menor va a ser la plusvalía gravable en el impuesto sobre la renta (es en supuestos de ganancias patrimoniales en el momento en que el bien inmueble se transmita, está además recogido en el artículo 36 LIRPF)²⁴. No obstante, esta

²² En palabras de VARONA ALABERN. *“El valor de referencia y el valor comprobado por la Administración Tributaria”*. Thomson Reuters, ARANZADI, 2022, pp. 37-39.

²³En las CC. AA se han incluido, además, tanto adoptantes como adoptados, así como parejas de hecho que figuren en el Registro.

²⁴ *“Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado. No obstante, en las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente, el beneficiario de estos que transmitiera, antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento del causante, si fuera anterior, los bienes adquiridos, se subrogará en la posición de este, respecto al valor y fecha de adquisición de aquellos, cuando este valor fuera inferior al previsto en el párrafo anterior. En las*

práctica en la actualidad está completamente prohibida, no se permite establecer entre las partes un valor superior al valor de mercado. Aunque sí que se prevé; y muchos contribuyentes optan por esta posibilidad, declarar por un valor superior al de referencia e inferior al de mercado (conducta prohibida “*ope legis*”).

Se debe resaltar que no cabe la comprobación de valores a efectos del ISD, porque el legislador establece dos valores concretos, que determina la propia Administración. Para ello se redactó un nuevo artículo 18.1 LISD: “*la Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 57 de la LGT, la base imponible sea su valor de referencia o el valor declarado por ser superior, de acuerdo con lo expuesto en el artículo 9 de la presente Ley*”.

Al respecto de si debe ser considerado ilegal la comprobación de valores por parte de la Administración, encontramos la respuesta en el artículo 9.3 *in fine* de la LISD²⁵. En este caso, puede ocurrir que el inmueble no tenga asignado todavía un valor de referencia o que no pueda certificarse por la Dirección General del Catastro. Si esto sucediese, la base imponible sería la mayor de estas dos magnitudes: el valor que hubieran declarado los interesados o el valor de mercado. Por lo tanto, si estuviésemos en una de estas situaciones sí que sería posible que la Administración iniciase un procedimiento de comprobación de valores, ya que la propia Ley adopta un concepto jurídico indeterminado, como es el valor de mercado. Consecuentemente, con este planteamiento, la LISD reconoce expresamente la posibilidad de comprobación administrativa.

V.- EL VALOR DE REFERENCIA COMO BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

1.- EL VALOR DE REFERENCIA COMO BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

La regulación del valor de referencia respecto al ITPAJD es muy similar a la del ISD, de ahí que lo que puede establecerse del apartado anterior, pueda señalarse en casi la totalidad de las circunstancias para este mismo tributo y únicamente quepa subrayar alguna de las peculiaridades pertinentes²⁶.

adquisiciones lucrativas, a que se refiere la letra c) del apartado 3 del artículo 33 de esta Ley, el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes”.

²⁵ La nueva redacción de este artículo, modificada en el año 2021 y entrando en vigor el 11 de julio de ese mismo año, dispone lo siguiente: “*Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados o el valor de mercado*”.

²⁶ Algunos sectores doctrinales, destacando entre ellos DEL BLANCO GARCÍA, no consideraron acertado que se aplicase el valor de referencia a este impuesto. “*Hacia un nuevo valor inmobiliario de referencia*”, 2019, núm.9, pp. 17-42.

Con carácter general también se abandona el concepto de valor real y se sustituye por el concepto de valor de mercado, estando éste desarrollado en el artículo 10.2 *“in fine”*²⁷ del TRITPAJD.

Centrándonos exclusivamente en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, la base imponible será la mayor de los siguientes valores: valor de referencia, el declarado por el contribuyente, o el precio o la contraprestación que hayan pactado entre las partes por el bien libre de cargas. Estas magnitudes corresponden a magnitudes concretas, por lo que no se le permite a la Administración iniciar un procedimiento de comprobación de valores, lo que conlleva que la tarea administrativa sea mucho más ágil y sencilla. En concordancia, el artículo 46.1 TRITPAJD dispone que *“la Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos, o en su caso, de la operación societaria o el acto jurídico documentado, excepto que el bien inmueble, la base imponible sea su valor de referencia o magnitud superior, de acuerdo con lo que establece este texto refundido.”*

El artículo 10.2 admite que el valor declarado pueda ser superior al de referencia, así como al precio o contraprestación, lo que supone que el contribuyente pueda engordar a su antojo la base imponible del impuesto. Ocurre algo similar a lo que anteriormente analicé en el ISD, pero esa situación se agrava en el caso del ITPO, ya que se trata de operaciones onerosas cuyo precio o contraprestación responde a la valoración que las partes le hayan dado al inmueble.

Cabría la posibilidad de plantear una posible sanción al contribuyente que declarara un valor inferior al deducido del artículo 10.2 TRITPAJD, sucedería en el caso de que se declarase un precio inferior al valor de referencia, o viceversa, cuando se declarara un valor de referencia, siendo mayor el precio de la operación. El contribuyente, si se diera el último caso, debe fijar en la autoliquidación el valor más alto, y dado que no se tratan de conceptos jurídicos indeterminados, y no precisa de comprobación de valores, daría paso a la correspondiente sanción, cuya base sería la cuota no ingresada por no declarar el mayor valor de los establecidos por ley (artículo 191.1 LGT)²⁸. No obstante, salvo que se ejecutara una simulación es muy difícil cometer esta infracción.

Pero puede ocurrir que la Dirección General del Catastro haya sido incapaz de certificar el valor de referencia, o que el inmueble no lo tuviera completamente asignado. Por ello deberá escogerse entre el valor declarado de los contribuyentes, (idea desestimada tal y como acabamos de ver); el precio o contraprestación resultaría procedente en este impuesto, ya que éste recae sobre operaciones onerosas. También es razonable dar entrada al valor de mercado, y que se permita que la Administración compruebe el valor del inmueble.

Conforme al artículo 46.5 del TRITPAJD, se otorga prioridad al valor fijado por el juez en un convenio concursal, esa magnitud, aunque fuese inferior al valor de referencia va a prosperar,

²⁷ Al igual que ocurrió con el ISD, la redacción de este impuesto fue modificada en julio del año 2021, en la misma fecha y quedó de la siguiente manera: *“Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado”.*

²⁸ *“1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley. También constituye infracción tributaria la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria de los socios, herederos, comuneros o partícipes derivada de las cantidades no atribuidas o atribuidas incorrectamente por las entidades en atribución de rentas. La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.*

La base de la sanción será la cuantía no ingresada en la autoliquidación como consecuencia de la comisión de la infracción”.

lo cual resulta sensato, porque resulta más eficaz e individualizado que un valor administrativo emitido de forma masiva.

Respecto a las viviendas de protección oficial, la Resolución del 10 de noviembre de 2021, sólo señala en su disposición segunda que puede no existir valor de referencia “en los bienes inmuebles con precio de venta limitado administrativamente”. En estos casos, se puede establecer que el valor de referencia no supere ese precio, porque es el legalmente previsto como valor de mercado, y este supone un límite al valor de referencia. Actualmente carece de regulación en el TRLCI, aunque podría realizarse de forma análoga a lo que sucede con el valor catastral. En la práctica se pueden dar situaciones en las que el valor de referencia supere al precio, debido a que el Catastro desconoce la situación administrativa de la vivienda; en esos casos, el contribuyente liquidará conforme al valor de referencia y acto seguido podrá solicitar que se rectifique la autoliquidación, alegando que es una vivienda de protección oficial. La Resolución propone una solución, que sería la de certificar que no existe valor de referencia, ejecutado por la DGC, lo que provocaría que entrase en juego el valor de mercado. De estos problemas jurídicos que pueden plantearse, deriva la posibilidad de que al igual que con el valor catastral, este sea regulado por el TRLCI²⁹.

Otro dilema surge también en las subastas públicas. En este caso, el legislador por la regla general tendrá prioridad el valor de referencia cuando sea superior al valor de adquisición, pues no resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 39 RITPAJD³⁰, ya que se trata de una norma reglamentaria que se encuentra suspensa por lo que establecen los artículos 10.2 y 46.5 TRITPAJD, que poseen rango legal y son posteriores a dicho precepto.

En este caso, además de que el silencio del legislador puede resultar criticable, no tendría sentido el hecho de otorgar un valor administrativo calculado por aproximación frente a una magnitud lícitamente fijada, donde el Catastro podría terminar dando la razón al contribuyente, ya que de lo contrario daría lugar a innumerables litigios que deberán resolverse en vía ordinaria por los Tribunales de Justicia o acudiendo a los Tribunales Económico-Administrativos.

2.- EL VALOR DE REFERENCIA COMO BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE OPERACIONES SOCIETARIAS Y DE LA CUOTA GRADUAL DE DOCUMENTOS NOTARIALES DEL IMPUESTO DE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.

El valor de referencia también será parte de la base imponible de las disoluciones societarias y de cualquier otra situación que tenga que ver con las sociedades de capital que estén sujetas al Impuesto sobre Operaciones Societarias (IOS). Concretamente, el artículo 25 del TRITPAJD,

²⁹ El artículo 23.2 del TRLCI, dispone lo siguiente: “en los bienes inmuebles con el precio de venta limitado administrativamente, el valor catastral no podrá superar dicho precio”.

³⁰ A partir de la entrada en vigor el 27 de abril de 2023 (RD 249/2023) se modifica lo dispuesto en el apartado 3 de dicho artículo, se modifican los apartados 4 y 6 de dicho precepto, y se añaden del 7 al 10, haciendo referencia a los modificados 4 y 6, establecen: “4. El Registro de devolución mensual a que se refiere el artículo 30 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, estará integrado por los empresarios o profesionales que tengan derecho al procedimiento de devolución que se regula en el referido artículo 30 de dicho reglamento.” Este registro formará parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores. 6. El Registro territorial de los impuestos especiales estará integrado por las personas y entidades a que se refieren los artículos 40, 138 y 146 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

en su apartado 4, expresa: “*en la disminución de capital y en la disolución, la base imponible va a coincidir con los valores de los bienes y derechos que se entreguen a los socios, sin la correspondiente deducción de gastos y deudas, determinado conforme a lo expuesto en el artículo 10 del Texto Refundido*”³¹.

El sujeto pasivo del Impuesto es el sujeto que adquiere el inmueble, que aplicará la regla del mayor valor previsto en ese precepto, lo que implica tener en cuenta el valor de referencia catastral, así como el valor mercantil que haya atribuido la sociedad al asignar el inmueble, el contribuyente deberá declarar el mayor en ambos casos.

De igual forma ocurrirá con el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en los documentos notariales. En este caso, el artículo 30.1 in fine, redactado por el artículo sexto, apartado seis de la Ley 11/2021 establece que “*Cuando la base imponible determine en función del valor de los inmuebles, el valor que se declare no podrá ser inferior al establecido en el artículo 10 del texto refundido*”.

Estas remisiones al artículo 10, no sólo se centran en la aplicación del mayor valor, sino que además vienen impuestas en el régimen impugnatorio previsto para el propio valor de referencia. Dicha remisión concuerda con lo establecido “*pro actione*”, así como lo que subyace con el valor de referencia, en cuyo caso la impugnación no se hace efectiva, hasta que se genera una obligación tributaria, circunstancia que acontece en los dos supuestos aquí mencionados, tanto en el IOS como en el IAJD.

VI.- INCIDENCIA DEL VALOR DE REFERENCIA EN OTROS IMPUESTOS

1.- EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.

Es una inclusión extraña, a la vez que criticable, incluir el valor de referencia en el Impuesto sobre el Patrimonio. Anteriormente, se establecía que la base imponible de dicho impuesto era el mayor entre el valor catastral, el valor comprobado, y el precio o la contraprestación³². Pero se reformó por el artículo quinto, apartado uno de la Ley 11/2021, el artículo 10.1 LIP con el fin de incluir el valor de referencia. Por ello la nueva redacción del artículo citado determina imponer el mayor valor de los siguientes: “*el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o el valor de la adquisición*”.

³¹ Ocurre algo parecido respecto de las operaciones societarias reguladas en el artículo 25.2 del TRITPAJD, aunque actualmente no estén gravadas por este impuesto. En opinión de VARONA ALABERN. “EL valor de referencia catastral y el valor comprobado por la Administración”. Thomson-Reuters, ARANZADI.

³² La decisión de incluirlo fue criticada por parte de la doctrina, autores como ARANA LANDÍN. “*Sobre las valoraciones objetivas de la base imponible de bienes inmuebles: propuesta para cambio inesperado, pero necesario*”. *Revista de Tributos Locales*, núm. 154, 2022, pp. 206-227.

