



# Valor de referencia



## Valor de referencia

### I. Origen normativo

1. Con el antecedente de la **Ley de Presupuestos de 2018**, ( Ley 6/2018, de 3 de julio), sin transcendencia en la base imponible de ningún impuesto, se introduce por la Ley 11/2021, con efectos en la base imponible del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y en el impuesto sobre sucesiones y donaciones, y el impuesto sobre el patrimonio, con extensión a la Ley de Mercado de Valores a fin de sustituir las referencias al valor real de los bienes inmuebles y sustituirlo por el valor de referencia, en particular a lo que afecta al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Se modifica también la regulación del valor de referencia en Ley del Catastro inmobiliario.

**Entrada en vigor:** Aunque la ley 11/2021 entra en vigor, por lo general, el 11 de julio de 2022, día siguiente a su publicación en el BOE, es evidente que la formulación de los valores de referencia a finales del año 2021, solo tienen efecto a partir de 1 de enero de 2022.

### 2. Finalidad exposición de motivos: Reducir la litigiosidad.

En este marco se cita al Tribunal Supremo que condenó las valoraciones administrativas por referencia a valores catastrales y exigía individualizar los dictámenes periciales con la visita al bien objeto de valoración.

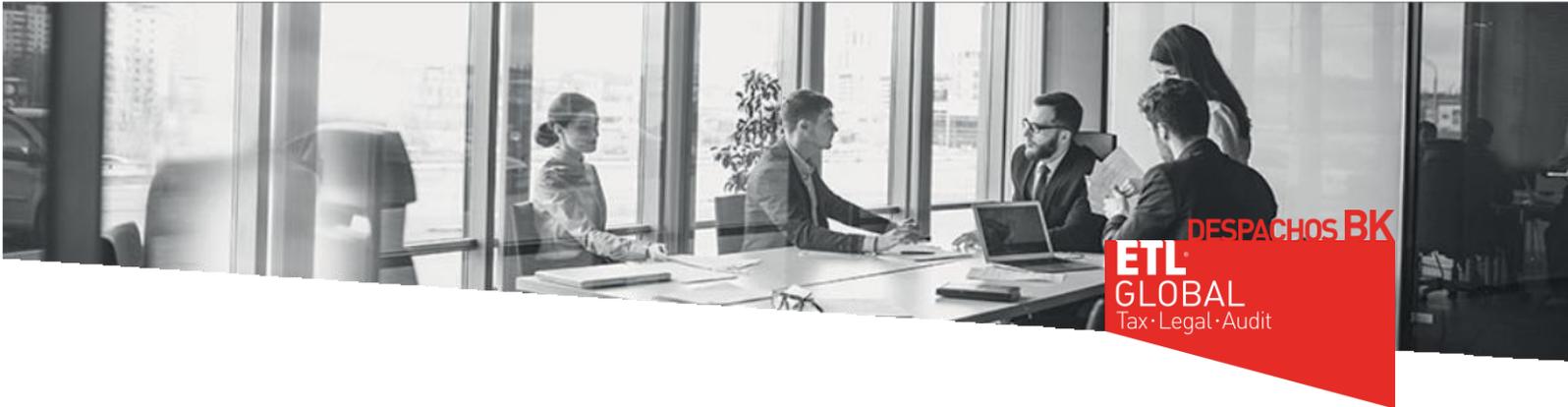
En aras de la **seguridad jurídica**. No explica la conexión, aunque se trata de que la Administración no sufra la carga de valorar pericialmente los bienes inmuebles. Y que esta carga la sufra el contribuyente.

Que la información catastral responda a principios de **generalidad y justicia tributaria**

### 3. Impuesto sobre sucesiones y donaciones:

En caso de bienes inmuebles será el valor de referencia previsto en la normativa del catastro inmobiliario, y si no existe, o no puede ser certificado, sin perjuicio de la comprobación administrativa será el valor declarado o el valor de mercado, si es superior.

**Impugnabilidad:** Imposible hasta la liquidación que lo incorpora o impugnando la autoliquidación si los interesados consideran que perjudica sus intereses.



**Informe preceptivo**, motivado y vinculante: En caso de impugnación emitido por la Dirección General del Catastro ratificando o modificando el valor de referencia, indicando módulos de valor medio, factores de minoración y demás elementos precisos.

**Cuestiones relacionadas con la entrada en vigor:** Varias son las cuestiones planteadas por JAVIER MÁXIMO JUÁREZ GONZÁLEZ, Notario, habitual colaborador de la AEDAF:

*De acuerdo al art. 23 de la LISD:*

*(I) Tanto en sucesiones como en donaciones y pactos sucesorios con atribuciones de presente: «**Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan**». En consecuencia, en las **adquisiciones sucesivas** como los fideicomisos de residuo es perfectamente posible que la adquisición del fiduciario quede sujeta al régimen anterior y la del fideicomisario al régimen actual; así como en los casos que por el título sucesorio o las cláusulas de la donación o del pacto sucesorio, la eficacia de la misma quede diferida por mediar **término o condición suspensiva**.*

*(I) Recordemos que en las donaciones para que el devengo se entienda producido es precisa la **aceptación por el donatario** pues consume civilmente la transmisión y el acto o contrato de donación.*

*(III) En las sucesiones generalmente el devengo coincide con el al **fallecimiento** del causante, no obstante, debemos advertir:*

*.- En los casos de **declaraciones de fallecimiento**, el devengo se produce a la fecha de la firmeza de la declaración de fallecimiento y no a la fecha que según dicha declaración se entiende producida la muerte. No obstante, la consulta de la DGT V3087-11, de 29-12-2011, reconociendo que el devengo se produce a la fecha de la firmeza de la declaración de fallecimiento, matiza que los elementos cuantificadores y personales se referirán a la fecha en que la declaración de fallecimiento considere como sucedido el fallecimiento.*

*.- Hay una cierta jurisprudencia menor (sentencia TSJ de Murcia de 23/7/2014 – sentencia 568/2014 – y sentencia TSJ de Valencia de 18/10/2021 – rec.1204/2020 –) que en la **sucesión intestada el devengo se verifica desde la fecha de dictarse la resolución judicial**, hoy el acta notarial, de declaración de herederos. Criterio que no comparto, más estamos ante una suspensión del plazo de presentación que ante un retardo del devengo.*



*.- También es discutido el devengo en el caso de los **testamentos ológrafos** que deben procederse a advenir y protocolizar hoy por conducto notarial. La STSJ de Madrid de 1/4/2014 considera que hay que atender a la fecha de protocolización del mismo; sin embargo, la resolución del TEAC de 4-6-2003 (rec. 849/2003) afirma que no se altera la regla general del devengo.*

*.- Los supuestos de **litigios sobre herencias** contemplados en el art. 69 del RISD, no constituyen casos de demora del devengo, sino de su suspensión del plazo de presentación.*

*(III) Finalmente, en los casos de **consolidación ordinaria del usufructo** en el nudo propietario, deben aplicarse las normas de la LISD y su Reglamento (art. 51.2): se liquida por el valor atribuido al usufructo en la constitución, siendo pues la fecha decisiva la del fallecimiento del causante o la de acto de la donación que determinan el desmembramiento.*

#### **Problemas relacionados con los excesos de adjudicación:**

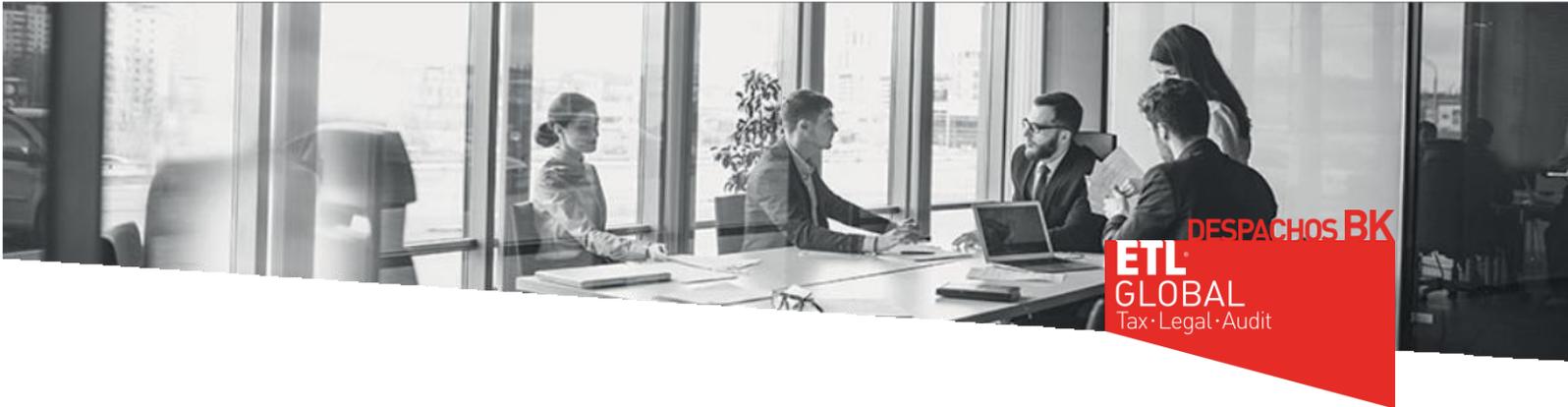
Para los producidos en las sucesiones hereditarias el artículo 27 de la Ley del impuesto dispone, en su apartado 3, (en similar sentido el artículo 56.4 del Reglamento del impuesto, y el párrafo segundo del artículo 57, 2, b) del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados):

***3. Se liquidarán excesos de adjudicación, según las normas establecidas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuando existan diferencias, según el valor declarado, en las adjudicaciones efectuadas a los herederos o legatarios, en relación con el título hereditario; también se liquidarán los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 por 100 del valor que le correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio Neto.***

A mi parecer, no es posible entender que el valor de referencia es un valor comprobado, sino un valor objeto de determinación administrativa, respecto del que se excluye cualquier comprobación de valor. Por lo que no debe admitirse una liquidación de exceso de adjudicación basado en las diferencias con los valores de referencia.