Con anterioridad al valor de referencia, tanto respecto del valor catastral como del comprobado tenía el obligado tributario la posibilidad de recurrirlos. Sin embargo, tras la imposición del valor de referencia, no prevé ningún medio de impugnación, lo que plantea sin lugar a duda una indefensión al contribuyente, que de darse se consideraría inconstitucional. Sí que se instrumenta un método de impugnación en el ISD o en el ITPAJD, por el contrario, en la LIP (Ley 19/1991) no se dice nada al respecto, por lo que se vería compelido el contribuyente a aplicarlo y no podría oponerse a ello. Podría considerarse el valor de referencia inconstitucional claramente por ver superado el valor de mercado. Además, la situación anteriormente referida podría acentuarse aún más si no se encuentra la posibilidad de recurrirlo, perpetrándose la situación de ilegalidad a largo plazo.

Para salvaguardar la aplicación del valor de referencia, la Ley establece que se aplicará siempre que el concreto inmueble haya sido objeto de una transmisión gravada por el ISD o el ITPAJD. El valor determinado no sería el valor de referencia aprobado cada año por la Dirección General del Catastro, sino el que se aplicó con anterioridad en los tributos anteriormente mencionados. No obstante, no es lo que se deduce del precepto.

Si observamos la literalidad del precepto, el valor determinado por la Administración debería entenderse como aquel que cada año aprueba la Dirección General del Catastro, dependiente del Ministerio de Hacienda. El primer paso es determinarlo o fijarlo, y con posterioridad se publica. Ya sabemos, que determinado no es aplicado, el que lo determina es la Administración y el que lo aplica es el contribuyente. Lo aplica de forma pacífica en su autoliquidación anual sin que la Administración lo determine.

Resulta evidentemente muy extraño que, pese a que el Impuesto sobre el Patrimonio sea un impuesto que se aplica de forma periódica anualmente, y que el valor de referencia también se determine de forma anual, no se aplique el valor en vigor en dicho año, sino que resulte legítima la aplicación del valor de referencia de años anteriores. Por lo tanto, se prescinde del valor vigente en este momento, para dar prioridad y preferencia a otro que dejó de estar en vigor. Esto lo que hace es romper con la lógica de un impuesto periódico (en este caso, este tributo no es periódico, aunque en la práctica así se considere). La única manera de llegar a comprender la aplicación retroactiva es determinarlo en una Ley, cosa que de momento no ha sucedido.

A diferencia de lo que sucede con el valor comprobado, que es un valor determinado y establecido en un momento concreto, el valor de referencia es un valor que viene impuesto y publicado por la Administración de forma anual y se aplica de forma análoga al ISD y al ITPAJD. Cuando se publica el valor de referencia ha sido previamente estipulado y determinado por el Catastro. Sólo cabe entender la redacción como un elemento de error temporal, esto podría llegar a explicar por qué trata la misma redacción al valor comprobado y al valor de referencia cuando estos merecen una redacción completamente diferente.

Si lo que se pretende es que se tome en cuenta para el IP lo dispuesto para el ISD o ITPAJD, debería haberse redactado de distinta forma. El precepto redactado con la claridad que debería haberse redactado, será aplicable no tan sólo al IP conforme al artículo 10,1 de la presente

Ley³³, sino también a aquellos impuestos que se remiten a este impuesto como ocurre, por ejemplo, respecto de la base imponible del gravamen especial de las entidades no residentes.

Puede ocurrir también que el obligado tributario fuera titular de una parte del inmueble, no de la totalidad. Y que posteriormente se compre la otra parte del inmueble. En este caso, resulta entendible que la aplicación de la regla de mayor valor se aplicara por separado, ya que el contribuyente no era propietario de la otra parte del inmueble.

2.- EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

Tras centrarnos en la incidencia del valor de referencia en el ISD y en el ITPAJD, así como su discutida utilidad y modo de regularlo en el Impuesto sobre el Patrimonio, cabe la posibilidad de analizar la potencial implicación que pueda tener en otros impuestos, tales como las ganancias patrimoniales en el IRPF.

Para poder analizarlo han de diferenciarse diversos supuestos, entre ellos cabe destacar: **1º**: cómo podría afectar en la figura del transmitente de la operación por la cual el adquirente está sujeto al ISD o al ITPAJD; corresponde determinar la posible incidencia que pueda desplegar dicho valor a los ojos de una eventual ganancia patrimonial. **2º**: respecto a la figura del adquirente, como puede afectar en la eventual plusvalía que obtenga esa persona cuando transmita el inmueble. En este caso en concreto; debería diferenciarse entre sí la transmisión se efectúa a título gratuito o de forma onerosa. Esta circunstancia no solamente incide en el adquirente, sino que además incidirá en el transmitente, si se atiende a las reglas que afectan a las ganancias patrimoniales en el IRPF.

Para que dicha afirmación no carezca de sentido, es necesario analizar los casos en los que el valor de referencia ha actuado como base imponible del ISD y el ITPAJD, cosa que no siempre es así. Además, sólo cabrá la posibilidad de tener en cuenta aquellas operaciones de adquisición onerosa de bienes inmuebles sujetas al ITPAJD, aunque en muchas ocasiones también incida el IVA en dichas operaciones. Cuando ambos coincidan, sólo producirá efectos el valor de referencia a las cesiones sujetas al ITPO, ya que en el IVA la base imponible es el valor de la contraprestación.

Cuando estemos ante una operación onerosa, el valor de referencia declarado por el adquirente en el ITPAJD no tendrá por qué coincidir con el valor declarado por el cedente de la operación, a efectos de calcular la posible plusvalía puesta de manifiesto con motivo de la transmisión. Por lo tanto, el adquirente deberá declarar el valor de referencia del ITPAJD y, sin embargo, el transmitente únicamente el importe real obtenido con motivo de la transmisión para calcular la ganancia patrimonial, aceptando que, en ocasiones, ambas cantidades no coincidirán.

³³ Precepto modificado por el actual artículo 5.1 de la Ley 11/2021, el cuál queda redactado de la siguiente forma: *“Por el mayor valor de los tres siguientes: El valor catastral, el determinado o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición”*.

Con anterioridad a la creación del valor de referencia, cuando la base imponible del ITPAJD era el valor real del inmueble, solía darse la situación en la que incidía de manera más notoria en el IRPF del transmitente, sobre todo en aquellas situaciones en las que se trataba de operaciones vinculadas que tomaban como referencia el valor de mercado, de tal forma que el valor comprobado a efectos del ITPAJD, pudiera surtir efecto en el valor de mercado para el transmitente, necesario para calcular la ganancia patrimonial sujeta al IRPF. Esta situación se produjo hasta el año 2015, y fue admitida prácticamente de forma unánime por la jurisprudencia. Respecto de las operaciones vinculadas, seguía siendo factible la transmisión de los efectos al transmitente, ya que el artículo 35.2 de la LIRPF³⁴, señala que el valor de la transmisión no podrá ser inferior al valor de mercado, dando entrada a la posible comprobación de valores.

A partir de la entrada en vigor del valor de referencia no tiene ningún tipo de cabida, ni desplegará sus efectos en el transmitente sujeto del IRPF.

Si estamos ante operaciones gratuitas, la persona física, sujeto pasivo del IRPF, en las situaciones comunes fundamentalmente de heredero o donatario, deberá declarar el valor de referencia del inmueble. Como bien es sabido, la transmisión inter vivos estará sujeta al IRPF, a diferencia de lo que ocurre con la mortis causa, la cual dejó de estarlo tras la reforma del IRPF³⁵. El valor de transmisión del donante coincidirá con el que esté sujeto a las normas del ISD, el cual incluye el valor de referencia, por lo tanto, sí que se estipula determinante a efectos del cálculo de la plusvalía del transmitente. Por lo que, el valor de referencia declarado por el donatario en el ISD, sí que crea los efectos pertinentes en el donante y es aplicable en el IRPF; lo que generaría una clara situación de indefensión al no poder impugnarlo. Aunque esta situación no se prevea expresamente, la de impugnar, no tendría sentido el que se le permitiera al donante la posibilidad de atacar el valor de referencia como medio de defensa.

En el caso de que el donatario fuese una persona jurídica, estaría sujeto al IS (Impuesto de Sociedades) en vez de al IRPF, el cual es ajeno al valor de referencia; pero si el donante fuera persona física, estaría sujeta al IRPF y le sería de aplicación el valor de referencia en las condiciones expuestas de ganancias patrimoniales, salvo que se trataran de operaciones vinculadas.

Respecto a lo que podría ocurrir en el caso en el que el contribuyente declarara el valor de referencia y más tarde enajenara el bien, generando una ganancia patrimonial a efectos del IRPF; consideremos el supuesto de aquella persona que primero declara por el ISD por

³⁴ En concreto, el citado artículo establece; “2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente. Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste”.

³⁵ Algunos autores han criticado su inmersión en la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, en concreto VARONA ALABERN criticó en varias ocasiones el gravamen de ganancias patrimoniales. Como en el prólogo de “Gravamen de las ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas”. Thomson-Reuters-Aranzadi, 2019, pp. 15-18.

tratarse de una operación gratuita, y de otra que tribute por el ITPAJD por estar ante una operación onerosa.

En el primer caso: el adquirente deberá tomar como valor de adquisición aquel que declaró como valor de referencia en su momento en el ISD, al que podrá añadir aquellos gastos inherentes a la adquisición, etc., de los artículos 35.1 y 36 de la LIRPF. *“1. El valor de adquisición estará formado por la suma de: “a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado. b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente. En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones”.*

El valor de la transmisión será el importe real de la operación, al que podrán deducirse determinadas cantidades. Para aclararlo; el valor de referencia que se fijó en el ISD será importante para poder calcular el valor de adquisición de dicho inmueble.

Si el inmueble se adquiere, por el contrario, de forma onerosa, la situación es algo distinta. Es distinta porque el comprador del inmueble declaró el valor de referencia en el momento de compra del inmueble, y este es un valor que no sirve para calcular el valor de adquisición, ya que este reside en el importe real; una cantidad determinada que no tendría por qué coincidir con el valor de referencia. Habría una duda de si se podría aludir a la sentencia del TS del 2015, del 21 de diciembre³⁶. Sin embargo, no sería posible porque en esta sentencia se toma como referencia el valor comprobado de la Administración, que hace referencia a un concepto jurídico indeterminado (valor real) completamente diferente al valor de referencia, valor concreto que no puede ser objeto de comprobación de valores.

Respecto a las conclusiones que cabe sacar de estos supuestos; en primer lugar, se debe admitir que el valor de referencia no podrá ser aplicado en supuestos en los que se haya establecido un valor de mercado, como es el caso de las operaciones vinculadas, que sí que serán objeto de comprobación de valores. En segundo lugar, y es un hecho que produce una situación de indefensión al contribuyente, es que en aquellos casos en los que el valor de referencia supere al precio pagado por el ITPAJD, el contribuyente no sólo se ve afectado por el exceso de cantidad, sino que, también se verá afectado a efectos de calcular la plusvalía, puesto que no podrá tomar como valor de adquisición el de referencia³⁷.

Por último, debe estipularse que, tratándose de personas físicas, el valor de referencia sólo tendrá eficacia a la hora de cálculo de las futuras ganancias patrimoniales, cuando la adquisición y transmisión sean gratuitas.

3.- EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

³⁶ A través del recurso 2068/2014. STS 5470/2015, referida a la determinación las ganancias patrimoniales como consecuencia de la venta de determinados inmuebles.

³⁷ Información obtenida en el portal web, *iberley.es*.

En esta materia sí que es necesario ahondar, puesto que el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), ha sufrido notables cambios y de forma turbulenta, y que comenzó a utilizarse de base imponible el citado valor tras la reforma que sufrió a raíz de la publicación del RD-Ley 26/2021.

Además, en este ámbito de tributos locales, tuvo una notable influencia la sentencia del TC 182/2021, del 26 de octubre, relativa al citado impuesto³⁸, ya que supuso que para que las valoraciones catastrales objetivas resultasen compatibles con el principio de capacidad económica, es necesario que se apliquen, no sólo al valor catastral, sino también al nuevo valor de referencia. Además, dicha sentencia trasciende lo destacado para el IIVTNU, debe relacionarse con el valor de referencia como base imponible de los impuestos citados con anterioridad.

La evolución hasta llegar a esta sentencia fue muy larga y tediosa, primero el IIVTNU fue declarado parcialmente inconstitucional el 11 de mayo de 2017³⁹. Ya entonces podía esperarse que el Tribunal fallase en ese mismo sentido en el impuesto de territorio común, pues meses antes el mismo Tribunal había declarado la inconstitucionalidad de los impuestos municipales vascos sobre la plusvalía municipal. Esta plusvalía producía severas pérdidas patrimoniales en los contribuyentes, lo que condujo a su inconstitucionalidad por vulnerar de forma clara el principio de capacidad económica.

Aunque dicha sentencia no dejaba claro el alcance de la inconstitucionalidad del IIVTNU, y puso en una situación de incertidumbre a los contribuyentes y a los Ayuntamientos, los cuáles no sabían en qué medida aplicarlo y liquidarlo. Más tarde, y a modo de aclaración, se promulgó la sentencia del 9 de Julio de 2018 del Tribunal Supremo⁴⁰, la cual declaró que se podía seguir aplicando el citado Impuesto, pero siempre a expensas y dejando la posibilidad de que el contribuyente pudiera demostrar, a través de medios de prueba admitidos en Derecho, que no existía plusvalía, en cuyo caso no sería de aplicación, aunque dicha incertidumbre persistió.

Además, el TC dictó otra sentencia, el 31 de octubre de 2019 (STC 126/2019)⁴¹ que declaró parcialmente inconstitucional (a nivel nacional), este impuesto por vulnerar de forma notoria el principio de capacidad económica y el de no confiscatoriedad, aunque solamente en aquellos casos en los que la cuota tributaria fuera superior a la plusvalía real derivada de la transmisión. Lo que instaba al legislador a realizar una reforma del impuesto.

³⁸ A la cual se dedicará un epígrafe dada su importancia.

³⁹ En este sentido, únicamente haré referencia al IIVTNU de territorio común. Para relacionarlo con los territorios forales pueden observarse diferentes sentencias, como STC 37/2017 del 1 de marzo o STC 72/2017 del 5 de junio.

⁴⁰ Interpuesta mediante recurso de casación 6226/2017. STS 1163/2018. Contra una sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Aragón.

⁴¹ Interpuesta mediante recurso de amparo 1020-2019. Declara la inconstitucionalidad el artículo 107.4, apartado a) del TRLHL.

Sin embargo, el punto álgido y clave de dicha cuestión, surge a raíz de la STC 182/2021⁴², que declaró inconstitucional el tributo, aunque diferenciándose de las dos sentencias anteriores. Declara absoluta la inconstitucionalidad del IIVTNU por la clara vulneración de los principios constitucionales señalados, cuando antes como hemos visto en las dos sentencias anteriores, sólo era relativa la declaración de inconstitucionalidad. Los efectos que produjo esta última sentencia, fue el golpe definitivo a este impuesto. El pronunciamiento del TC supuso que, aunque pudiese existir plusvalía efectiva, el método utilizado para calcular la base imponible no era acorde a la realidad, en el sentido de que no servía para medir el verdadero incremento producido. Los efectos invalidantes que tuvo la sentencia no tuvieron carácter retroactivo, por lo que se permitió revisar sólo aquellas situaciones que no habían ganado firmeza⁴³. Sin embargo, parece, por lo que se deduce de la propia sentencia es que el Tribunal no acertó a la hora de expresarlo, especialmente en la materia de las liquidaciones y autoliquidaciones. En concreto, ahondando en esta situación, la sentencia no permitió revisar aquellas situaciones decididas de forma definitiva, que tuvieran la fuerza de cosa juzgada y resolución administrativa firme; ni tampoco las autoliquidaciones que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia. Resultó llamativo que no pudieran revisarse aquellas autoliquidaciones que se encontraran en período de ingreso voluntario, y que tampoco se admitieran las liquidaciones no firmes que no fuesen impugnadas hasta la fecha. Por lo que el no poder solicitar el carácter inconstitucional de este tributo de cuya autoliquidación tenía bastante causa, pareció ser insuficiente.

La sentencia declaró inconstitucionales los siguientes artículos: 107.1 y 107.4 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo), los cuáles contienen los siguientes preceptos, que fueron modificados por su naturaleza anticonstitucional y quedaron redactados de la siguiente forma:

“1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un periodo máximo de veinte años, y se determinará, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5 de este artículo, multiplicando el valor del terreno en el momento del devengo calculado conforme a lo establecido en sus apartados 2 y 3, por el coeficiente que corresponda al periodo de generación conforme a lo previsto en su apartado 4”.

La redacción del artículo 107.4 fue modificada recientemente, y su redacción quedaría de esta forma:

“4. El periodo de generación del incremento de valor será el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.

En los supuestos de no sujeción, salvo que por ley se indique otra cosa, para el cálculo del periodo de generación del incremento de valor puesto de manifiesto en una posterior transmisión del terreno, se tomará como fecha de adquisición, a los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, aquella en la que se produjo el anterior devengo del impuesto.

⁴² Interpuesto a través de cuestión de inconstitucionalidad 4433-2020. Declaró inconstitucionales los artículos 107.1, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL. Dada la importancia de la citada sentencia se abordará lo planteado en ella más adelante.

⁴³ No faltaron críticas a esta sentencia, en autores como ORÓN MORATAL. “Comentarios de urgencia a la luz de la sentencia de 26 de octubre de 2021 sobre el impuesto de plusvalías”, www.idluam.org, 5 de noviembre de 2021.

En el cómputo del número de años transcurridos se tomarán años completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de año. En el caso de que el periodo de generación sea inferior a un año, se prorrateará el coeficiente anual teniendo en cuenta el número de meses completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de mes”.

Además, los siguientes subapartados del artículo 107.4⁴⁴ tratan de los coeficientes que serán aplicados sobre el valor del terreno en el momento del devengo, estos coeficientes son revisados por la Administración anualmente, pudiendo ser modificados por la misma.

La sensación que transmite la redacción acorde a la sentencia del Tribunal Constitucional, por parte del legislador, tras la entrada en vigor del RD-Ley 26/2021, es que tuvo que redactarla de una forma rápida, y de algún modo, como se ha visto, ineficaz acorde a lo exigido por el TC.

El recién citado Real Decreto-Ley, entró en vigor el 10 de noviembre de 2021, un día después de la publicación en el Boletín Oficial del Estado (BOE), lo cual fue acertado por parte del legislador, ya que no dispensó efectos retroactivos, pues esa decisión hubiese supuesto haber incurrido otra vez en inconstitucionalidad. El valor catastral sigue siendo muy importante en la configuración de la base imponible del citado impuesto; ésta se calculará multiplicando el valor catastral por un coeficiente expresado en la norma, en el artículo 107. 4, que los ayuntamientos pueden rebajar, pero nunca podrán sobrepasar; mediante las ordenanzas municipales, que no pueden cambiar lo estipulado por Ley, es decir, los coeficientes fijados en la norma legal operan como coeficientes máximos.

La actual redacción del artículo 107.4 del TRLRHLR determina los siguientes coeficientes;

El coeficiente a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo, calculado conforme a lo dispuesto en los apartados anteriores, será el que corresponda de los aprobados por el ayuntamiento según el periodo de generación del incremento de valor, sin que pueda exceder de los límites siguientes:

Periodo de generación	Coeficiente
Inferior a 1 año.	0,15
1 año.	0,15
2 años.	0,14
3 años.	0,15
4 años.	0,17
5 años.	0,18
6 años.	0,19
7 años.	0,18
8 años.	0,15
9 años.	0,12
10 años.	0,10
11 años.	0,09
12 años.	0,09

⁴⁴ Han sido objeto de modificaciones recientes a través de la promulgación de la Ley 31/2022 de Presupuestos Generales del Estado para 2023.

Periodo de generación	Coefficiente
13 años.	0,09
14 años.	0,09
15 años.	0,10
16 años.	0,13
17 años.	0,17
18 años.	0,23
19 años.	0,29
Igual o superior a 20 años.	0,45

VII.- ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL VALOR DE REFERENCIA.

1.- CONSTITUCIONALIDAD.

Ha habido numerosas sentencias en el último quinquenio en cuanto a la utilización de valoraciones objetivas en el ámbito inmobiliario. Desde hace algún tiempo, se han venido dando sucesivas sentencias que han sido notablemente importantes tanto en el ámbito local como en el estatal. Estos cambios se están dando de manera muy notoria en dos ámbitos: el primero de ellos; en la forma de valorar y de utilizar el método de comprobación de valores, de lo que puede considerarse la aplicación de dicho método.

En segundo lugar; a través de una batería amplia de resoluciones y sentencias en el ámbito judicial, con un posicionamiento bastante claro por parte del Tribunal Supremo y del Constitucional, incluso declarando nula la forma del cálculo de la “plusvalía” municipal.

Quizás sí que se deba considerar adecuado reformar la forma de valorar o determinar la base imponible de impuestos relacionados con bienes inmuebles. Tal y como establece la legislación actual, pudiendo servir de ejemplo la Ley 11/2021⁴⁵, cuyo preámbulo busca conseguir: “*mayor precisión, rigor y precisión jurídica en la determinación*”. Por el contrario, y, sin embargo, parece que las reformas aprobadas van hacia el alza generalizada de los tributos en que se valoran los

⁴⁵ Ley de 9 de julio de ese mismo año para medidas de protección, prevención y lucha contra el fraude fiscal. Es una transposición de la Directiva 2016/1164 del Consejo de la UE.

bienes inmuebles⁴⁶; siendo claramente contrarias a las resoluciones judiciales, así como a la jurisprudencia sobre la materia, en especial la línea que ha establecido la STC 182/2021, recientemente citada. La cuál, falla en consecuencia: “el mantenimiento actual del sistema objetivo y obligatorio de la determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario, así como al momento de crisis económica, por lo tanto, al margen de la capacidad económica demostrada por el contribuyente y determinada en el impuesto, vulnera dicho principio como criterio de imposición. Dicho precepto está expuesto en el artículo 31.1 de la Constitución Española⁴⁷.”

La tendencia actual a objetivar es muy comprensible, pero el legislador debe actuar con cierta cautela, para no ser susceptible de vulnerar el principio de capacidad económica, ni ningún otro principio constitucional que actúe como base de la pirámide normativa del sistema tributario. Sin lugar a duda, la sentencia 182/2021 del Tribunal Constitucional declara inconstitucional varios preceptos relativos al Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana, por vulnerar ciertos principios constitucionales “*destacando entre ellos, el de capacidad económica y ni confiscatoriedad*”.⁴⁸ Esta sentencia, sienta un precedente, que puede suponer el final del valor de referencia, sino se adoptan medidas preventivas en la legislación para el cálculo de la plusvalía municipal.

Debe recordarse, que una de las finalidades de la Ley 11/2021, y que se refleja en el propio preámbulo de dicha Ley es lo relativo a “*introducir cambios en la regulación dirigidos a asentar unos parámetros de justicia tributaria y facilitar las actuaciones tendentes a la lucha y prevención contra el fraude fiscal, reforzando a su vez el control tributario*”. Como se puede observar en el título de la ley, el valor de referencia afecto a los bienes inmuebles es tendente a la lucha contra el fraude, el legislador de forma implícita es lo que va a intentar.

Este tipo de medidas, persiguen también el interés de una finalidad recaudatoria, pero no sería aceptable actuar en contra de los principios constitucionales tributarios⁴⁹, ni frente a la doctrina y jurisprudencia ya asentada por parte del Tribunal Constitucional y Tribunal Supremo.

Aunque la sentencia del Alto Tribunal sea exclusivamente referida y aplicable a la plusvalía municipal, el razonamiento que plantea parece expulsar de forma permanente la forma objetiva para el cálculo de la base imponible de bienes inmuebles, sin ofrecer una alternativa directa ni acorde al valor real. Este hecho puede resultar bastante peligrosa para el porvenir del

⁴⁶ Previsto anteriormente por la Ley 6/2018 (PGE). La primera Ley que había previsto el valor de referencia de mercado y la Disposición Final Tercera del TRLCI.

⁴⁷ Dicho artículo, nuclear en el ámbito tributario, declara lo siguiente: “*1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”.

⁴⁸ Como me referí antes a la cuestión de inconstitucionalidad fue promovida por los TSJ de Andalucía, Ceuta y Melilla con sede en Málaga contra el Real Decreto 2/2004, que aprobó el TRLHL, por posible vulneración del recientemente referido artículo 31.1 C.E.

⁴⁹ Destacando entre otros, los de generalidad, igualdad, progresividad, reserva de ley, potestad para el Estado para establecerlos, así como control parlamentario. Los trataré en profundidad en los siguientes epígrafes.

valor de referencia. Acorde con la sentencia 182/2021, que como he citado, anula algunos de los preceptos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana, sirve de guía para establecer hasta dónde no se puede o no se debe llegar con la objetivación de valores; deberían llegar ciertos cambios, así como cautelas en el ámbito de la Administración, que, por ende, parece que aún siguen sin llegar⁵⁰. Se puede apreciar una cierta tendencia hacia que se genere un cierto efecto indeseado, y que, produciría una indefensión clara contra los contribuyentes, cómo es la inversión de la carga de la prueba que no resultaría bajo ningún concepto admisible.

Poniendo el foco, en la STC 182/2021; “*alma mater*” de los cambios producidos en la objetivación de valores. Tal y como he mencionado anteriormente declara inconstitucionales y nulos de pleno derecho, tres artículos de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, estos artículos regula el cálculo de la base imponible del IIVTNU, en tanto en cuanto entiende el Tribunal en su sentencia que; “*establece un método objetivo de determinación de la base imponible del Impuesto que determina que siempre que haya existido aumento en el valor de los terrenos durante el período de la imposición, con independencia de que haya existido ese incremento y de la cuantía real de ese incremento*”.

Lo que viene a exponer la referida sentencia del TC; es que el impuesto se objetiva porque se basa en el valor catastral y en unos baremos impuestos por la norma, sin tener en cuenta la evolución real del valor de los terrenos sobre los que se construye la vivienda y sin la posibilidad de ofrecer otra forma de cálculo que se ajuste más a la realidad de los contribuyentes.