#### **4. Impuesto sobre el patrimonio:**

Se modifica el apartado uno del artículo 10, dando relevancia al **valor determinado**, y no solo al valor comprobado, por la Administración, si es superior al valor catastral, y al valor de adquisición.



Lo que obliga a valorar la oportunidad de otorgar escrituras de índole no obligatoria relacionadas con el patrimonio personal estable, como las de obra nueva o división horizontal, que pueden agravar la carga del impuesto.

## 5. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados:

Se modifica el artículo 10, el artículo 18, apartados 1 y 2, y el artículo 46:

**Base imponible:** En caso de bienes inmuebles será el valor de referencia previsto en la normativa del catastro inmobiliario, y si no existe, o no puede ser certificado, sin perjuicio de la comprobación administrativa será el valor declarado o el valor de mercado, si es superior.

Para la modalidad del impuesto sobre actos jurídicos documentados el artículo 30 del Texto Refundido previene que Cuando la base imponible se determine en función del **valor** de bienes inmuebles, el valor de estos no podrá ser inferior al determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este texto refundido.

**Impugnabilidad:** Imposible hasta la liquidación que lo incorpora o impugnando la autoliquidación si los interesados consideran que perjudica sus intereses.

**Informe preceptivo,** motivado y vinculante: En caso de impugnación emitido por la Dirección General del Catastro ratificando o modificando el valor de referencia.

**Inexistencia de comprobación** de valor en caso de resoluciones del juez del concurso en las enajenaciones de activos en **fase de liquidación**.

Lo que hace dudar del sentido de ciertas derivaciones de responsabilidad, confirmadas por el Tribunal Supremo, con ocasión de la transmisión, en fase de liquidación de unidades productivas, por colaboración en dificultar la actuación recaudatoria. (**Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 14 de noviembre de 2022, recurso número 1/2022, Sala Especial, conflictos de jurisdicción**).

**Cuestiones relacionadas con la entrada en vigor:** JAVIER MÁXIMO JUÁREZ GONZÁLEZ, Notario, habitual colaborador de la AEDAF, anota las siguientes:

*En sede del ITP y AJD, los casos de aplicación de devengos excepcionales son más escasos. Al menos apuntar: (I) La existencia de determinados supuestos excluidos «per se» antes de de la posible aplicación de la comprobación de valores y ahora de la aplicación de los valores de referencia, por estar su base imponible regulada por reglas especiales. Sin ánimo exhaustivo: arrendamientos, aparcerías, pensiones, préstamos hipotecarios, constituciones y aumentos de capital en sociedades que limitan la responsabilidad de los socios.*



*(II) En todo caso, deben tenerse en cuenta los arts. 49 del TRITPAJD y 92 y 93 del Reglamento. En especial, el art. 49.2 del TR al decir que «Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquiera otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan». No obstante, debe advertirse en lo que atañe a la cuota gradual de la modalidad de documentos notariales de AJD, que tanto la sentencia del TS de 18-11-2015 (rec. 1372/2014), como la consulta de la DGT V1942-11, de 5-8-2011, y la resolución del TEAC de 16-1-2014 (rec. 1429/2011), consideran que exista o no condición suspensiva, el devengo se produce el día que se formaliza el acto sujeto a gravamen.*

*(III) En cuanto a los hechos imposables contenidos en documentos privados debe tenerse en todo caso en cuenta el último inciso del art. 50.2 del TRITPAJD: «La fecha del documento privado que prevalezca a efectos de prescripción, conforme a lo dispuesto en este apartado, determinará el régimen jurídico aplicable a la liquidación que proceda por el acto o contrato incorporado al mismo». Aunque es una cuestión sumamente controvertida, especialmente si caben otros medios de acreditar su fecha que la concurrencia de cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil.*

## **6. Ley del Catastro Inmobiliario:**

**El valor de referencia se incluye en la descripción catastral** de los bienes inmuebles (Art. 3.3).

Resulta de interés tener en cuenta la redacción de este precepto tras la modificación operada por la ley 11/2021, en relación con la previa redacción con origen en la ley 6/2018.

La redacción actual es la siguiente:

*Artículo 3.º Contenido.*

*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 catastral 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*

*2. La certificación catastral descriptiva y gráfica acreditativa de las*



*características indicadas en el apartado anterior y obtenida, preferentemente, por medios telemáticos, se incorporará en los documentos públicos que contengan hechos, actos o negocios susceptibles de generar una incorporación en el Catastro Inmobiliario, así como al Registro de la Propiedad en los supuestos previstos por ley. Igualmente se incorporará en los procedimientos administrativos como medio de acreditación de la descripción física de los inmuebles.*

**3. Salvo prueba en contrario y sin perjuicio del Registro de la Propiedad, cuyos pronunciamientos jurídicos prevalecerán, los datos contenidos en el Catastro Inmobiliario se presumen ciertos.**

La redacción previa, decía:

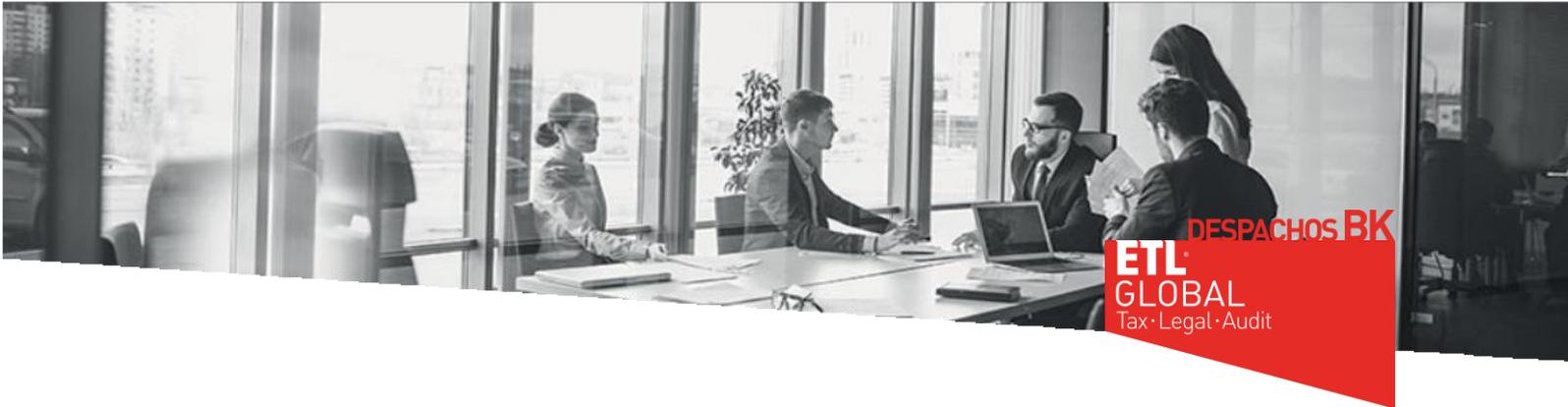
**Artículo 3.º Contenido.**

**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 de mercado, el valor catastral 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.**

**2. La certificación catastral descriptiva y gráfica acreditativa de las características indicadas en el apartado anterior y obtenida, preferentemente, por medios telemáticos, se incorporará en los documentos públicos que contengan hechos, actos o negocios susceptibles de generar una incorporación en el Catastro Inmobiliario, así como al Registro de la Propiedad en los supuestos previstos por ley. Igualmente se incorporará en los procedimientos administrativos como medio de acreditación de la descripción física de los inmuebles.**

**3. Salvo prueba en contrario y sin perjuicio del Registro de la Propiedad, cuyos pronunciamientos jurídicos prevalecerán, los datos contenidos en el Catastro Inmobiliario se presumen ciertos**

Se elimina con la nueva redacción la inclusión en la descripción catastral de los bienes inmuebles “**el valor de referencia de mercado**”, se sustituye por “**valor de referencia**”, y se mantiene la presunción, salvo prueba en contrario, de la certeza de los datos contenidos en el Catastro Inmobiliario. Si el valor de referencia es un dato contenido en el Catastro, goza de presunción de certeza, pero salvo prueba en contrario.



No es, por lo tanto, ni debería ser en fase de gestión, una presunción legal o una ficción legal, son posible prueba en contrario. Que es lo que afirman las normas sustantivas de los impuestos sobre transmisiones y sobre sucesiones y donaciones. Si se presumen ciertos, salvo prueba en contrario, debe admitirse esta prueba en cualquier fase del procedimiento de aplicación de los tributos.

A **falta de desarrollo reglamentario** los módulos del valor medio para la determinación del valor de referencia se determinan: (i) **bienes urbanos** normas técnicas de valoración y cuadro marco de valores del suelo y de la construcción para determinar el valor catastral, y (ii) **bienes rústicos sin construcciones**: Arbitrio de la Dirección General del Catastro con referencia al Informe anual del mercado inmobiliario. (disposición transitoria novena).

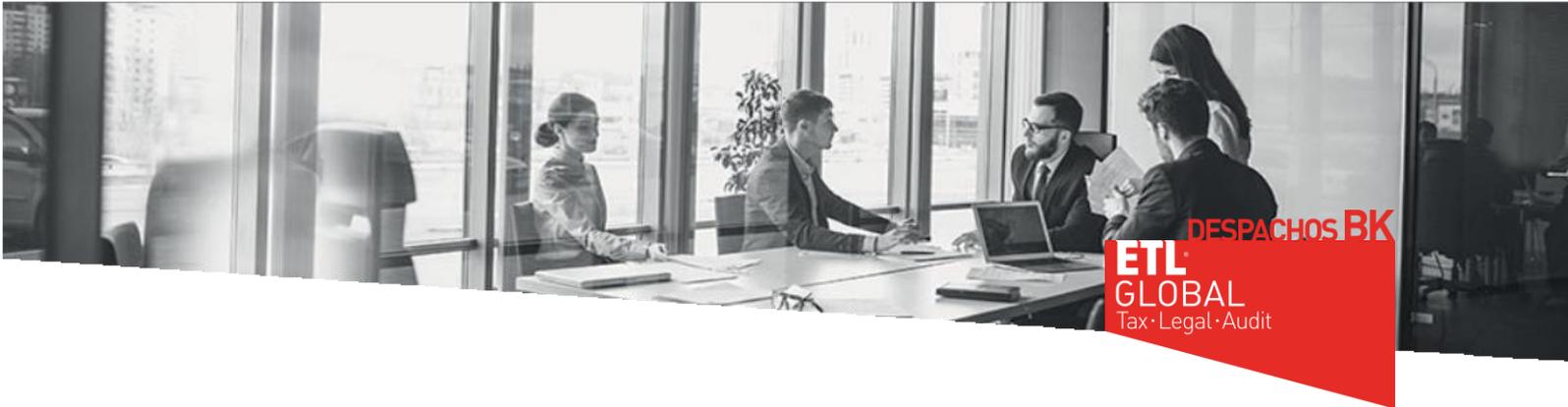
**Limite del valor de mercado** para el valor de referencia objetivado por la Dirección General del Catastro según precios comunicados por **fedatarios públicos**. Conclusiones en un **Informe Anual del Mercado Inmobiliario** y en un Mapa de Valores delimitados por ámbitos territoriales homogéneos, y con Factor de Minoración para no superar el valor de mercado. Aprobando Resolución publicada por edictos antes del 30 de octubre del año anterior al de su vigencia, recurrible. Publicando los valores de referencia antes del 20 de diciembre. (Disposición final tercera).