Desde un punto de vista doctrinal, cabe recordar que el citado tributo (IIVTNU), que fue impuesto por primera vez mediante Real Decreto en el año 1919; no estaba previsto tal y como se configura actualmente, y que fue modificado sucesivamente hasta llegar a la actual Ley de Haciendas Locales de 1988. Ya desde ese momento, la doctrina de la mano de autores como PAGÉS GALTÉS⁵¹, advertía de los incipientes peligros que la objetivación de este impuesto podría suponer; aunque el mercado al alza de los bienes inmobiliarios, así como el hecho de utilizar un valor catastral que reducía en un 50% el valor de mercado, fueron circunstancias que retrasaran su declaración de inconstitucionalidad.

Esta sentencia es muy extensa, aportando detalles concretos y analizando el principio de capacidad económica, pasando a revisar los postulados de este principio como criterio de tributación, reflejado en las sentencias anteriores sobre IIVTNU, y corrigiendo e incluso añadiendo matices al mismo. La razón fundamental y por la que se expulsan los artículos 107.1, 107.2.a) y el artículo 107.4 del ordenamiento jurídico (TRLHL), es que, aunque se entienda que puedan existir métodos objetivos para determinar la base imponible; éstos, deberán convivir con otros que sean posibles y suficientes para determinar el valor real de la

⁵⁰ Esta opinión llegó por parte de la doctrina, entre otros, ARANA LANDÍN: “*Primeros intentos de mantenimiento del IIVTNU tras la declaración de inconstitucionalidad: vuelta a la vulneración de los principios de capacidad contributiva, no confiscatoriedad y del derecho de defensa*”. *Tributos Locales 2018*, núm.134, pp. 89-105.

⁵¹ PAGÉS GALTÉS lo recalcó. “*Efectos de la declaración de inconstitucionalidad parcial del IIVTNU tras la sentencia dictada por el Tribunal Supremo en 2018*”, abril 2019. *Revista de estudios de la Administración Local y Autonómica*.

base imponible, o, dicho de otro modo, para determinar o valorar la capacidad económica realmente manifestada al realizar el hecho imponible.

Lo que viene a reflejar el Tribunal Constitucional, es el mero hecho de que la objetivación de la base imponible es válida y deberá estar prevista legalmente, pero siempre y cuando se planteen medidas alternativas a la hora de determinación de la base imponible. No obstante, este hecho ha de ser valorado con relación al resto de valoraciones de tipo objetivo de los bienes inmuebles; y de forma más particular sobre el hecho que nos es de relevancia: el valor de referencia. Si acudimos a lo que expone la sentencia del Tribunal Constitucional del 26 de octubre del 2021, en su fundamento jurídico 4º, observamos que indica: *“la capacidad económica como medida de la carga tributaria puede ceder ante la necesidad de evitar actuaciones abusivas por parte de los sujetos pasivos en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos; siempre, eso sí, que estas medidas antifraude no sean desproporcionadas [SSTC 146/1994, FJ 6 A); 194/2000, FJ 8, y 255/2004, FJ 6]; en este sentido, el legislador podrá optar por la cuantificación exacta de los gastos producidos, estableciendo una deducción global o a tanto alzado, para así evitar la complejidad del procedimiento tributario y la complejidad de comprobar la cuantía y existencia de ciertos gastos con excesivos costes de gestión”*. Como se ha mencionado anteriormente, se admite la posibilidad de estimar las bases imponibles de forma objetiva, tales como la estimación por módulos, pero lo que debe quedar a salvo es la posible regulación a través de otros métodos.

Además, la sentencia 182/2021 en el fundamento jurídico 5, en su apartado B, dispone : *“De ahí que, con la revitalización del principio de capacidad económica como medida de cuantificación en los impuestos, deba matizarse la afirmación vertida en la STC 59/2017 de que, siendo el hecho imponible del tributo un índice de capacidad económica real (puesto que no pueden someterse a tributación situaciones de no incremento de valor), «es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto» (FJ 3). Y ello porque la renuncia a gravar según la capacidad económica (real) manifestada en el hecho imponible estableciendo bases objetivas o estimativas no puede ser arbitraria, sino que exige justificación objetiva y razonable; justificación que debe ser más sólida cuanto más se aleje de la realidad el método objetivo elegido normativamente. En suma, la falta de conexión entre el hecho y la base imponibles no sería inconstitucional per se, salvo que carezca de justificación objetiva y razonable”*. Por tanto, aunque tanto el valor catastral como el posible valor de referencia sean métodos que se alejan y en ocasiones, distorsionen la realidad, ambos son métodos válidos para valorar la base imponible si están justificados. Ahora, aunque sean métodos completamente legales, los artículos que se han suprimido, establecían un único método de determinación de la base imponible del IIVTNU en todos los casos, y no de parte de ellos, de carácter objetivo y de imperativa aplicación.

Siguiendo con el fundamento jurídico 5º: *“el propio establecimiento de una estimación objetiva supone dejar al margen la capacidad económica real demostrada por el contribuyente, ya que, como ha argumentado la doctrina científica desde antiguo, la evaluación directa y la estimación presuntiva o indiciaria no son métodos alternativos de determinación de una misma base imponible, sino de determinación de bases alternativas. Y ello porque no solo ambos métodos se diferencian desde el punto de vista cuantitativo, ya que para ser alternativos sería necesario que por ambos se llegara al mismo resultado; sino también desde el punto de vista cualitativo, porque la evaluación directa mide la capacidad económica real del contribuyente y la estimación presuntiva mide otra cosa, cuyo concepto solo puede inferirse de las normas reguladoras de tal estimación”*.

Como bien cabría apreciar sí que se puede objetivar la forma de cálculo por diferentes motivos, aunque alejándola de la realidad, lo que no se admite es que sea la única forma de calcular la base imponible. Se debería ofrecer un método y una alternativa más ajustada a la realidad, tal y como se apresuró el legislador a regular en forma de Decreto-Ley⁵². El nuevo Decreto-Ley remite al valor que conste en el título que documente la operación comprobada, en su caso, por la Administración Tributaria, a efectos de determinar la inexistencia de incremento del valor.

Como bien es sabido, el valor de referencia es un valor establecido por la Dirección General del Catastro, que ha de aprobarse anualmente, por ello parece inevitable que le sean aplicadas todas las disposiciones y consideraciones que impone la STC 182/2021, sobre los métodos objetivos para el cálculo de los valores inmobiliarios. Puesto que, aunque, la recientemente citada sentencia se dirija en concreto hacia el valor dado por el Catastro, no puede obviarse que el valor de referencia es también un valor catastral. Además, la sentencia, se refiere en general a la utilización de valores objetivos que se alejen de forma considerable de la realidad, y según el Decreto-Ley, el valor de referencia está precisamente alejado de la realidad⁵³.

2.- EL VALOR DE REFERENCIA CONFORME A DETERMINADOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.

2.1. Principio de capacidad económica.

El principio de capacidad económica aparece regulado en el artículo 31.1 de la Constitución española, que establece; *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*.

Tal y como he mencionado en el apartado anterior, las sentencias dictadas por el Tribunal Constitucional respecto de la objeción de base imponible en los diferentes impuestos del sistema tributario (en el caso concreto, IIVTNU) se fundamentan en la vulneración de dos principios tributarios fundamentalmente: capacidad económica y no confiscatoriedad.

Respecto a la capacidad económica, cabe considerarlo como el principio nuclear de todo el sistema tributario, según se desprende también de la Ley General Tributaria. No obstante, conviene destacar que se añadió una disposición en la Ley 11/2021 de medidas de prevención frente al fraude fiscal, según la cual, la nueva redacción a partir de este momento del artículo 3 de la LGT quedaría así; *“1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las*

⁵² Refiriéndome al Decreto Ley 26/2021 por el que se modifica y se adapta el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales debido a la jurisprudencia impuesta por parte del TC. Modifica el Real Decreto Legislativo 2/2004 (TRLHL).

⁵³ Citando a VARONA ALABERN. *“El valor de referencia en el Proyecto de Ley de Medidas para la Prevención y Lucha contra el fraude fiscal”*. *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios y casos prácticos*, 2021, núm. 458, pp.5-50.

personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

A estos efectos, se prohíbe el establecimiento de cualquier instrumento extraordinario de regularización fiscal que pueda suponer una minoración de la deuda tributaria devengada de acuerdo con la normativa vigente”.

A tenor de lo expuesto, y de las sentencias en contra de la utilización única del valor catastral, que prohibieron que fuese el único método de cálculo para la base imponible del IIVTNU; parece evidente que el valor de referencia debe respetar en todo momento el valor de mercado. El valor de referencia, en este caso, estaría sobredimensionado si superara de forma injustificada el valor de inmueble, pues este hecho gravaría una riqueza inexistente en lo que concierne a ese exceso de valoración, y como ya se ha señalado, la Ley no solo implementa este límite, sino que ha establecido factores de minoración; en la actualidad representa un porcentaje del 0,9 %, siendo establecido por una Orden Ministerial de Hacienda y Función Pública, en concreto, HFP 1104/2021⁵⁴, vigente en la actualidad.

También se infringiría el principio de capacidad económica si generase un régimen indiciario que no estuviera lo suficientemente justificado pues, en ese caso, chocaría con la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional tras la sentencia 182/2021 del 26 de octubre. Parece, aunque no de forma tan evidente que el legislador ha conseguido superar dicho escollo, respetando las exigencias constitucionales establecidas a través de diversa jurisprudencia.

2.2. Principio de seguridad jurídica.

El principio de seguridad jurídica aparece regulado en el artículo 9.3 de la Constitución Española, el cual establece: *“La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”.*

Lo que se desprende de este artículo es el buen saber de la norma, el conocer en que se debe aplicar, del cuándo y el cómo una norma puede resultar aplicable. En muchas ocasiones, ha sido el propio Tribunal Constitucional el que ha debido entrar a aclararlo, definiéndolo finalmente como aquel que protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a los posibles cambios normativos que no sean de forma razonable previsibles, ya que la retroactividad de la normativa tributaria no pueda trascender la interdicción de la arbitrariedad⁵⁵. Además, el propio Tribunal ha proscrito una

⁵⁴ No ha sido modificada legislativamente.

⁵⁵ Al respecto autores como SAINZ MORENO, *Enciclopedia jurídica básica*. Editorial Civitas, Vol IV, 1995 p.6108, definen la seguridad jurídica como *“la cualidad del ordenamiento que produce certeza y confianza en el ciudadano sobre lo que es derecho en cada momento y sobre lo previsible que será en el futuro”.*

serie de normas que generaban confusión o ciertas dudas en sus destinatarios, provocando en ellos incertidumbres que no se podían superar de ningún modo, acerca de sus efectos⁵⁶.

Si estas nociones fueran trasladadas al valor de referencia, entrarían en juego sin lugar a duda en los métodos de impugnación de este, hay que remitirse a dicho principio para poder entenderlo. La regulación legal del valor de referencia exige su publicación anual, a efectos de evitar el fraude fiscal⁵⁷, lo que garantiza que pueda ser conocido por muchos de los interesados a la hora de realizar cualquier transacción, que esté sujeta a los cálculos de la base imponible de impuestos en los que el valor de referencia tenga relevancia. Si suponemos esto, la Ley garantiza la publicidad e irretroactividad al valor de referencia; lo que supone requisitos esenciales a la hora de cumplir con este principio constitucional de seguridad jurídica.

Este principio podría parecer un poco disperso, debido a la elevada complejidad que supone la determinación del valor de referencia, lo que presupone la dificultad del administrado a la hora de comprenderlo. El procedimiento a la hora de calcularlo está repleto de tecnicismos, y aunque, se prevea la publicidad y la intervención ciudadana en algunos de sus aspectos, puede resultar complejo saber cómo se ha valorado el inmueble de cada contribuyente sujeto a este valor.

Debe entenderse que la complejidad es inherente a la valoración masiva de los inmuebles, y que el principio de seguridad jurídica actúa de forma individual, tratando de dotar al contribuyente de mecanismos que compensen esta deficiencia y puedan garantizar su defensa ante la complejidad de estos valores, siendo consciente el legislador de que nunca podrá eliminarse por completo esta complejidad a la que se está haciendo referencia. Lo que se exige es que le sea al ciudadano concedida la posibilidad de conocer cómo se han obtenido los datos y se prevean ciertas vías para saber cómo ha obrado el Catastro, y de qué forma ha empleado los datos para calcular el valor de su inmueble; esta información y datos han de proporcionarse de forma completa al ciudadano.

Lo que ayuda a establecer la duda respecto al principio de seguridad jurídica, es la escasa regulación normativa legal y el poco desarrollo reglamentario que existe sobre la materia. Esta falta de norma reduce las garantías de previsión por parte de los contribuyentes, es una tarea que pesa al legislador y cuyo déficit ha de ser corregido sin falta, para no caer en la inconstitucionalidad del valor de referencia⁵⁸.

2.3. Principio de igualdad

El principio de igualdad aparece en el artículo de 14 de la Constitución Española, el cual establece; “Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación

⁵⁶ En sentencias como la STC 150/1990, del 4 de octubre, promovida mediante recursos de inconstitucionalidad de varios diputados. Recursos 243/85 y 257/85. El primero de ellos por 54 diputados y el segundo fue promovido por el Defensor del Pueblo.

⁵⁷ A través de la publicación de la Ley 11/2021. Bajo la rúbrica: “medidas para la prevención y la lucha contra el fraude fiscal”.

⁵⁸En opinión de VARONA ALABERN. *El valor de referencia y el valor comprobado por la Administración Tributaria*, dicho problema debe ser corregido con prontitud, en caso contrario, supondrá un defecto inconstitucional.

alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social”, aparece en la Ley General Tributaria en el artículo 3.1 de la misma⁵⁹, supone uno de los principios tributarios principales.

Si analizamos la doctrina del Tribunal Constitucional vertida sobre este principio, debemos observarlo ex artículo 31.1 de la Constitución, puesto que está muy relacionado con la capacidad económica. No basta con que se sitúe por debajo del valor de mercado, también es necesario que las diferencias de todos los inmuebles respecto de este valor sean homogéneas. De poco sirve que dos inmuebles de características prácticamente idénticas tuvieran un valor de referencia por debajo del que estipulase el mercado⁶⁰.

Respecto al porqué la doctrina del Tribunal examina el principio de igualdad tomando como comparación lo señalado en el principio de capacidad económica, es decir tomando como punto de partida algunas situaciones que siendo reveladoras de riqueza suponían un trato completamente distinto⁶¹. A estos efectos, el Tribunal sostiene que a los simples efectos de verificar si desde el principio de capacidad económica puedan considerarse dos situaciones, como situaciones homogéneas, es decir, casi iguales. Posteriormente se comprueba si el tratamiento recibido por el legislador en idénticas situaciones es distinto. Si existiese la diferencia de trato a la que acabo de hacer referencia, deberían conocerse las causas razonables y los motivos del trato distinto para que se permita fundamentar la diversa regulación normativa. Para que este tratamiento diferente por parte de la legislación supere el umbral que impone el régimen constitucional, es necesario que sea adecuada y proporcional a la finalidad perseguida⁶², de tal modo que no resulte desmesurado ni sea una diferencia notoria e injustificada.

Si se trasladara esta doctrina al valor de referencia; se procedería a actuar tal y como se determinase en su Ley reguladora. Es el caso de aquellos inmuebles que tienen condiciones muy semejantes pero que tuvieran un valor de referencia muy distinto, se partiría de supuestos muy homogéneos, se comprobaría que ambos tienen un tratamiento fiscal muy distinto; esto lo probarían si las diferencias entre los valores de referencia fuesen lo suficientemente importantes. Por último, preguntarse si existe una razón que pudiera probar e hiciera entender la diferencia de trato fiscal recibido, lo que debería responderse de forma negativa, porque no hay nada que avalase la diferencia en el tratamiento. Por lo tanto, aquellas leyes que sean permisivas ante este tipo de situaciones deberán reputarse como inconstitucionales.

⁵⁹ Dicho artículo dispone: “1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. A estos efectos, se prohíbe el establecimiento de cualquier instrumento extraordinario de regularización fiscal que pueda suponer una minoración de la deuda tributaria devengada de acuerdo con la normativa vigente”.

⁶⁰ En esta materia debemos observar PALAO TABOADA: “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”. *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, 2004, núm.124, pp. 767-783.

⁶¹ Establecido en algunas sentencias como STC 96/2002, de 25 de abril o la STC 10/2005, de 20 de enero. La primera interpuesta por recurso de inconstitucionalidad del Gobierno de la Rioja (recurso 1135/95). La segunda interpuesta a través de varios recursos de inconstitucionalidad, entre ellos el 1378/200.

⁶² Conforme al artículo 3.2 de la LGT, el cual dispone lo siguiente; 2. “La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios”.

A los efectos de conocer si el valor de referencia podría cumplir la situación de inconstitucionalidad recientemente descrita, cabría suponer que la actual Ley del Catastro Inmobiliario supera los límites constitucionales, así podríamos comprenderlo de algunas de sus disposiciones, que aplican factores de minoración, en este caso, la Disposición Final Tercera, recalca los siguientes aspectos: “*Con el fin de que el valor de referencia de los inmuebles no supere el valor de mercado se fijará, mediante orden de la Ministra de Hacienda, un factor de minoración al mercado para los bienes de una misma clase*”.

Otra situación, radicalmente diferente es si podría invocarse la vulneración de este principio de igualdad en los casos en los que la Administración no acierte a la hora de obtener las diferencias homogéneas y apruebe valores de referencia que sean inferiores a los del mercado, pero completamente distintos a los de otros inmuebles de condiciones muy similares. Este problema no sería de inconstitucionalidad en la Ley, sino un claro ejemplo de error en la aplicación de esta. Lo que correspondería, en este supuesto, sería la solución mediante la justicia ordinaria, mediante la presentación de la prueba pericial por parte del contribuyente que fuese afectado. Si esta situación, se diese por el desarrollo de una normativa reglamentaria, se debería seguir el mismo proceder; y tampoco se podría declarar la norma como inconstitucional.

2.4. Principio de reserva de ley.

Como se ha señalado, parece que el valor de referencia respeta los principios constitucionales anteriormente mencionados; así como que otorga una serie de garantías a los contribuyentes que decidan llevar a cabo una impugnación.

Sin embargo, si atendemos al principio de reserva de ley, la Disposición Final Tercera del TRLCI, parece muy escueta a la hora de atender y regular los aspectos que pueden establecer la cuantía del valor. Si se analiza esta Disposición, el precepto a detalle, se puede observar que dedica poca atención a los elementos específicos que configuren el valor de referencia, ya que la Ley remite de forma expresa a normas reglamentarias y de rango inferior, así como dejar al arbitrio de la Administración; mediante actuaciones administrativas, el establecimiento del valor de referencia. Esta situación puede vulnerar la reserva de ley⁶³.

Para entender este principio, es preciso, ordenarlo en la legislación tributaria. Aplicado a al ordenamiento tributario, cabe destacar, además de lo establecido en el artículo 31.3 de la CE, lo dispuesto en el artículo 8 de la LGT⁶⁴, el cual establece un régimen legal de carácter obligatorio para determinadas materias.

⁶³ En este sentido RUIZ GARIJO y VARONA ALABERN, cuestionan la posible vulneración del principio de reserva de ley. “*Causas determinantes de la judicialización de los valores de referencia establecidos por la Ley 11/2021, de Medidas de lucha y prevención contra el fraude fiscal*”. *Tributos Locales*, núm. 156, 2022, pp. 271-294.

⁶⁴ Este artículo establece que se regularan en el ámbito tributario por ley, las siguientes materias:” a) *La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.* b) *Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su*

Aunque se puede desprender de este artículo, que no todos los elementos en el ámbito tributario han de estar regulados por ley; los elementos identitarios del tributo son los que deben estar claramente determinados por Ley, mientras que los cuantitativos, que pueden no contener elementos definitorios del tributo, pueden ser desarrollados reglamentariamente.

Cabe destacar que el principio de reserva de ley opera de forma más relevante y con mayor relevancia según el tipo de tributos; por ejemplo, en los impuestos parece que de manera más intensa que en las tasas. Esto parece desprenderse de la Constitución y de numerosas sentencias que han sido dictadas por el Tribunal Constitucional.

El Tribunal Constitucional ha ido reconociendo la necesidad de respetar este principio respecto a los elementos cuantitativos del tributo, pero desplegando una menor eficacia que la que desprende sobre los elementos referidos a la identidad del tributo; y aún menos en la de los valores que forman parte de la base imponible y son tremendamente complicados y plagados de tecnicismos. En este caso, parece por ello evidente que el legislador desarrolle con mayor precisión e intensidad las normas de rango inferior para determinar aspectos cuantitativos que no puedan ser entendidos por los contribuyentes y que tengan una gran dificultad, cuya concreción no parece necesario que aparezca en la propia Ley. No obstante, aunque se permita flexibilidad a la hora de desarrollar reglamentariamente este tipo de elementos de cuantificación, no está permitido que se pueda permitir un desarrollo en blanco, ni siquiera la renuncia a la hora de diseñar el contenido sustancial del impuesto.

Respecto a la forma de determinar los criterios para aplicar el valor de referencia la DF 3ª del TRLCI; lo desarrolla de forma muy escueta. Solamente se indica que la Dirección General del Catastro, lo determinará de forma objetiva y, en cualquier caso, no podrá superar el valor de mercado, teniendo en cuenta la información que pueda tener la DGC, así como la información de los precios que comuniquen los fedatarios públicos en las compraventas inmobiliarias. Para evitar que el valor de referencia supere el valor de mercado, la Administración establecerá una serie de factores de minoración que se aplican a la base imponible del impuesta. A partir de ahí, la norma es sumamente procedimental, porque contendrá los factores que debe observar el Catastro.

Si se atiende a lo que dice el artículo 23.1 del TRLCI, se observa que en lo relativo a este ámbito es más completo que la DF Tercera del mismo Texto Legal. Este artículo determina; *“1. Para la determinación del valor catastral se tendrán en cuenta los siguientes criterios:*

a) La localización del inmueble, las circunstancias urbanísticas que afecten al suelo y su aptitud para la producción.

b) El coste de ejecución material de las construcciones, los beneficios de la contrata, honorarios profesionales y tributos que gravan la construcción, el uso, la calidad y la antigüedad edificatoria, así como el carácter histórico-artístico u otras condiciones de las edificaciones.

importe máximo. c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables. d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales. e) El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora. f) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción. g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias. h) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta. i) Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos. j) Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos. k) La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas. l) La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa. m) Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente”.

c) *Los gastos de producción y beneficios de la actividad empresarial de promoción, o los factores que correspondan en los supuestos de inexistencia de la citada promoción.*

d) *Las circunstancias y valores del mercado.*

e) *Cualquier otro factor relevante que reglamentariamente se determine.*

Este precepto, permite conocer una serie de situaciones, que, con mayor o menor eficacia, inciden en la determinación del valor catastral, de forma que no se puede considerar que sea un precepto vacío en cuanto a su contenido, en el que el legislador no se haya inmiscuido en la función de regular el valor catastral. Sin embargo, atendiendo a la normativa de carácter sustantivo del valor catastral es bastante escasa, y existe una amplia remisión a normativa de carácter inferior; esto lo que puede llegar a generar es que produzca incertidumbre respecto a su posible inconstitucionalidad. Por el contrario, en defensa de su carácter constitucional, cabe aludir a la posibilidad de que no contiene ningún elemento ni remisión en blanco, y regula una materia cuyo carácter técnico está altamente acentuado; por ello, esta circunstancia puede asegurar que se supere las exigencias del examen constitucional; a mayores, se debe añadir que, para determinar el valor de referencia al valor catastral se añadirán más elementos cuantitativos a los que se alude en la DF Tercera del TRLCI⁶⁵.

VIII. - LA IMPUGNACIÓN DEL VALOR DE REFERENCIA

1.- MOMENTO EN EL QUE PROCEDER A LA IMPUGNACIÓN DEL VALOR DE REFERENCIA.

Uno de los aspectos más curiosos del valor de referencia lo encontramos en su impugnación, ya que el valor no se puede atacar una vez se ha publicado, pues sólo cabe su impugnación cuando se aplica a un determinado impuesto y genera una obligación tributaria concreta. No se podrá impugnar de forma aislada y autónoma un valor concreto, lo que se recurre de forma directa es la liquidación o autoliquidación, por considerarse ilegal o incorrecto el valor de referencia, lo que se deberá atacar es la liquidación o autoliquidación alegando una irregularidad referida a este valor.

El contribuyente no podrá impugnarlo cuando lo vea publicado, aunque considere que este ya es ilegal, deberá esperar a que forme parte de la base imponible del impuesto de Sucesiones y Donaciones o del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Sino realizase ninguna operación que se deba ajustar a estos impuestos, el valor de referencia no podrá ser atacado⁶⁶. Podría decirse que estamos ante una impugnación *a posteriori* del valor de referencia, este hecho ahorra bastantes litigios, puesto que no podrá darse una impugnación masiva de dicho valor.

⁶⁵ De extenso contenido, entre lo más destacado señala: “*Con periodicidad anual la Dirección General del Catastro establecerá y aprobará los elementos necesarios para la determinación del valor de referencia de cada inmueble por aplicación de los citados módulos de valor medio y los factores de minoración, en la forma en que reglamentariamente se determine.*”

⁶⁶ No obstante, cabe la vía de la impugnación indirecta a través del procedimiento de subsanación de discrepancias, aunque no suponga un recurso contra este valor.

Sólo existe ese interés legítimo necesario para poder impugnar una actuación administrativa o una norma cuando el valor de referencia forme parte de la base imponible de un tributo en concreto, porque cuando éste se devengue va a generar una obligación tributaria y dineraria, y su cuantía va a depender directamente de este valor. La impugnación a posteriori no supondría una indefensión generada al contribuyente, puesto que no se niega el derecho a que pueda impugnarse. El legislador en este sentido ha respetado lo establecido en el artículo 24 de la Constitución⁶⁷.