## II. Doctrina administrativa. Dirección general de tributos

### 1. Los excesos de adjudicación en las disoluciones de condominio se consideran donaciones. (V0143-22).

*Tercera: En la liquidación a practicar por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, la base imponible será el valor declarado del documento notarial que, si se determinase en función del valor de bienes inmuebles, no podrá ser inferior al valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario. Si conforme a dichos valores se produjese un exceso de adjudicación, si este no fuera objeto de compensación deberá tributar como donación conforme al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin perjuicio de que los interesados, de no estar conformes con el valor de referencia, soliciten la rectificación de la autoliquidación en los términos expuestos en el artículo 10 del Texto Refundido.*

Lo que puede suponer una violación del principio de capacidad económica, legalidad de los tributos, incompatibilidad del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y el impuesto sobre donaciones, y el derecho a la seguridad jurídica. Para un supuesto similar,

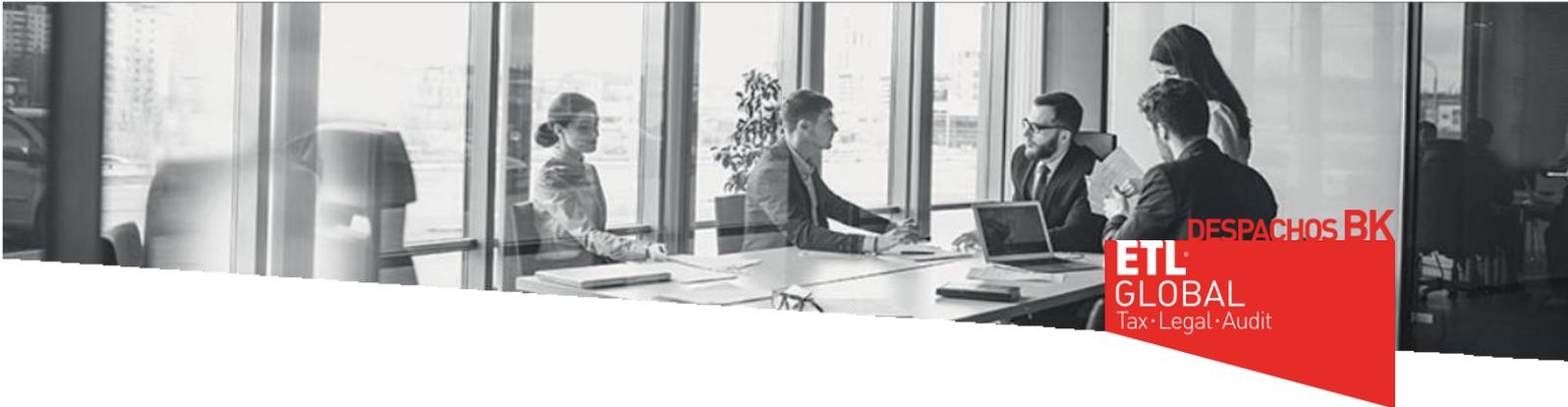


la redacción del artículo 14.7 del Texto Refundido del impuesto sobre transmisiones se decretó su inconstitucionalidad, por la **Sentencia del Tribunal Constitucional de 19 de julio de 2000 recurso 1404/89**:

*4. Una vez salvados los óbices de naturaleza formal y procedimental, la resolución de la cuestión de fondo que se plantea ante este Tribunal requiere, en primer lugar, desentrañar el sentido y finalidad de la **Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989**. Para ello debemos rechazar de entrada la justificación aducida por el Abogado del Estado según la cual con la referida Disposición se pretende "aproximar los valores consignados en los documentos traslativos al precio real que interviene en la operación". "La disposición recurrida – afirma- enfrenta a los sujetos pasivos con la necesidad de ser veraces en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; la mejor manera de evitar su aplicación es declarar correctamente las cláusulas de las transmisiones onerosas". La norma - se agrega- "no pretende que los particulares consignent lo que sería el valor comprobado, sino conseguir la aproximación entre los valores reales y los declarados. Debe tenerse en cuenta que en el ITP la base imponible viene determinada por el valor real del bien o derecho transmitido, y que este concepto no tiene por qué coincidir con el precio, ni siquiera en casos en que éste es tasado. Para quedar fuera de las previsiones legales basta con que en el documento de autoliquidación se consigne el valor real o verdadero; nada obliga a que el precio o valor consignado permanezca en el escrito de autoliquidación que deberá practicarse por disposición legal sobre el valor real".*

*La representación legal del Gobierno de la Nación parte de dos premisas íntimamente relacionadas: en primer lugar, que la Disposición cuestionada pretende que no se declare a la Hacienda Pública más que el precio que las partes acuerden realmente; y en segundo término, que el "documento" a que se refiere la norma impugnada es el impreso de "autoliquidación" del ITP, de modo que para que las previsiones legales no se apliquen basta con que "en el documento de autoliquidación se consigne el valor real o verdadero", lo que, por otro lado, exige la Ley reguladora del ITP.*

*Las premisas descritas, sin embargo, no pueden compartirse a la luz de cuanto dispone la circular núm. 4/1989, de 20 de diciembre, aclaratoria de la Disposición adicional cuarta de la LTPP, y de una interpretación, conforme a los criterios admitidos en Derecho (arts. 3.1 CC y 23.1 LGT), de la mencionada Disposición. En efecto, la instrucción quinta de la circular núm. 4/1989, señala lo siguiente: "Cuando en el documento (público o privado) las partes consignent, además del precio que convengan, un valor distinto de éste, ello no será obstáculo para, cuando proceda, aplicar las previsiones contenidas en la Disposición adicional cuarta.- De igual forma, la autoliquidación del Impuesto por un valor distinto al consignado en el correspondiente documento, no será obstáculo para, cuando proceda, aplicar las previsiones contenidas en dicha Disposición.- En*



*ambos casos, se tomará como `valor consignado` el que las partes consignent como precio". Más adelante, la instrucción séptima, dispone: "Si el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales se hubiese autoliquidado por un valor inferior al consignado en el correspondiente documento, se girará la liquidación complementaria por dicho tributo sobre una base equivalente a la diferencia entre el valor consignado y el valor empleado para autoliquidar". De ambas instrucciones se deducen nítidamente las siguientes conclusiones: a) en primer lugar, que una cosa es el "documento" al que se refiere la Disposición adicional cuarta y otra la "autoliquidación" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Dicho "documento" no es otro que el público o privado a través del cual las partes realizan el negocio jurídico o, si se prefiere, en el que las partes hacen constar la transmisión del bien o derecho; y b) en segundo término, el valor real debe consignarse en ese "correspondiente documento" y no en la "autoliquidación". De este modo, la consignación en el "documento" de un valor inferior al 80 por 100 del comprobado por la Administración tributaria (siempre que la diferencia entre ambos valores supere, además, los 2.000.000 de pesetas) permite la aplicación de la Disposición, aunque en la "autoliquidación" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales se haya hecho constar el valor real.*

*A la misma conclusión se llega a través de la interpretación de la Disposición adicional cuarta impugnada. En primer lugar está la propia letra de la norma, que no habla de "autoliquidación", sino de "correspondiente documento". Pero, sobre todo, afirmar, como hace el Abogado del Estado, que ese "documento" es la autoliquidación en el ITP, implica sostener que el comportamiento infractor del adquirente -a saber, la determinación en su declaración del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de una base imponible inferior al valor real- puede tener trascendencia tributaria para el transmitente (el gravamen como ganancia patrimonial en el IRPF o en el Impuesto de Sociedades -en adelante, IS- de la diferencia entre el valor comprobado y el valor declarado), que, evidentemente, no es -no puede ser- responsable del eventual incumplimiento de las obligaciones tributarias de la persona con la que contrata, a saber, el adquirente.*

*En definitiva, por "correspondiente documento" hay que entender el documento, público o privado, en el que las partes contratantes plasman la transmisión. Cabe, desde luego, distorsionando la letra del precepto y obviando las consecuencias absurdas a las que conduce, hacer una distinta interpretación; ello, sin embargo, supondría una reconstrucción de la norma misma no explicitada debidamente en el texto legal impugnado y, por ende, la creación de una norma nueva, con la consiguiente asunción por el Tribunal Constitucional de una función de legislador positivo que constitucionalmente no le corresponde (SSTC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 11; y 96/1996, de 30 de mayo, FJ 22).*