La jurisprudencia a través de numerosas sentencias, como la STS de 26 de abril de 2018⁶⁸, definió dicho interés legítimo como el nexo que une a una persona con el proceso de que se trate y se caracteriza como una relación unívoca entre el sujeto y el objeto de la pretensión (el acto o la disposición que hayan sido anuladas) y que dicha anulación produzca un efecto negativo o positivo (un determinado perjuicio o beneficio)⁶⁹.

Además, ese interés debe ser cualificado y específico, actual y real. No pudiendo ser en ningún caso hipotético o ficticio. Este interés sólo aparece cuando el valor de referencia es vinculante por razón de ley, en este caso, se concreta en el hecho de que forma parte de una específica obligación tributaria. El legislador no ha previsto en la normativa que regula el valor de referencia ningún efecto jurídico concreto y de carácter vinculante que pudiera generarse en el momento de su publicación. A mayores, el interés que pudiera suscitarse en otros ámbitos no va a ser tan intenso como para que posea el rango de legítimo.

La posibilidad de impugnar el valor de referencia en el momento de su publicación no excluye la posibilidad de que el contribuyente (titular del inmueble) pueda observar ciertos errores, acudiendo al Catastro para solicitar la subsanación de dichos errores, incoando procedimientos para que este error pueda ser corregido. Como mencione anteriormente, el procedimiento de subsanación de discrepancias es uno de los que puede ejecutar el titular del inmueble. En el caso de que el Catastro aceptase la solicitud se corregirá tanto el error del valor de referencia como en su caso, el del valor catastral. La petición del particular sólo da derecho a trámite, por lo que sí es desestimada por parte del Catastro su solicitud, no podrá acudir a la vía impugnatoria hasta que no genere una obligación tributaria⁷⁰.

Si, por el contrario, se hubiese dictado un acto de liquidación que hubiese podido haber ganado firmeza, sólo cabría, además de los supuestos de nulidad radical y el recurso

⁶⁷ Dicho artículo establece lo siguiente: “*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. Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia*”.

⁶⁸ STS 688/2018. Interpuesta mediante recurso de casación 42/2016.

⁶⁹ Siguiendo la doctrina de SANTAMARÍA PASTOR. “*principios de derecho administrativo general*”, *Ilustres Publicaciones*, 2018, Madrid.

⁷⁰ Para desarrollar esta cuestión podrá verse, VARONA ALABERN: *Dificultades para impugnar el valor catastral que ha devenido firme y la STS de 19 febrero de 2019. Quincena Fiscal 2019*, núm. 13, pp. 99-112.

extraordinario de revisión, solicitarse la revocación vía artículo 219 LGT⁷¹. La viabilidad de esta figura se ha visto claramente reforzada por una sentencia reciente, del año pasado, la STS de 9 de febrero de 2022⁷², que reacciona ante una concepción de corte tradicional, que otorgaba a la Hacienda Pública facultades discrecionales en relación con la tramitación de este procedimiento. Esta sentencia declara que una vez iniciado el procedimiento a instancia de parte “la Administración viene obligada a resolver, sin tener la facultad de convertir el procedimiento de devolución de ingresos indebidos a instancia del interesado y en el ámbito del artículo 221.3⁷³, en un procedimiento que sólo pueda iniciarse de oficio. Este hecho abre a los interesados una nueva vía para revisar los actos tributarios firmes.

2.- MOTIVOS DE IMPUGNACIÓN.

Los motivos de impugnación del valor de referencia aparte de los vicios formales son seis irregularidades y que pueden concurrir de forma individual o conjuntamente.⁷⁴

La primera de ellas es que la Administración se haya basado en datos erróneos del inmueble, como pueden ser la localización o la superficie. Esto facilitaría al contribuyente la formulación de la impugnación, que debería ser, en todo caso, estimada por parte de la Administración Tributaria. Además, si estamos ante un dato tan concreto y claro que diese lugar a un error material, aritmético o, de hecho, se le permite al contribuyente optar por el procedimiento especial de errores de este tipo.

⁷¹ El citado artículo, expresa lo siguiente: “1. La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados. La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico. 2. La revocación sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción. 3. El procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio, y será competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto. En el expediente se dará audiencia a los interesados y deberá incluirse un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revocación del acto. 4. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento.

Transcurrido el plazo establecido en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa, se producirá la caducidad del procedimiento. 5. Las resoluciones que se dicten en este procedimiento pondrán fin a la vía administrativa”.

⁷² Sentencia interpuesta mediante el recurso 126/2019.

⁷³ Dicho artículo establecía lo siguiente, “cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley”.

⁷⁴ Debemos estar de acuerdo con lo dispuesto en la legislación específica de los diferentes tributos. Como pueda ser la nueva redacción que se da al artículo 10.3 TRLITPAJD: “El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración Tributaria o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Cuando los obligados tributarios consideren que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación, impugnando dicho valor de referencia”.

En segundo lugar, puede ocurrir que el Catastro ignore determinados elementos del inmueble que puedan ser relevantes para su valoración, como puedan ser las servidumbres que sufren los inmuebles rústicos o los deterioros que sufra una vivienda a consecuencia de la construcción. En este caso, puede suceder que el Catastro admita dicho dato y lo incorpore e integre en sus algoritmos a la hora del cálculo del valor de referencia y modifique este. La segunda posibilidad es que pueda entender que no posee los medios suficientes para valorarlo y decida no certificar ese valor, por lo que ese inmueble carecería de valor de referencia. En este caso, que no sería poco habitual, la Administración recurriría al valor de mercado, por lo tanto, en este supuesto concreto la Administración estaría legitimada para incoar el procedimiento de comprobación de valores.

En tercer lugar, es posible que el Catastro no haya aplicado de forma correcta la normativa o la Resolución que regula el valor de referencia, por interpretar de forma errónea un precepto, por omitir de forma indebida algunos de los coeficientes que se establezcan en la legislación aplicable o por otra serie de errores de derecho. En este caso, la impugnación planteará matices jurídicos y deberá basarse en razonamientos bien fundamentados.

En cuarto lugar, cabe la posibilidad de oponerse al valor de referencia alegando irregularidades en la normativa técnica o en la Orden Ministerial que regula los factores de minoración⁷⁵. Centrándome en la última norma, puesto que del primer supuesto todavía no hay regulación específica. La orden ministerial se podrá impugnar directa o indirectamente. En el primer caso, se puede interponer un recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Supremo⁷⁶. En el segundo caso, podría impugnarse el valor de referencia invocando una irregularidad en la Orden Ministerial. Dejando aparte los vicios formales, si se atiende a los vicios sustantivos, sólo podrá impugnarse por aprobar una serie de factores de minoración que apenas tuvieran efecto ni rebajaran el valor de referencia, lo que se opone a la finalidad que persigue la ley, y podría suponer que muchos valores de referencia superaran con creces al valor de mercado, este hecho supondría una impugnación masiva. También cabría la posibilidad de interponer recurso contra la Orden, si esta estableciera factores de minoración, según los diferentes tipos de inmuebles de forma arbitraria y contraria a la realidad económica, de modo que algunos bienes fuesen perjudicados injustamente. No obstante, aunque las Órdenes Ministeriales puedan recurrirse es muy difícil que esto ocurra actualmente, puesto que el contribuyente rara vez encontrará motivos para impugnarla.

En quinto lugar, es posible atacar el valor de referencia alegando alguna irregularidad de la Resolución que aprobó los criterios de valoración y que contenía fórmulas, factores y demás elementos necesarios para después obtener los valores de referencia de cada inmueble.

⁷⁵ Como me he referido con anterioridad a ella, estamos hablando de la OHFP 1104/2021

⁷⁶ Debemos acudir a lo dispuesto en la Ley 29/1998 que dispone que actos son recurrible ante la jurisdicción contencioso-administrativa, en su artículo 25, son impugnables: “*El recurso contencioso-administrativo es admisible en relación con las disposiciones de carácter general y con los actos expresos y presuntos de la Administración pública que pongan fin a la vía administrativa, ya sean definitivos o de trámite, si estos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos o intereses legítimos. 2. También es admisible el recurso contra la inactividad de la Administración y contra sus actuaciones materiales que constituyan vía de hecho, en los términos establecidos en esta Ley*”.

Aunque cabe la posibilidad de recurrir dicha Resolución a través de recurso de reposición o mediante reclamación económico-administrativa, debería ser posible su impugnación posterior mediante la vía indirecta, cuando se pueda atacar el valor de referencia del inmueble. Aunque la impugnación indirecta esté prevista para impugnar disposiciones normativas y no actos administrativos, esta circunstancia ha sido admitida tanto por la jurisprudencia como por los tribunales económico-administrativos⁷⁷. La doctrina elaborada por estos tribunales se puede trasladar para el caso concreto del valor de referencia. Todavía no hay ningún pronunciamiento judicial al respecto, se aplicará para el valor de referencia de forma análoga, lo dispuesto en estas sentencias.

Respecto a las consecuencias que puedan surgir con motivo de la impugnación, sólo producirá efectos para el sujeto que interpuso el correspondiente recurso, a pesar de que el vicio pudiera afectar a varios contribuyentes.

Aparte, no se prevé un mecanismo para poder invalidar la resolución ilegal que ganó firmeza. Además, no le está previsto que le sea aplicable lo dispuesto en el artículo 27 de la LJCA⁷⁸, que para el caso de la impugnación indirecta prevé una vía para anular el reglamento que fuese causa de invalidez del acto recurrido. Es un instrumento que se prevé para atacar a las normas reglamentarias que sean ilegales, pero no está previsto para los actos administrativos generales, por lo que no resulta tampoco aplicable.

Para el caso de que recayese sentencia firme anulatoria del concreto valor de referencia, el resto de los contribuyentes pueden invocar el artículo 110 de la LJCA para extender los efectos del pronunciamiento a su situación concreta, siempre que se cumplan los requisitos que dicho artículo establece⁷⁹.

⁷⁷ Estamos haciendo referencia a la sentencia 2016/1738, interpuesta mediante el recurso 3392/2014.

⁷⁸ El referido artículo dispone lo siguiente: “1. Cuando un Juez o Tribunal de lo Contencioso-administrativo hubiere dictado sentencia firme estimatoria por considerar ilegal el contenido de la disposición general aplicada, deberá plantear la cuestión de ilegalidad ante el Tribunal competente para conocer del recurso directo contra la disposición, salvo lo dispuesto en los dos apartados siguientes. 2. Cuando el Juez o Tribunal competente para conocer de un recurso contra un acto fundado en la invalidez de una disposición general lo fuere también para conocer del recurso directo contra ésta, la sentencia declarará la validez o nulidad de la disposición general. 3. Sin necesidad de plantear cuestión de ilegalidad, el Tribunal Supremo anulará cualquier disposición general cuando, en cualquier grado, conozca de un recurso contra un acto fundado en la ilegalidad de aquella norma”.

⁷⁹ Respecto al citado artículo 110 de la Ley 29/1998, establece: “1. En materia tributaria, de personal al servicio de la Administración pública y de unidad de mercado, los efectos de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas podrán extenderse a otras, en ejecución de la sentencia, cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que los interesados se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo. b) Que el juez o tribunal sentenciador fuera también competente, por razón del territorio, para conocer de sus pretensiones de reconocimiento de dicha situación individualizada. c) Que soliciten la extensión de los efectos de la sentencia en el plazo de un año desde la última notificación de ésta a quienes fueron parte en el proceso. Si se hubiere interpuesto recurso en interés de ley o de revisión, este plazo se contará desde la última notificación de la resolución que ponga fin a éste. 2. La solicitud deberá dirigirse directamente al órgano jurisdiccional competente que hubiera dictado la resolución de la que se pretende que se extiendan los efectos. 3. La petición al órgano jurisdiccional se formulará en escrito razonado al que deberá acompañarse el documento o documentos que acrediten la identidad de situaciones o la no concurrencia de alguna de las circunstancias del apartado 5 de este artículo. 4. Antes de resolver, en los veinte días siguientes, el Letrado de la Administración de Justicia recabará de la Administración los antecedentes que estime oportunos y, en todo caso, un informe detallado sobre la viabilidad de la extensión solicitada, poniendo de manifiesto el resultado de esas actuaciones a las partes para que aleguen por plazo común de cinco días, con emplazamiento en su caso de los interesados directamente afectados por los efectos de la extensión. Una vez evacuado el trámite, el Juez o Tribunal resolverá sin más por medio de auto, en el que no podrá

En último lugar y la última situación que pueda darse, es que el valor de referencia supere al valor de mercado. Y esto, a pesar de que los datos utilizados por el Catastro y la aplicación normativa sean correctos. Este es, sin lugar a duda, el supuesto más difícil de probar por parte de los contribuyentes, ya que éste debe basar su pretensión en valoraciones muy complejas y que están ancladas en apreciaciones sumamente subjetivas que son difíciles de objetivar. En este caso, la impugnación tendrá un carácter elementalmente técnico, y es el motivo por el cual los Tribunales pueden aceptar el uso de la tasación pericial contradictoria. Esta cuestión, será tratada en profundidad más adelante.