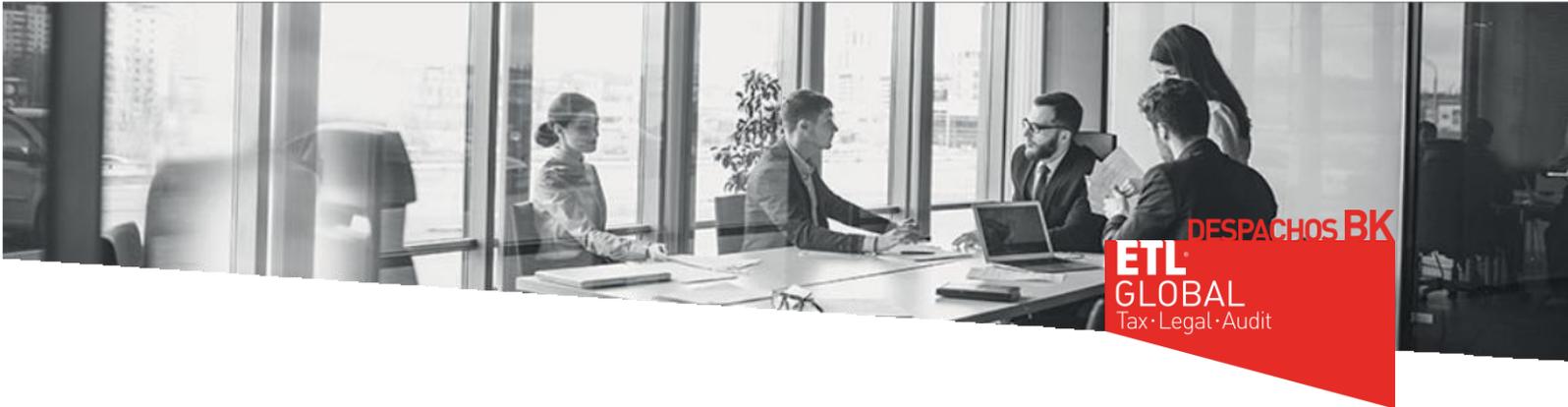
*5. La verdadera finalidad de la Disposición adicional cuarta de la LTPP no es otra que la de impedir que las partes contratantes en un negocio jurídico -la*



*transmisión onerosa de un bien o derecho- sujeto al ITP hagan constar en el documento público o privado un precio notoriamente inferior al real de la operación, con el fin de defraudar a la Hacienda Pública. En efecto, la motivación que acompañaba la enmienda núm. 95 en el Senado, del Grupo Parlamentario Socialista (de nueva redacción de la Disposición adicional cuarta) apuntaba textualmente que "la Disposición Adicional tiene por objeto conseguir la aproximación entre los valores reales y declarados de las transacciones sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, lo cual derivará en una disminución del fraude como consecuencia de un mejor control administrativo de dichas transacciones. El sistema empleado para alcanzar dicho objetivo consiste en agravar las consecuencias fiscales que derivan de una declaración de valor distinto al real de la operación" [BOGC, Senado, III Legislatura, Serie II: Textos legislativos, núm. 257 (c), 22 de febrero de 1989]. De hecho, en los debates en el Senado del dictamen de la Comisión de Economía y Hacienda en relación con el proyecto de ley de tasas y precios públicos, el portavoz del Grupo Parlamentario Socialista defendió el contenido de la Disposición impugnada como "un método bueno para perseguir el fraude fiscal", al entender lícito "guiar a las personas a través de medidas que vayan intentando ajustar mucho más los precios de las transmisiones a la realidad para que, de esa manera, vayan declarando más de acuerdo con lo real" (Diario de Sesiones del Senado, Sesión Plenaria núm. 113, de 14 de marzo de 1989).*

*Pues bien, conviene dejar claro desde un principio que la finalidad descrita se encuentra amparada en la Constitución y en la consagración que en ella se hace del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica del art. 31.1 CE; en efecto, como dijimos en la STC 79/1990, de 26 de abril, la lucha contra el fraude fiscal "es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria" (FJ 3).*

*El legislador puede perseguir esta finalidad mediante medidas de carácter tributario de muy diversa índole, cuya legitimidad ha sido declarada por este Tribunal en múltiples ocasiones, tendentes por ejemplo a estimular el cumplimiento de las obligaciones tributarias o a disuadir su incumplimiento (STC 164/1995, de 13 de noviembre, en relación con el recargo del art. 61.2 LGT en la redacción dada por la Ley 46/1985, de 27 de diciembre) o a compensar o resarcir al Erario público por los perjuicios que puedan derivarse de dicho incumplimiento [STC 76/1990, de 26 de abril, con relación a los intereses de demora previstos en el art. 51.2 b) LGT, en la redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril]. También puede optar, claro está, por establecer medidas de carácter sancionador tendentes a reprimir o castigar la comisión de ilícitos tributarios. Con todo, es evidente, que el hecho de que el fin sea constitucionalmente legítimo no significa que también lo sean los medios concretos utilizados para alcanzarlo. Por ello, tanto si se adoptan medidas de*



*carácter tributario como si se recurre a medidas sancionadoras deberán respetarse los preceptos constitucionales aplicables a cada una de estas figuras y, en especial, los principios del art. 31.1 CE respecto de las primeras y los arts. 25 y 24 CE respecto de las segundas.*

*6. La Disposición adicional objeto del presente proceso constitucional tiene dos partes claramente diferenciadas. En la primera se establece que en las transmisiones onerosas por actos inter vivos de bienes y derechos la tributación correspondiente al adquirente (ITP) se calculará en relación con el valor comprobado por la Administración. En esta primera parte la referida Disposición no añade nada nuevo a las normas reguladoras del ITP en lo que a las consecuencias tributarias se refiere: la previa comprobación del valor de los bienes o derechos transmitidos tenía cobertura en el art. 52 LGT y, más específicamente, en el art. 46 del Texto refundido del ITP y la Administración ya contaba con la posibilidad de gravar las transmisiones onerosas atendiendo, a estos efectos, no a la cantidad declarada, sino al valor real de los bienes o derechos transmitidos. Las cantidades que tanto el transmitente como el adquirente deben ingresar son consecuencia de la simple y estricta aplicación de las normas relativas al ITP, al IRPF o al IS.*

*Lo novedoso de la Disposición recurrida es el plus que añade a estos gravámenes al establecer que cuando el valor comprobado exceda del consignado por las partes en más de un 20 por 100 y dicho exceso sea superior a 2.000.000 de pesetas, ese exceso "tendrá para el transmitente y para el adquirente las repercusiones tributarias de los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título lucrativo". Concretamente, el adquirente, en primer lugar, además de la cantidad adicional en concepto de ITP (más los correspondientes intereses de demora y, en su caso, las sanciones) a que acabamos de aludir, habrá de satisfacer a la Hacienda Pública, por la diferencia entre el valor consignado en el documento y el comprobado por la Administración, una cantidad que se calcula conforme a las normas del ISD o el IS, según se trate, respectivamente, de una persona física o jurídica; y el transmitente, amén del citado gravamen adicional en el IRPF o el IS, estará obligado a realizar un ingreso suplementario que se determina aplicando al exceso comprobado las reglas que sobre la tributación de las ganancias patrimoniales establece la LIRPF, si es persona física, o la LIS, si es persona jurídica.*

*Pues bien, esas "repercusiones tributarias" a las que se refiere la Disposición adicional impugnada son las que para los recurrentes, desde la perspectiva del art. 31.1 CE, vulneran los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, prohibición de alcance confiscatorio, legalidad y justicia.*

*7. El enjuiciamiento del precepto desde la perspectiva de los principios contenidos en el art. 31.1 CE requiere ahondar en el significado y efectos del*

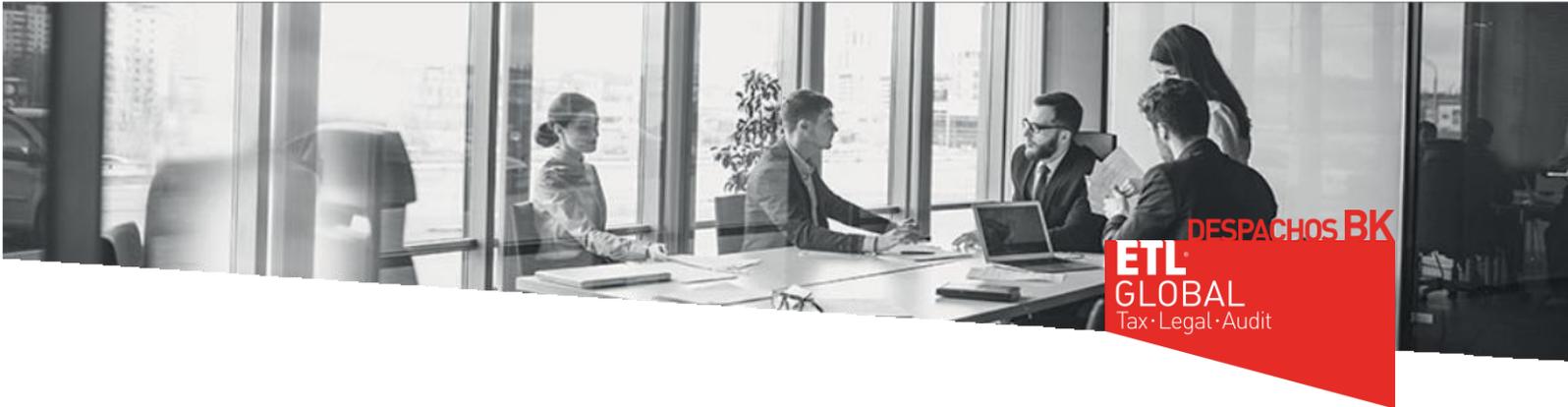


*precepto cuestionado.*

*La Disposición adicional cuarta, como se ha reiterado, tiene una finalidad declarada: persuadir a las partes contratantes en un negocio jurídico sujeto al ITP -la transmisión onerosa de un bien o derecho- para que no hagan constar en el documento público o privado que plasma la transmisión un precio notoriamente inferior al real de la operación, con el fin de defraudar a la Hacienda Pública.*

*Es evidente, sin embargo, que, siendo la citada su finalidad, la referida Disposición no va dirigida solamente a quienes, con el ánimo de defraudar, declaran un precio de la operación inferior al efectivamente pactado por las partes. El presupuesto de su aplicación, efectivamente, es la mera consignación en el correspondiente documento de un valor del bien o derecho transmitido distinto en cierta magnitud al "valor comprobado" por la Administración tributaria, con independencia de cuáles sean las razones de semejante discordancia. Pero es patente que esta diferencia de valor a la que la norma impugnada apareja automáticamente efectos negativos sobre el patrimonio de las partes intervinientes en el negocio jurídico, ni es circunstancia que suponga directamente la existencia de fraude fiscal, ni constituye un hecho del que pueda necesariamente deducirse que existe una ocultación del precio real de la operación. En efecto, no es preciso un excesivo esfuerzo de imaginación para concluir que son varias las causas por las que el "valor comprobado" por la Administración tributaria a los efectos del ITP puede exceder en más del 20 por 100 del declarado por las partes. Desde luego, no puede descartarse entre tales motivos que se haya faltado a la verdad en el precio de la operación con el ánimo de defraudar. Pero junto a éste existen muchos otros –no excepcionales- ajenos al incumplimiento del deber de contribuir, como, por ejemplo, la discrepancia sobre el valor del bien o derecho transmitido, la situación coyuntural del mercado, la necesidad perentoria de liquidez o, en fin, el simple desconocimiento de los precios del mercado.*

*Y tampoco puede afirmarse que declarar como "valor real" a efectos del ITP una magnitud diferente en más de un 20 por 100 al valor comprobado por la Administración sea una conducta de la que razonablemente pueda presumirse que, en la mayoría de las ocasiones, se está ocultando el precio real de la transmisión. Tal conjetura sería lógica y razonable si nuestro ordenamiento fijara el contenido exacto de la expresión "valor real" que emplea el art. 10 LITP. Sucede, sin embargo, que el "valor real" -al que debe reconducirse el valor comprobado del que habla la Disposición adicional cuarta- es una magnitud indeterminada, en tanto que ni determina qué debe entenderse por valor real, ni especifica los parámetros que deben emplear en todo caso los sujetos pasivos del ITP para determinarlo, razón por la cual las discrepancias en relación con la valoración de los bienes y derechos no sólo son lógicas y razonables, sino incluso*



*frecuentes. Esta dificultad de determinar el valor real viene a reconocerse por el propio legislador en el art. 25 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, precepto que, aunque autoriza -que no obliga- a los contribuyentes a consultar a la Administración sobre el valor de los bienes o derechos que vayan a ser objeto de transmisión o adquisición, establece que dicha consulta no es vinculante para la Administración, pudiendo ésta posteriormente rectificar el valor fijado en un principio.*

*El precepto impugnado viene, por tanto, a establecer **una presunción iuris et iure de defraudación en aquellos casos en los que las partes han declarado un valor inferior en más de un 20 por 100 al comprobado por la Administración como "valor real", otorgando, en consecuencia, un mismo tratamiento a comportamientos de muy diversa naturaleza. Es decir, y para evitar el fraude fiscal que se produce o podría producir en uno de los tributos que gravan las transmisiones onerosas inter vivos, la Ley se limita a establecer un tope a partir del cual las diferencias entre el valor comprobado y el declarado, amén de las consecuencias tributarias previstas con carácter general en el ordenamiento tributario para tales negocios jurídicos, llevarán aparejada un "agravamiento fiscal". La norma ni establece excepciones, ni tiene en consideración las razones por las que existen las diferencias de valor.***

***Por otra parte, el precepto establece la ficción de la existencia de un acto de liberalidad. En efecto, por el solo hecho de que se haya consignado un valor en el documento que refleja la transmisión sensiblemente inferior al comprobado por la Administración, finge sin admitir prueba en contrario, que el transmitente ha donado al adquirente una cantidad equivalente al exceso comprobado y, en consecuencia, grava dicha operación como si de una transmisión a título lucrativo se tratase. Esto es, establece la ficción de que cuando en la transmisión onerosa de un bien o derecho se declara un valor inferior en cierta cantidad al valor real, se ha producido la donación de parte del bien transmitido, y, además, grava esa diferencia entre el valor declarado por las partes y el comprobado por la Administración, no sólo como una transmisión a título lucrativo, sino también como transmisión a título oneroso ("sin perjuicio de la tributación que corresponda" por el ITP, dice claramente la norma recurrida); es decir, grava una misma adquisición o, más exactamente, un tramo de la misma (el equivalente al exceso comprobado), como una donación y como una compraventa.***

*No resulta ocioso poner también de manifiesto que estamos ante un acto del legislativo que otorga un mismo tratamiento a situaciones disímiles que tienen una solución distinta con carácter general en nuestro ordenamiento tributario, a saber: hipótesis en las que, al ocultar el precio efectivamente pactado, se ha cometido un ilícito tributario (en las que resultan aplicables los arts. 77 y siguientes LGT y el procedimiento previsto en el Real Decreto 1930/1998); en las que se ha simulado el verdadero negocio (supuestos en los que el ordenamiento*

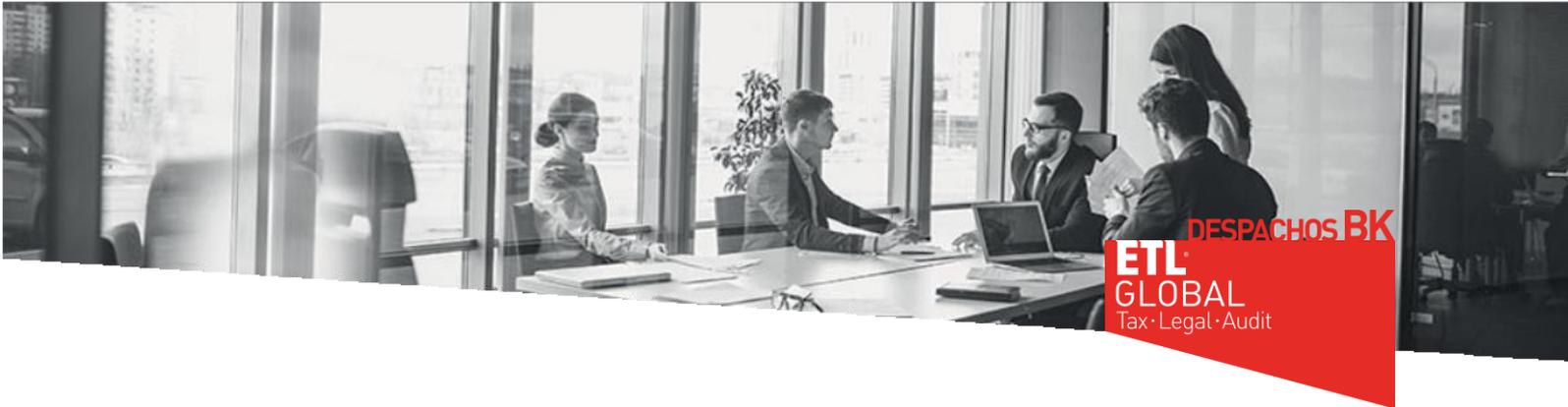


tributario prevé el empleo de los instrumentos recogidos en los arts. 25 y 28 LGT); o, en fin, en las que ha existido una mera discrepancia respecto del valor del bien o derecho objeto de transmisión [para los que, en principio, está prevista una mera liquidación complementaria con exigencia de los correspondientes intereses de demora, por cuanto el art. 77.4 d) LGT prevé la correspondiente causa excluyente de la responsabilidad para tales casos]. Desde luego, **si la finalidad perseguida es evitar el fraude fiscal, no parece coherente dispensar el mismo trato a quienes, sin ánimo de defraudar a la Hacienda Pública declaran como valor el precio verdadero del negocio jurídico realizado, que a quienes torticeramente ocultan parte del precio cierto de la operación al Fisco incumpliendo de forma insolidaria con su deber constitucional de contribuir a las cargas públicas del Estado (art. 31.1 CE). Tampoco parece demasiado congruente con el fin perseguido la no aplicación de los efectos de la Disposición adicional cuarta a las entregas de bienes y derechos sujetas -y no exentas- al IVA, por cuanto exactamente el mismo comportamiento fraudulento puede tener lugar en las entregas de bienes que se efectúan en una actividad económica (tráfico mercantil) que en las transmisiones onerosas que se producen dentro del tráfico civil; ni, en fin, que las consecuencias negativas para el patrimonio que se anudan a la conducta que se presume elusiva del deber de contribuir dependan del impuesto por el que se someta a tributación el exceso comprobado (el IRPF, el IS o el ISD, según corresponda).**

8. Pues bien, una vez examinadas las consecuencias prácticas de la aplicación de la Disposición adicional cuarta de la LTPP, con independencia de los posibles reparos que pudieran oponerse a la misma desde la perspectiva de otros principios constitucionales, es evidente que da lugar a situaciones incompatibles con la plena vigencia del sistema tributario justo y, **más concretamente, con el principio de capacidad económica a que se refiere el art. 31.1 CE.**

Efectivamente, como señalamos en la STC 209/1988, de 10 de noviembre, es cierto que "el legislador puede ponderar aquellos elementos que sirvan para determinar con la mayor precisión la capacidad real de los perceptores de rentas, que suministre la base de una imposición concorde con el `sistema tributario justo´ al que se refiere el antes mencionado art. 31 de la Constitución". Pero no es menos cierto que el principio de justicia consagrado para la específica materia tributaria en dicho precepto y recogido con carácter general en el art. 1.1 CE determina que **dichos elementos y circunstancias deben responder "a la situación económica real de los sujetos pasivos del impuesto" (FJ 9); de manera que, como poníamos de manifiesto en la STC 221/1992, de 11 de diciembre, la justicia del sistema se quebraría en aquellos supuestos en los que la norma gravase "en todo o en parte rentas aparentes, no reales" [FJ 5 C)].**

Pues bien, como comprobaremos a continuación, no cabe duda de que la Disposición adicional cuarta de la LTPP, al establecer la ficción de que ha tenido



*lugar al mismo tiempo la transmisión onerosa y lucrativa de una fracción del valor del bien o derecho, lejos de someter a gravamen la verdadera riqueza de los sujetos intervinientes en el negocio jurídico **hace tributar a éstos por una riqueza inexistente, consecuencia ésta que, a la par que desconoce las exigencias de justicia tributaria que dimanarían del art. 31.1 CE, resulta también claramente contradictoria con el principio de capacidad económica reconocido en el mismo precepto.***