Aparte de los motivos anteriormente descritos, cabe la posibilidad de impugnar el valor de referencia por una serie de irregularidades formales, como puedan ser la falta de competencia del Tribunal ante el que se interponga el correspondiente recurso o los defectos a la hora de notificar.

3.- PROHIBICIÓN DE LA REFORMATIO IN PEIUS.

Cuando el contribuyente solicite rectificaciones en su autoliquidación o la impugne para atacar el valor de referencia establecido por el Catastro, el Catastro no va a poder incrementar ese valor en respuesta a la solicitud o al recurso. La *reformatio in peius* está legalmente vetada⁸⁰, tampoco surtiría efectos en el ámbito económico-administrativo⁸¹.

No obstante, atendiendo al complejo procedimiento de impugnación del valor permite que se den determinadas situaciones algo complejas, que puedan volverse en contra del contribuyente que haya recurrido. Puede ocurrir que el Catastro haya establecido un valor de referencia que esté muy por debajo de lo habitual, por el desconocimiento de determinadas causas que

reconocerse una situación jurídica distinta a la definida en la sentencia firme de que se trate. 5. El incidente se desestimará, en todo caso, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: a) Si existiera cosa juzgada. b) Cuando la doctrina determinante del fallo cuya extensión se postule fuere contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo o a la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia en el recurso a que se refiere el artículo 99. c) Si para el interesado se hubiere dictado resolución que, habiendo causado estado en vía administrativa, fuere consentida y firme por no haber promovido recurso contencioso-administrativo. 6. Si se encuentra pendiente un recurso de revisión o un recurso de casación en interés de la ley, quedará en suspenso la decisión del incidente hasta que se resuelva el citado recurso. 7. El régimen de recurso del auto dictado se ajustará a las reglas generales previstas en el artículo 80”.

⁸⁰ En vía administrativa general, se prohíbe la *reformatio in peius*, esta prohibición, aparece regulada en la Ley 39/2015 (LPAC), Ley del Procedimiento Administrativo común, en concreto en los artículos 88.2 y 119.3 de dicha Ley. Conforme al artículo 88.2: “En los procedimientos tramitados a solicitud del interesado, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por éste, sin que en ningún caso pueda agravar su situación inicial y sin perjuicio de la potestad de la Administración de incoar de oficio un nuevo procedimiento, si procede”. Por su parte el artículo 119, en su apartado 3 señala: “El órgano que resuelva el recurso decidirá cuantas cuestiones, tanto de forma como de fondo, plantee el procedimiento, hayan sido o no alegadas por los interesados. En este último caso se les oirá previamente. No obstante, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por el recurrente, sin que en ningún caso pueda agravarse su situación inicial”.

⁸¹ Por su parte, en el ámbito económico-administrativo, se deberá estar a lo que dispone el artículo 237.1: “1. Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante”.

revalorizarían el inmueble. En este caso, la opción que ostenta el Catastro es la de poder modificar el valor de referencia utilizando una serie de procedimientos, como pueden ser la revisión de oficio o la subsanación de discrepancias.

Puede también suceder, que el contribuyente solicitara una rectificación en la autoliquidación, en este caso, no cabría una rectificación al alza, pero el Catastro sí que podría entender que el administrado carece de la información necesaria para determinar el valor de referencia, por lo que se aplicaría el valor de mercado, incoando posteriormente la Administración el procedimiento de comprobación de valores mediante el cual se intentaría corregir el error cometido en la autoliquidación. El contribuyente para defenderse va a poder invocar la “*reformatio in peius*”, argumentando que la Administración no puede empeorar la situación inicial en la que éste se encontraba por no poder certificar por su propia cuenta el valor de referencia.

Por lo tanto, el valor comprobado por la Hacienda no va a poder ser superior al valor de referencia originario, la comprobación de valores no podría sustanciarse en estos casos ignorando su aplicación.

Sin embargo, hay autores que no descartan que en la práctica puedan aparecer esta serie de supuestos, en los que la Hacienda tras constatar la inaplicación del valor de referencia, apelase al valor de mercado y elevara la base imponible del tributo, mediante el procedimiento de comprobación de valores⁸².

4.- POSIBILIDAD DE IMPUGNAR EL VALOR DE REFERENCIA MEDIANTE LA TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA.

Debemos saber ahora si el sujeto que quiera impugnar el valor de referencia podrá utilizar la tasación pericial contradictoria para oponerse o atacar dicho valor. Lo que se trata de concretar no es el derecho que tenga el contribuyente a utilizar pruebas periciales, sino el derecho del contribuyente a utilizar un procedimiento tan singular como es la tasación pericial contradictoria.

Esta figura, se concreta en un procedimiento muy específico, regulado en la Ley General Tributaria, está previsto para atacar la comprobación de valores llevada a cabo por la Administración⁸³, de ahí que en opinión de algunos autores se configure como un mecanismo de impugnación y no como un medio previsto de comprobación de valores⁸⁴. Este

⁸² Esta opinión la vierten algunos autores como VARONA ALABERN: “*El valor de referencia y el valor comprobado por la Administración Tributaria*”. Thomson-Reuters, ARANZADI, pp. 60-63.

⁸³ La tasación pericial contradictoria se prevé en los artículos 57.2 y 135 de la LGT. Sin perjuicio de su regulación en las leyes especiales de cada tributo. En concreto, el primero de ellos determina: “*La tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo*”. El segundo de ellos es un artículo muy extenso y en el que se centra se centra este epígrafe.

⁸⁴ Para poder ahondar en la materia, podemos ver obras como: “*La tasación pericial contradictoria: cuestiones generales y aspectos sustantivos*”. ÁLVAREZ MARTÍNEZ. Editorial Reus, 2021, Madrid, pp. 66 y siguientes.

procedimiento se articula de la siguiente manera: la Administración designa un perito para que valore el bien, el particular puede designar otro perito y si el valor fijado por el perito de la Administración excede en más del 10% o en más de 120.000 € al valor calculado por el perito del particular, se nombra un tercer perito, que ha de ser neutral, para que dirima la cuestión y solucione las discrepancias entre Administración y contribuyente⁸⁵. No cabe duda de que el automatismo a la baja supondría para el contribuyente un beneficio, al que se une la suspensión de la ejecutividad del acto, que se gana al solicitar que se incoe el expediente.

El legislador limita el procedimiento de tasación pericial contradictoria al ámbito de la comprobación de valores, tal y como se deduce de la Ley General Tributaria en el artículo 135.1, cuando dice: *“los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados por el artículo 57 de la presente Ley, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente, o, cuando la normativa tributaria así lo prevea, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado.”* Lo que pone de manifiesto que esta figura está concebida para corregir el valor comprobado por la Administración Tributaria.

En ocasiones se ha defendido que este precepto⁸⁶ permite utilizar la tasación pericial contradictoria para atacar los medios de comprobación de valores establecidos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria, por considerar que así se deduce de lo expuesto en su expresión inicial: *“en corrección de los medios de comprobación fiscal”*. Si atendemos a lo dicho en esta interpretación, no habría problema en admitir que la tasación pericial contradictoria pudiera usarse para oponerse al valor de referencia, puesto que este valor figura en el Catastro y forma parte de uno de los medios de comprobación que se pueden subsumir en este precepto, vía artículo 57.1, apartado b) de la LGT.

La dificultad para utilizar el procedimiento de tasación pericial contradictoria se proyecta y se deduce de la propia estructura del procedimiento, en el que la comprobación de valores de la Administración se funda en el previo valor declarado por el contribuyente. Si uno se fija en la redacción del artículo 135.3 LGT, podrá observarse que se toma como referencia el valor declarado por el contribuyente a efectos de asignar los gastos del tercer perito a la Administración o al sujeto pasivo, lo que demuestra que dicho valor (declarado por el contribuyente) es esencial en la estructura de la tasación pericial contradictoria.

Además, este planteamiento, también resulta válido en el ISD, tanto en el sistema de autoliquidación como en el de declaración y posterior liquidación por parte de la Administración. En este último caso, el sujeto pasivo no sólo ha de declarar el bien o el derecho en concreto, también su valor (artículo 18.2 LISD)⁸⁷.

⁸⁵ En este caso la LGT establece una serie de límites a la valoración que realice el tercer perito. Dichos límites están previstos en el artículo 135.4 de la LGT: *“La valoración del perito tercero servirá de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria”*.

⁸⁶ Remitiéndome de nuevo a ÁLVAREZ MARTÍNEZ. En la misma obra que la citada anteriormente.

⁸⁷ Aunque este sistema esté en desuso actualmente, debemos citar lo expuesto en dicho artículo. Este artículo fue modificado tras la entrada en vigor de la Ley 11/2021, y su redacción queda así: *“Los interesados deberán consignar en*

Se debe aclarar, aunque ya se expuso en los primeros epígrafes que el valor de referencia catastral no es un valor fijado por la Administración. Es un valor predeterminado y establecido por la Administración, un valor fijado de forma directa por la Hacienda, sin necesidad de contar con un valor previamente declarado por el contribuyente, entendiéndose como tal la magnitud que este plasma en su autoliquidación o declaración de forma voluntaria y que considere más correcta. Aunque sea cierto que el sujeto pasivo sigue declarando el valor de referencia, lo hace por imperativo legal, y no por ser el que esté estime oportuno o más correcto. Además, el contribuyente lo que declara es un valor administrativo, por lo que no debe ser objeto de comprobación por la propia Administración.

Con la argumentación vertida hasta el momento, parece evidente que la tasación pericial contradictoria no se podrá aceptar en sede administrativa ni en sede económico-administrativa. No obstante, como todavía no se han dado pronunciamientos judiciales al respecto, no sabemos lo que la jurisprudencia en el orden contencioso-administrativo pueda establecer al respecto. VARONA ALABERN, da varias razones que permiten justificar la admisión de la tasación pericial contradictoria para impugnar el valor de referencia⁸⁸.

En primer lugar, aunque este valor se publique de forma masiva anualmente, sólo es recurrible cuando genera una específica obligación tributaria, de forma que la suspensión que provoca la tasación pericial contradictoria no puede paralizar masivamente el procedimiento de publicación y aprobación de los valores de referencia. Esta circunstancia, por el contrario, no se da en los procedimientos de valoración colectiva para determinar el valor catastral, que finalizan mediante notificación individual que son impugnables al momento y cuya suspensión masiva deriva de la tasación pericial contradictoria. Aquí se observa una gran diferencia, porque lo que sí que es aplicable al valor de referencia, puede no serlo en el valor catastral⁸⁹.

En segundo lugar, en el ISD y en el ITPAJD, estos tributos, al tratarse de impuestos instantáneos que no gravan riquezas que se generan de forma continuada en el tiempo, únicamente gravan actos concretos y realizados en un momento determinado, cuya realización (la de estos actos) genera obligaciones tributarias aisladas, lo que va a facilitar la operatividad de la tasación pericial contradictoria.

Por último, el mecanismo de impugnación del valor de referencia que se prevé en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, así como en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados es bastante peculiar, porque obliga al contribuyente a plasmar el valor en su declaración o autoliquidación para después oponerse a él. Alargando los trámites necesarios para poderlo atacar y generando más trabajo en el

la declaración que están obligados a presentar según el artículo 31 el valor que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en la declaración del impuesto. Este valor prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior”.

⁸⁸ VARONA ALABERN. *“El valor de referencia y el valor comprobado por la Administración Tributaria. Thomson-Reuters-Aranzadi, 2022, pp. 60-63.*

⁸⁹ VARONA ALABERN: *“El valor catastral: su gestión e impugnación. Análisis jurídico de la gestión catastral y de la gestión tributaria en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles”.* Thomson-Reuters, ARANZADI, 1997, pp. 444 y siguientes.

ciudadano. Esta carga adicional podrá compensarse concediendo al contribuyente la agilidad que precisa el procedimiento de tasación pericial contradictoria⁹⁰.

5.- ¿CÓMO DEBE EFECTUARSE LA IMPUGNACIÓN?

Si estamos a lo dispuesto en la LISD, se admite tanto la modalidad de declaración del contribuyente y posterior liquidación por parte de la Administración, como la autoliquidación, esta última modalidad ha ido cogiendo fuerza y se ha ido imponiendo con carácter preceptivo en casi todas las CC. AA, cesionarias del Impuesto.

En la primera modalidad, el contribuyente deberá plasmar el valor de referencia en la declaración y lo podrá impugnar cuando reciba la notificación de liquidación por la Hacienda Autonómica. Para ello podrá interponer un recurso de reposición potestativo o directamente mediante reclamación económico-administrativa, aportando documentación que estime oportuna para fundar su pretensión.