*En efecto, el modo ordinario de perseguir las conductas contrarias al ordenamiento es la imposición de medidas de carácter punitivo. Por esto puede calificarse de inusual que la prevención del fraude fiscal se haga mediante la amenaza con el aumento del gravamen tributario. Como hemos dicho en reiteradas ocasiones, el tributo es una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 15, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 18) que, por imperativo del art. 31.1 CE, sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida -en función- de la capacidad económica (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6).*

*Es verdad que, como hemos afirmado, el legislador puede establecer tributos con finalidad no predominantemente recaudatoria o redistributiva, esto es, configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; STC 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6); y también hemos dicho que "en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el legislador puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos (...), con más razón, cuando se encuentre ante la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, habilitando a este fin los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados, pues la lucha contra el fraude fiscal es un objeto y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos (SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3; y 214/1994, de 14 de julio, FJ 5" (STC 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6); pero, en todo caso, **es evidente que en dicha finalidad contributiva debe necesariamente estar presente y que deben respetarse, entre otros, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE o, lo que es igual, el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza [STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 a)], de tal manera que el medio que se articule para gravarlo guarde la debida correspondencia con el fin (por este motivo, a saber, que el medio utilizado no era adecuado con la finalidad perseguida, **declaramos la inconstitucionalidad, por motivos de capacidad económica, de un precepto de la Ley 44/1978, del IRPF, en la STC 46/2000.*****

*En suma, aunque la finalidad perseguida sea constitucionalmente legítima -la*



*lucha contra el fraude fiscal-, la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica porque, siendo muy amplia la libertad del legislador a la hora de configurar los tributos, éste debe, "en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que **quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia**" [STC 221/1992, FJ 4; en el mismo sentido, STC 214/1994, FJ 5, C)]. Esto es precisamente lo que sucede en los supuestos en los que resulta aplicable la norma impugnada.*

*Como hemos visto, la propia Disposición adicional cuarta de la LTPP se declara aplicable a las "transmisiones onerosas por actos `inter vivos` de bienes y derechos". Indudablemente tales negocios jurídicos constituyen una manifestación de riqueza o índice de capacidad económica susceptible de gravamen, razón por la cual, desde la perspectiva del art. 31.1 CE, ningún reparo puede oponerse a la circunstancia de que en la actualidad resulten gravados en el ITP. Sin embargo, la norma impugnada, respecto de la diferencia entre el valor declarado y el comprobado, presumiendo, en todo caso, la existencia de una conducta fraudulenta, establece la ficción de que se han producido al mismo tiempo dos transmisiones o dos negocios jurídicos, una transmisión onerosa y una donación, y, consecuentemente, establece un doble gravamen (en el ITP y en el ISD, si es persona física, o en el ITP y en el IS, si se trata de una persona jurídica), uno para cada supuesto negocio jurídico, uno para cada supuesta manifestación de riqueza.*

*Pero carece de toda justificación razonable y resulta por tanto arbitrario fingir que una misma transmisión de una porción de bien o derecho (la correspondiente a la diferencia entre el valor declarado y el comprobado) ha tenido lugar simultáneamente de forma onerosa y gratuita. Dicho de otro modo, es del todo imposible que haya existido a la vez más de una transmisión y, por tanto, más de una riqueza imponible: o bien ha tenido lugar una donación de parte del bien o derecho transmitido, en cuyo caso puede hacerse tributar al adquirente conforme a las transmisiones lucrativas (ISD para las personas físicas e IS para las personas jurídicas), o bien ha tenido lugar una compraventa (permuta, o cualquier otro negocio oneroso), en cuyo caso podrá exigírsele el gravamen correspondiente a las transmisiones onerosas (ITP). **Fingiendo a efectos tributarios que han existido simultáneamente dos transmisiones distintas, es evidente que la Disposición adicional cuarta de la LTPP está gravando, junto a una manifestación real de riqueza (la que se ha evidenciado con el verdadero negocio jurídico realizado: compraventa u otra transmisión a título oneroso), una riqueza inexistente, ni siquiera en potencia, vulnerando, de este modo, las exigencias que derivan del principio de capacidad económica constitucionalmente reconocido.***

*El examen de los efectos que la Disposición adicional cuarta de la LTPP establece*



*para el transmitente permite llegar a la misma conclusión. Como hemos dicho, la aplicación conjunta de la norma recurrida y de la LIRPF (art. 33.1, in fine) y la LIS (arts. 15 y 18), da lugar también a que la diferencia entre el valor declarado por los contribuyentes y el comprobado por la Administración se grave al mismo tiempo como transmisión onerosa y lucrativa, lo que, por las razones que acabamos de exponer, resulta por si mismo contradictorio con el art. 31.1 CE. Pero, con independencia de este doble gravamen que deriva de la aplicación conjunta de los referidos preceptos, es claro que los solos efectos que la norma impugnada establece para el transmitente desconocen el principio de capacidad económica.*

*Como venimos diciendo, la Disposición adicional cuarta de la LTPP, por la mera existencia de una discrepancia de cierta importancia entre el valor declarado y el comprobado, **finge que el transmitente ha obtenido una ganancia patrimonial lucrativa que, como tal debe someterse a tributación conforme a las normas del IRPF (si es persona física) o al IS (si es persona jurídica)**. Tratándose, sin embargo, en ambos casos, de tributos que gravan la renta como enriquecimiento experimentado por el sujeto a lo largo de un determinado período, es evidente que la ficción que establece la norma impugnada **resulta claramente incompatible con el principio de capacidad económica en todos aquellos supuestos en los que las partes en la transmisión onerosa del bien o derecho han declarado el precio real de la operación**, dado que se estaría sometiendo a tributación una riqueza irreal o inexistente que, como tal, no puede ser objeto de gravamen sin vulnerar el art. 31.1 CE [STC 214/1994, FJ 5, C)]. Tanto más patente se hace la contradicción de la norma impugnada con el principio de capacidad económica, cuando existen determinados supuestos en los que, según la normativa reguladora de los tributos (IRPF e IS), o bien puede manifestarse, no ya una ganancia patrimonial, sino una pérdida (por ser inferior al valor de transmisión al de adquisición), o bien la ganancia exteriorizada con la transmisión onerosa de un bien estuviese exenta de gravamen (ya lo sea por la aplicación de los coeficientes reductores aplicables al amparo de la Ley 18/1991 reguladora del IRPF, ya lo sea por la de los coeficientes de actualización previstos en las Leyes 40/1998, reguladora del IRPF, o 43/1995, reguladora del IS).*

*9.La inconstitucionalidad del precepto por vulneración del art. 31.1 CE no podría eludirse aduciendo que, pese a su configuración legal, no nos hallamos en realidad ante medidas de carácter tributario, sino ante sanciones que, como tales, no han de ajustarse a las exigencias de dicho principio. Pues si así fuese, como aducen los recurrentes, habría que llegar a la misma conclusión de inconstitucionalidad por infracción de los arts. 25 y 24 CE.*



*A este propósito basta contrastar la Disposición adicional recurrida con el mandato contenido en el art. 25 CE de lex certa o de taxatividad en la descripción de los tipos penales e infractores, mandato que obliga al legislador a llevar a cabo "una descripción de las conductas, acciones u omisiones constitutivas de delito, que cumpla las exigencias del principio de seguridad jurídica" [STC 133/1987, de 21 de julio, FJ 4; y STC 53/1994, de 24 de febrero, FJ 4 A)] y, de este modo, permita predecir, con un grado suficiente de certeza, "las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa" [STC 116/1993, de 29 de marzo, FJ 3; y STC 53/1994, de 24 de febrero, FJ 4 A); en el mismo sentido, la reciente STC 142/1999, de 22 de julio, FJ 3].*

*A la luz de esta doctrina, es claro que si la norma impugnada estableciera una sanción por la realización de una conducta contraria al ordenamiento, su formulación no permitiría al ciudadano predecir con suficiente grado de certeza la conducta que constituye la referida infracción y esta indeterminación de la conducta infractora vulneraría las exigencias de lex certa que derivan del art. 25.1 CE.*

*En efecto, el comportamiento que, de conformidad con la Disposición adicional cuarta de la LTPP, **determinaría la aplicación de una medida materialmente sancionadora**, sería la consignación en el documento que plasma la transmisión onerosa de un valor inferior en más de un 20 por 100 al que la Administración haya comprobado como "valor real", cuya dificultad de cuantificación ya ha sido destacada con anterioridad.*

*Ciertamente, la Ley General Tributaria (art. 52) establece unos "medios" con arreglo a los cuales la Administración tributaria podrá comprobar el "valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible", medios de comprobación a los que, conforme al art. 46.2 Real Decreto legislativo 1/1993, habrá de sujetarse en todo caso cuando, a los efectos del ITP, pretenda cuantificar el valor real de los bienes o derechos transmitidos. Y también es cierto que tanto la referencia al "valor real" -por muy indeterminados que resulten los vocablos "valor" y "real"- cuanto la existencia de estos medios tasados de comprobación para determinarlo, **permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda o, lo que es igual que, en detrimento de la reserva de ley recogida en el art. 133.1 CE, le esté permitiendo cuantificar, sin límite alguno, un elemento esencial del tributo.** Estamos aquí, como en otros supuestos [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 19 a)], ante una fórmula -el "valor real"- que impone a la Administración la obligación de circunscribirse, dentro de una esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar, de manera que puede afirmarse que la Ley impide que aquélla adopte decisiones que puedan calificarse, desde la*