No obstante, la modalidad que más nos interesa es la del segundo supuesto, la autoliquidación, que es la que opera en el ITPAJD, y de forma general en el ISD. En este caso, es necesario observar el procedimiento revisorio propio de las autoliquidaciones, en los que el sujeto pasivo deberá primero autoliquidar y pagar el impuesto, y *a posteriori* deberá solicitar su rectificación. El sujeto pasivo podrá revisar en todo caso su autoliquidación, dentro del plazo de prescripción de la obligación tributaria.

Otra curiosidad aparece en la resolución de la impugnación. Tanto si el contribuyente interpuso recurso de reposición potestativo contra la liquidación, como si solicitó la rectificación de la autoliquidación, la Administración autonómica, deberá solicitar un informe preceptivo y vinculante a la Dirección General del Catastro, en el que o bien se ratifica o corrige el valor de referencia, conforme a la documentación que haya aportado el contribuyente para fundamentar su pretensión. La Administración autonómica en este caso, liquidará el impuesto del que se trate, de acuerdo con lo determinado en el informe del Catastro.

Puede ocurrir que, tras seis meses desde la solicitud de rectificación de la autoliquidación, el contribuyente no obtenga respuesta por parte de la Administración autonómica y decida interponer un recurso de reposición potestativo. En ese caso, la Administración seguirá el mismo procedimiento que he señalado anteriormente, deberá solicitar al Catastro un informe acerca del valor de referencia, que de la misma forma que el anterior, será preceptivo y vinculante.

⁹⁰ Este régimen peculiar en estos dos impuestos, lo desarrollan los artículos 9 de LISD, y el artículo 10 TRLITPAJD. El primero de ellos establece: *“El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración Tributaria o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Cuando los obligados tributarios consideren que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación impugnando dicho valor de referencia”*. Al artículo 10.3 del TRLITPAJD, ya me referí anteriormente en el epígrafe de los motivos de impugnación del valor de referencia.

Sin embargo, en el ámbito económico-administrativo nos encontramos con una situación radicalmente distinta, donde el informe será preceptivo, pero no vinculante, de acuerdo con los artículos 9.4 LISD y el artículo 10.5 del TRLITPAJD⁹¹. Estaríamos ante el supuesto, en el que la Administración autonómica no respondiera a la solicitud de rectificación de la autoliquidación o no resolviese el recurso de reposición, y el contribuyente amparándose en su derecho a la contestación, decidiera, transcurridos los correspondientes plazos acudir a los tribunales económico-administrativos. Como los TEAR carecerían del informe al que me acabo de referir, deberá solicitarlo al Catastro a través del órgano de aplicación del tributo, sin quedar el Tribunal vinculado por el contenido de dicho informe, de forma, que los tribunales tengan la capacidad de valorar las circunstancias, hechos, pruebas y razonamientos aportado y resolver conforme a lo que consideren más ajustado a Derecho.

Si dichos informes fuesen vinculantes, se anularía la función que cumplen estos tribunales, para juzgar sobre el fondo de la cuestión. Además, la normativa que regula el valor de referencia vincula a estos tribunales para juzgar de acuerdo con ella⁹².

La Ley 11/2021 también prevé un supuesto concreto, en el que el informe emitido por la Dirección General del Catastro no sea preceptivo, pero sí vinculante. No se exige a la Administración autonómica su solicitud, pero, si decide hacerlo, va a quedar vinculada por el contenido del informe.⁹³ Así puede suceder, cuando la Administración autonómica detecte mediante un procedimiento de comprobación limitada o a través de una inspección que el contribuyente no presentó la autoliquidación en el plazo y se le exigiera la deuda tributaria del impuesto. La Administración podría notificarle la propuesta de liquidación, abriendo la fase para que pueda presentar las alegaciones que estime oportunas, sin la necesidad de incluir aquel informe. Si el contribuyente no estuviese de acuerdo con la posterior liquidación por considerar que es incorrecto el valor de referencia, podría impugnarlo, y a partir de ese momento, se va a seguir el procedimiento ya expuesto, de tal forma que el informe será vinculante y preceptivo o sólo preceptivo, dependiendo de si se hubiera interpuesto el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa.

Podría darse también la posibilidad de que, según la documentación y las alegaciones presentadas por el contribuyente, el Catastro considere que éste carece de la información necesaria para determinar el valor de referencia del inmueble y no pudiera certificarlo. En ese caso, se produciría un cambio de criterio en la base imponible del tributo, ya que entonces consistiría entre el mayor del valor declarado por el contribuyente y el de mercado, en el supuesto del ISD, y el declarado, precio de adquisición, contraprestación o valor de mercado, en el caso del ITPAJD, lo que permitiría a la Administración a iniciar un procedimiento de

⁹¹ Dichos artículos poseen la misma redacción, la cuál ha sido añadida por la Ley 11/2021, y disponen lo siguiente, ambos en el tercer párrafo: *“Asimismo, emitirá informe preceptivo, corrigiendo o ratificando el valor de referencia, cuando lo solicite la Administración Tributaria encargada de la aplicación de los tributos, como consecuencia de la interposición de reclamaciones económico-administrativas”*.

⁹² En este sentido, véase la STS 1088/2021, interpuesta a través del recurso de casación 454/2020.

⁹³ Debemos estar a lo dispuesto en el artículo 9.5 de la LISD y 10.4 del TRLITPAJD. Conforme a ellos: *“La Dirección General del Catastro emitirá informe vinculante en el que ratifique o corrija el valor de referencia cuando lo solicite la Administración Tributaria encargada de la aplicación de los tributos como consecuencia de las alegaciones y pruebas aportadas por los obligados tributarios”*.

comprobación de valores. Esta situación es bastante común, puesto que al tratarse el valor de referencia de un valor que se emite de forma masiva, en ocasiones, obvia una serie de factores que son relevantes a la hora de obtener una adecuada cuantificación. Cuando el contribuyente ponga en conocimiento del Catastro estas circunstancias, este podrá optar por incorporarlo e integrarlo en los correspondientes algoritmos para corregir el valor de referencia (como pueden ser las servidumbres que graven un terreno rústico), u optar por no integrarlos.

Todo este proceso de impugnación viene facilitado por la estructura impugnatoria del valor de referencia, la cual, establece que comienza con una solicitud de rectificación de la autoliquidación que se exige, y una serie de requisitos, entre otros, incorporar la documentación necesaria y las razones en las que se fundamenta⁹⁴.

IX.- CONCLUSIONES

Parece evidente que, tras cuatro años desde la primera advertencia del Tribunal Constitucional con relación al IIVTNU, en torno a hacer tributar al contribuyente por un valor objetivo independientemente de su capacidad económica real, el legislador únicamente reaccionó prontamente en los territorios forales.

La Sentencia del TC 182/2021, del 26 de octubre, realizó un análisis sistemático del principio de capacidad económica y sobre qué ha de interpretarse en relación con la objetivación de valores, y en el ejercicio de su capacidad de decisión, el TC establece que, si bien, los métodos de objetivación de valores son plenamente aceptables en términos generales, hay que ofrecer siempre al contribuyente alternativas para que no se vulnere el principio de capacidad económica como consecuencia de la aplicación de un valor objetivo en la cuantificación de la obligación tributaria surgida.

En este sentido el legislador nacional, para adaptar la normativa tributaria a la doctrina del TC plasmada en la STC 182/2021, aprueba el Real Decreto Ley 26/2021, el cuál adapta el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales en lo que respecta al IIVTNU.

Si fuese cierto que se ofrecen opciones alternativas al valor de referencia, pero comprobamos que en los tres tributos (ISD, ITPAJD, IP) para los que está previsto el valor de referencia como base imponible en las adquisiciones de bienes inmuebles, se trata de opciones alternativas de determinación de la base imponible sólo para el caso en el que el valor real sea superior al de referencia y no al revés. En sentido contrario, no se puede utilizar el valor demostrativo de la capacidad económica real en las situaciones en el que éste sea inferior al de

⁹⁴ Aparece regulado por los artículos 88.2 y 126.5 del Reglamento General de las Actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección tributaria. Reglamento 1065/2007. Conforme a lo dispuesto en el artículo 88.2: *“Cuando el procedimiento se inicie mediante solicitud, esta deberá contener, al menos, los siguientes extremos: a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, del representante. b) Hechos, razones y petición en que se concrete la solicitud. c) Lugar, fecha y firma del solicitante o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio válido en derecho. d) Órgano al que se dirige”*. Por su parte el artículo 126, en su apartado 5, señala: *“La solicitud deberá acompañarse de la documentación en que se basa la solicitud de rectificación y los justificantes, en su caso, del ingreso efectuado por el obligado”*.

referencia determinado por el Catastro. Este hecho implica que en el caso en el que el valor real o de mercado resulte inferior al de referencia, habrá que utilizar de forma preceptiva este último, alejándose de lo que determina la sentencia del TC a la que acabo de hacer mención, de ofrecer alternativas a la utilización del valor administrativo objetivo.

En el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a pesar de que existe alternativa, este solo se puede utilizar en caso de que no exista el valor de referencia (una situación difícil de darse actualmente) o la valoración que den los interesados, aunque esta última, sólo en el caso de que sea superior al valor de referencia.

En el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, se ofrecen en caso de este impuesto tres alternativas, pero no se puede elegir la más beneficiosa para el contribuyente, sino la más alta, que puede ser normal que sea el valor de referencia, en el caso de que esté se considere un valor comprobado por la Administración, como parece dar a entender la normativa vigente en el valor de referencia.

Por último, en el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, existen otras opciones, pero sólo pueden utilizarse también en el caso de que las mismas sean superiores al valor de referencia. En el caso de que el valor real sea inferior al de referencia no podría utilizarse.

En mi humilde opinión, podría considerarse la aplicación del valor de referencia como base imponible en los tributos recientemente nombrados, como inconstitucional. No obstante, esto se dirimirá con el tiempo, hasta el momento no tenemos ninguna sentencia que así lo establezca. El valor de referencia tendrá éxito si se determina adecuadamente, lo que como he mencionado significa, que se sitúe por debajo del de mercado. Este valor fracasará también, si la diferencia entre los distintos valores de referencia respecto del valor de mercado es muy acusada, en ese caso, el legislador va a perder credibilidad. También va a ser importante, la labor del obligado tributario, comprobando si el sistema funciona con agilidad, así como la labor de la Administración realizando informes catastrales diligentes y técnicamente correctos.

Esperemos que el legislador rectifique y consiga modificar la regulación del nuevo valor de referencia para poder adaptarlo a la constitucionalidad, acorde con la sentencia 182/2021. Para ello deberá sustituir la obligatoriedad del valor de referencia por la opción al mismo en los tres tributos.

X.- BIBLIOGRAFÍA

ÁLVAREZ MARTÍNEZ J., “*La tasación pericial contradictoria: Cuestiones generales y aspectos sustantivos*”. Editorial Reus, 2020, Madrid.

ARANA LANDÍN, S., “*Aviso a navegantes sobre la posible inconstitucionalidad del impuesto sobre sucesiones y donaciones, el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*”. *Revista de Tributos Locales*, núm. 154, 2022, pp. 206-227.

ARANA LANDÍN, S., “*Sobre las valoraciones objetivas de la base imponible de bienes inmuebles: propuesta para un cambio inesperado, pero extremadamente urgente y necesario*”. *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2021, pp. 87-114.

DEL BLANCO GARCÍA A.J., “*Hacia un nuevo valor inmobiliario de referencia*”, 2019, *Quincena Fiscal* núm.9, pp. 17-42.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D., “*Significado y alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU en Guipúzcoa y Álava*”, *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, núm. 409, 2017, pp. 5-44.

PAGÉS GALTÉS J., “*Efectos de la declaración de inconstitucionalidad parcial del IIVTNU tras la sentencia dictada por el Tribunal Supremo en 2018*”, abril 2019. *Revista de estudios de la Administración Local y Autonómica*”.

PALAO TABOADA C., “*Por qué yerra el Tribunal Constitucional en las sentencias sobre el IIVTNU*”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2017.

PÉREZ FADÓN-MARTÍNEZ J.J., “*Análisis del concepto de “valor de referencia de mercado”*”, *BIT plus-Boletín Informativo Tributario*, 2018, núm.226 pp.16-17.

RUIZ GARIJO, B., “*Causas determinantes de la judicialización de los valores de referencia establecidos por la Ley 11/2021, de Medidas de lucha y prevención contra el fraude fiscal*”. *Tributos Locales*, núm. 156, 2022, pp. 271-294.

SESMA SÁNCHEZ B., “*La nulidad de las liquidaciones tributarias*”, *Quincena Fiscal* 2007, núm. 17, pp. 18 y siguientes.

VARONA ALABERN J.E., “*El valor de referencia en el proyecto de Ley de Medidas para la prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal*”, *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 458, 2021, pp. 5-50.

VARONA ALABERN, J.E., *El valor de referencia y el valor comprobado por la Administración Tributaria*, Thomson-Reuters-Aranzadi, 2022.

VILLARÍN LAGOS, M., “*Algunas consideraciones en torno a la comprobación de valores en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados*”, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario: en homenaje al profesor Calvo Ortega*, 2005, pp. 1771-1808.