*perspectiva analizada, como libres, antojadizas, en suma, arbitrarias.*

*Pero, siendo esa esfera de apreciación que se concede a la Administración tributaria aceptable desde la perspectiva del art. 133.1 CE, es decir, desde un punto de vista estrictamente tributario, resulta excesivamente amplio a la luz del principio -más estricto- de legalidad recogido en el art. 25.1 CE, o lo que es lo mismo, en materia sancionadora. Porque, como hemos dicho, la Ley, ni define qué debe entenderse por valor real, ni especifica qué criterios o parámetros -de entre los múltiples y heterogéneos que existen- deben tenerse en cuenta a la hora de fijarlo. De este modo, no resulta aventurado afirmar que la tarea de comprobar el "valor real" de los bienes y derechos, lejos de arrojar una cifra -en pesetas- exacta, incontrovertible o, al menos, previsible dentro de un margen razonable, normalmente dará lugar a tantos resultados como peritos la lleven a cabo. El propio legislador es consciente de esta circunstancia cuando permite que el sujeto pasivo promueva la "tasación pericial contradictoria, en corrección" de la valoración practicada por la Administración (art. 52.2, párrafo 1.º, LGT; arts. 50 y 51 Real Decreto legislativo 30/1980; y arts. 46.2, párrafo 2.º y 47.1, Real Decreto legislativo 1/1993); cuando establece que "si existiera disconformidad de los peritos sobre el valor de los bienes o derechos y la tasación practicada por el de la Administración no excede en más del 10 por 100 y no es superior en 20.000.000 de pesetas a la hecha por el del sujeto pasivo, esta última servirá de base para la liquidación" (art. 52.2, párrafo 2.º, LGT); o cuando prevé que si la tasación efectuada por el perito de la Administración excede de los límites indicados deberá designarse un perito tercero, siendo todos los gastos de la pericia de cuenta de la Administración cuando la tasación practicada por el tercer perito no fuese superior en un 20 por 100 al valor declarado (art. 52.2, párrafo 5.º, LGT); o, en fin, cuando en la propia Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, se establece -en su art. 25- la posibilidad de los contribuyentes de solicitar de la Administración información sobre el valor de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión, pero sin que dicha consulta, por mandato expreso de la Ley, tenga carácter vinculante para aquélla, por cuanto que "dicha información no impedirá la posterior comprobación administrativa".*

*La imposibilidad de cifrar a priori el "valor real", no resultando un obstáculo para que dicho concepto pueda servir de parámetro a fin de cuantificar un tributo, constituye, sin embargo, un escollo insalvable para definir el tipo infractor cuando, como sucede en este caso, la Ley fija la frontera entre la conducta lícita y la que está vedada en una cifra exacta: más de un 20 por 100 y, en todo caso, 2.000.000 pesetas, del valor estimado por la Administración. En definitiva, la formulación de la Disposición adicional cuarta de la LTPP no permite al ciudadano predecir con suficiente grado de certeza la conducta que constituye infracción, indeterminación de la conducta infractora que vulnera las exigencias de taxatividad que derivan del art. 25.1 CE.*



10. Por lo que al art. 24.2 CE respecta, es doctrina constitucional reiterada que las garantías procesales constitucionalizadas en dicho precepto son de aplicación al ámbito administrativo sancionador, "en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución" (por todas, STC 14/1999, de 22 de febrero, FJ 3); y como dijimos en la STC 18/1981, de 8 de junio, FJ 3 "tales valores no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración, por razones de orden público, puede incidir en la esfera jurídica de los ciudadanos imponiéndoles una sanción sin observar procedimiento alguno, y, por tanto, sin posibilidad de defensa previa a la toma de la decisión", pues, como sostuvimos en el mismo lugar, "la garantía del orden constitucional exige que el acuerdo se adopte a través de un procedimiento en el que el presunto inculpado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga".

De lo anterior cabe deducir que, de establecer medidas punitivas, la Disposición adicional cuarta de la LTPP vulneraría el art. 24.2 CE., porque, aunque ni ésta ni cualquier otra norma impiden en principio la aplicación a los sujetos afectados por la Disposición recurrida de las garantías propias del ámbito administrativo sancionador, lo cierto es que, no sólo no prevé expresamente su aplicación sino que, además, su literalidad conduce justamente a lo contrario: la aplicación de plano de una sanción administrativa. Y es que, basta con acudir a la norma impugnada para comprobar que, no sólo no califica a las medidas de naturaleza punitiva que prevé como sanción ni, por ende, se remite al Capítulo VI, sobre "Infracciones y sanciones", de la LGT, ni a la norma que regula el procedimiento tributario sancionador (Reales Decretos 2631/1985 y 1930/1998), sino que, al referirse a las mismas como "repercusiones tributarias", dirige derechamente a los ciudadanos afectados, a la Administración actuante y a los órganos judiciales hacia las normas que regulan la liquidación de los distintos tributos, en lugar de, como resultaría constitucionalmente preceptivo, a la aplicación de los principios y garantías que para el ámbito sancionador (también, insistimos, para el administrativo sancionador) derivan de los arts. 24.2 y 25.1 CE

11. Establecido cuanto antecede, no resulta necesario entrar a enjuiciar las demás denuncias de inconstitucionalidad aducidas por los recurrentes. Sí debemos determinar, en cambio, si la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la derogada Disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos puede extenderse al art. 14.7 del Texto refundido del TIP (aprobado por Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre), que, en virtud de una operación de refundición, la incorpora de modo prácticamente textual, ya que, como se expone en el FJ2 de esta Sentencia, se limita a sustituir la expresión "sin perjuicio de la tributación que corresponda por el Impuesto citado", por la locución "sin perjuicio de la tributación que corresponda por la modalidad expresada", que lógicamente tiene el mismo



significado.

*Es cierto que el art. 39 LOTC sólo permite extender la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos impugnados por conexión o consecuencia a otros de "la misma Ley, Disposición o acto con fuerza de Ley". Es cierto también que el precepto impugnado pertenece a la Ley de Tasas y Precios Públicos de 1989 y que los recurrentes no impugnaron el art. 14.7 del Texto refundido de 1993 que la reproduce. Sin embargo, las características propias de la refundición producida permiten concluir que en el presente caso la declaración de inconstitucionalidad y nulidad puede extenderse con naturalidad al citado precepto del Texto refundido, como hicimos en la STC 196/1997 al enjuiciar un supuesto que, en este extremo, guarda en cuanto al fondo una sustancial identidad con el presente (FJ4).*

*En efecto, debe tenerse en cuenta que en el caso aquí analizado no se trata de un fenómeno de sucesión de normas en el que una norma se reproduce más o menos literalmente en una disposición o texto normativo posterior, sino que la reproducción literal se produce en un Texto refundido que, en rigor, carece de capacidad innovadora propia, ya que se limita a sustituirla ocupando su lugar en el Ordenamiento jurídico. En este caso, mantener en el ordenamiento preceptos de un Texto refundido reproduciendo preceptos legales declarados inconstitucionales y nulos supone introducir un elemento de inseguridad jurídica que este Tribunal en el marco de sus competencias está llamado a evitar.*

*En conclusión, constatada la inconstitucionalidad de la Disposición adicional cuarta de la LTPP, debe declararse, asimismo, la inconstitucionalidad y nulidad del art.14.7 del Texto refundido del ITP.*

*12. Antes de pronunciar el fallo a que el mismo conduce sólo nos resta precisar cuál es el alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad que lo integra. Pues bien al igual que en otras ocasiones y, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) conviene declarar que, únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquéllas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza al haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía una resolución administrativa o judicial firme sobre las mismas (art. 40.1 LOTC).*

**2. El valor de referencia no es valor de mercado a efectos de otros impuestos como el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en que la Administración se reserva el derecho a comprobar el valor de mercado para liquidar más, (V0157-23):**

*A diferencia de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y*



*Donaciones (ISD) o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), el TRLRHL, a efectos de la aplicación de la no sujeción al IIVTNU regulada en el artículo 104.5 o de la determinación de la base imponible del impuesto, **no establece que el valor de referencia determinado por el Catastro Inmobiliario sea el valor de transmisión del terreno.***

*Tanto en el ISD como en el ITPyAJD (artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) y el artículo 10 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de diciembre, respectivamente), la base imponible será el valor de mercado del bien (minorado en el importe de las cargas y deudas deducibles), y en el caso de bienes inmuebles, se tomará como tal el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, salvo que el valor declarado por el sujeto pasivo sea superior, en cuyo caso se tomará este último.*

*Sin embargo, en el IIVTNU, a efectos de la aplicación de la no sujeción al IIVTNU regulada en el artículo 104.5 del TRLRHL o de la determinación de la base imponible del impuesto en el caso de que el sujeto pasivo alegue un incremento de valor inferior al determinado de acuerdo con las reglas del artículo 107 del TRLRHL, la normativa legal señala que, como valor de transmisión se tomará el valor que conste en el título que documente tal transmisión o el comprobado por la Administración tributaria, sin mención alguna al valor de referencia del bien inmueble.*

*En el IIVTNU se estará al valor que conste en el título que documente la transmisión, y, en el caso de que la Administración tributaria considere que dicho valor no corresponde con el valor de mercado (valor que se hubiera acordado entre partes independientes), bien porque exista vinculación entre las partes o cualquier otra circunstancia, **entonces y, previa comprobación, podrá determinar un valor diferente.***

*En consecuencia, si el valor de transmisión del terreno de naturaleza urbana es inferior al valor de adquisición del mismo, determinados ambos tal y como dispone el artículo 104.5 del TRLRHL, resultará de aplicación el supuesto de no sujeción al IIVTNU regulado en dicho artículo.*

Como el valor de referencia no es valor de mercado, ni valor comprobado administrativamente, la controversia sobre el valor de mercado que puede plantear contra la liquidación el contribuyente, sobre la base de una prueba pericial, no puede discernirse exclusivamente con la ratificación del valor de referencia por parte de la Dirección General del Catastro.

Puesto que, si el dato a discernir es el valor de mercado, límite legal al valor de referencia,



pero concepto distinto, será en todo caso necesario o admitir el valor pericial de parte, o contraponerlo a un dictamen pericial administrativo sobre el valor de mercado, sin referencias a estudios generales, y con intermediación pericial.

Sin embargo, así el valor de referencia puede ser un punto de partida para dictaminar el valor de mercado. Pero ha de mutar tal valor, en valor comprobado pericialmente.

**3. La existencia de un precio máximo de venta, vivienda protegida, no elimina la obligación de liquidar por el valor de referencia, superior, pudiendo impugnar después el interesado la autoliquidación, (V0298-22, V0689-22, V0690-22):**

*Tercera. En el supuesto planteado, presuponiendo la vigencia del régimen legal de vivienda protegida que sea aplicable, el valor de referencia de la vivienda no debería superar el precio máximo de venta asignado dicha vivienda. En caso de así fuese, el interesado, con independencia de la obligación de practicar autoliquidación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD por el valor de referencia asignado, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación en los términos establecidos en el artículo 10 del TRLITPAJD.*

Esto comporta que, en fase de gestión administrativa el valor de referencia es una ficción legal, que determina una base imponible ficticia, desconectada de la realidad, y sin posible prueba en contrario. Es solo en fase posterior de recurso o reclamación o impugnación de autoliquidación, cuando se reconoce la posibilidad de probar en contrario. Las ficciones legales en la base imponible objetivada por completo son contrarias el principio de capacidad económica, aunque pudieran tener justificación por razones de simplificación y eliminación de la conflictividad, tal y como ha definido la **sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 26 de octubre de 2021, recurso número 4433-2020**, con el siguiente esquema:

<b>1. Sobre el principio de capacidad económica como fundamento y fuente de la imposición. Relación con el principio de no confiscatoriedad.</b>	<p><b>1.1.</b> En ningún caso la capacidad económica gravada puede ser, <b>no ya potencial, sino inexistente o ficticia.</b></p> <p><b>1.2.</b> Basta con que dicha capacidad económica exista, como riqueza real o potencial para el principio quede a salvo.</p> <p><b>1.3.</b> La <b>capacidad económica</b> como fundamento de la imposición <b>se predica de todo tributo</b>, cualquiera su posición en el sistema tributario, ya sea real o personal, con finalidad fiscal o extrafiscal.</p> <p><b>1.4.</b> El principio de no confiscatoriedad prohíbe agotar la riqueza imponible, si mediante la aplicación de las</p>
--	---



	<p>diversas figuras tributarias se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas reales o propiedades.</p> <p><b>1.5.</b> Pero no hay que descuidar que el principio de no <b>confiscatoriedad</b> también exige que dicho efecto no se produzca en ningún caso, por lo que todo tributo que agotase la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, <b>o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente</b>, contra el principio de capacidad económica, incurriría en resultado obviamente confiscatorio.</p>
<p><b>2. El principio de capacidad económica como criterio parámetro o medida de la imposición</b></p>	<p><b>2.1.</b> Análisis SSTC 26/2017, 59/2017, y 126/2017, y ATC 71/2008:</p> <p>La afirmación de que el principio de capacidad económica <b>solo pueda predicarse del sistema tributario en su conjunto y no al impuesto particular no es correcta.</b></p> <p>La capacidad económica como fundamento de la tributación debe predicarse de cada uno de los tributos que integran el sistema. La capacidad económica como criterio de la imposición también opera en los impuestos.</p> <p><b>2.2.</b> Sin embargo:</p> <p><b>Es solo un criterio modulador del sistema tributario en su conjunto</b>, la concreta exigencia de que la carga tributaria se module en la medida de dicha capacidad solo resulta predicable del sistema tributario en su conjunto.</p> <p>El principio de capacidad económica <b>solo adquiere virtualidad en aquellos tributos que por su naturaleza resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir, lo que únicamente ocurre en los impuestos que constituyen los pilares estructurales</b> del sistema tributario.</p> <p><b>2.3. Aproximación inicial al IIVTNU:</b></p> <p><b>2.3.1.</b> El IIVTNU no es uno de los pilares <b>estructurales</b> del sistema tributario.</p>



**2.3.2. El IIVTNU respeta el principio de capacidad económica como fundamento** de la tributación puesto que su hecho imponible es revelador de riqueza.

**2.3.3. El legislador goza de plena libertad** para determinar las reglas de su base imponible.

**2.3.4. No habría más límite a la magnitud del gravamen** que la prohibición de confiscatoriedad, que en la cuestión planteada, no se ha vulnerado porque no se agota la riqueza imponible con la cuota.

**2.3.5. Necesaria revisión de los postulados sobre el principio de capacidad económica.**

Los criterios del **ATC 71/2008**, se refieren al principio de capacidad económica como límite a la libertad de configuración del legislador en un asunto referido a los límites del **Decreto Ley** en materia tributaria: que no puede alterar la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario; y que esa afectación se produce en los decretos leyes que regulen los impuestos que constituyen los pilares estructurales del sistema tributario.

Cosa distinta es que el artículo 31.1 CE imponga al legislador **la modulación de la carga fiscal de cada contribuyente en función de la intensidad en la realización del hecho imponible** únicamente en aquellos impuestos.

A. El principio de capacidad económica ex art. 31.1 exige que la contribución de cada cual al sostenimiento de los gastos públicos se haga **de acuerdo con su capacidad económica, cualidad subjetiva del obligado a contribuir.**

B. No basta con que deban contribuir al sostenimiento de las cargas públicas únicamente quienes tengan capacidad económica para ello, sino que **es necesario que la proporción de la contribución que cada**



	<p><b>individuo deba realizar al sostenimiento de los gastos públicos se determine también en atención a su capacidad económica.</b></p> <p>C. Es mandato a los poderes públicos: para <b>exigir la contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación, y a exigirla en función de la intensidad</b> con que aquella capacidad económica se ponga de manifiesto en esos contribuyentes.</p> <p><b>El tributo es una prestación patrimonial coactiva que solo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida o en función de la capacidad económica.</b> Lo que vale para los impuestos con protagonismo cierto en el sistema tributario (impuesto sobre transmisiones patrimoniales e impuesto sobre sucesiones y donaciones), como para otros impuestos con menor peso en el conjunto del sistema (AATC 381 a 383/2005 y 118/2006, sobre la mal denominada tasa por emisión de informes de auditoría).</p> <p>D. La capacidad económica rige, sobre todo en los impuestos, <b>no solo en la elección de los hechos impositivos, sino también en la de los métodos impositivos o medidas técnicas que, partiendo de la realización de esa manifestación de capacidad económica tipificada, conduzcan a la determinación de la cuantía del tributo.</b></p>
<p><b>3.- Precisiones sobre la exigencia de modular la carga tributaria a la capacidad económica del contribuyente</b></p>	<p>E. El principio de capacidad económica como parámetro de la imposición <b>no rige con la misma intensidad en todas las instituciones tributarias.</b> Lo hace mejor en las obligaciones tributarias principales que en las obligaciones tributarias accesorias. Debido a la configuración sinalagmática de las tasas opera con mayor intensidad en los impuestos. Y sin que del principio de capacidad económica puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas, y concretas, sobre la particular regulación de cada figura tributaria.</p>



	<p>F. <b>El legislador goza de amplio margen de libertad</b> para la configuración de los tributos.</p> <p>G. Es constitucionalmente admisible que el legislador tributario, al regular cada figura impositiva otorgue <b>preeminencia a otros valores o principios</b>. Con finalidad primordialmente extrafiscal se admite: exenciones y bonificaciones por interés general de <b>política económica y social</b>, que la capacidad económica ceda ante la necesidad de evitar <b>situaciones abusivas</b> (fraude), y que pueden utilizarse técnicas que no exijan la cuantificación exacta de los gastos producidos mediante deducciones a tanto alzado, para evitar la <b>complejidad</b>.</p> <p>Ha sido en materia de <b>tributos parafiscales</b> donde la quiebra justificada de la capacidad económica como criterio de cuantificación adquiere más relevancia por criterios económicos o sociales, bastando con que dicha capacidad económica exista, como riqueza real o potencial.</p>
<p><b>4.- El principio de capacidad económica como criterio o parámetro de imposición aplicado a la regla de cuantificación de la base imponible del IIVTNU</b></p>	<p><b>4.1. Carácter objetivo:</b></p> <p>El propio establecimiento de una estimación objetiva supone <b>dejar al margen la capacidad económica real demostrada por el contribuyente</b>.</p> <p><b>4.2. Obligatoriedad de la norma:</b></p> <p>La obligatoriedad de la norma de cuantificación supone <b>una regla imperativa de valoración</b> del incremento de valor gravado.</p> <p>El artículo 107 TRLRHL <b>no permite la prueba de incrementos efectivos distintos</b>.</p> <p><b>4.3. Aplicación al caso de la doctrina TC:</b></p> <p><b>1º. Al IIVTNU</b>, sin ser figura central de la imposición directa, le es <b>plenamente aplicable el principio de capacidad económica como fundamento, límite y parámetro de la imposición</b>. Exige que el incremento</p>



	<p>de valor sea real, y no potencial o presunto, y que se someta a tributación en función de la cuantía real del incremento.</p> <p><b>2º. El legislador tiene libertad</b> para configurar el tributo cuantificando los incrementos mediante un sistema de <b>cuantificación objetiva</b> de capacidades económicas potenciales en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto, <b>si ello tiene justificación objetiva</b> y razonable, la cual debe ser más sólida cuanto más se aleje de la realidad el método objetivo elegido.</p> <p><b>3º. La falta de conexión entre el hecho imponible y la base imponible no sería inconstitucional <i>per se</i>, salvo que carezca de justificación objetiva y razonable. (Simplificación y Conflictividad).</b></p> <p>La <b>legitimidad constitucional</b> del método objetivo será admisible, <b>o bien porque no se erige en el método único de determinación de la base imponible</b>, o bien por <b>gravar incrementos medios o presuntos</b> (potenciales). Esta última posibilidad pudo ser cierta antes de la <b>caída del mercado inmobiliario</b>, pero ahora no es excepcional que el incremento efectivo de valor sea de importe inferior, por lo que desaparece la razonable aproximación entre el incremento de valor efectivo y el objetivo o estimativo, por lo que la base imponible objetiva deja de cuantificar incrementos de valor presuntos, medios, o potenciales.</p> <p>En la actual configuración del IIVTNU, tras las SSTC 56/2017, y 126/2019, <b>desaparece también la simplificación</b> puesto que hoy la dificultad forma parte de la mecánica de su aplicación.</p>
--	--

La eventual justificación del valor de referencia en la eliminación de la conflictividad, se contradice totalmente con el hecho de que, para rectificar el valor de referencia, ficción legal en fase de gestión administrativa, hay que acudir precisamente a plantear el conflicto que se trata de evitar. Salvo que se entienda que vale para eliminar la conflictividad en la medida en que las cargas económicas y personales, que comporta impulsar un recurso, disuadirán al contribuyente de tal recurso. Pero esto comportaría, a su vez, según



entendiendo, una infracción del derecho a un juicio justo de los contribuyentes a quienes así se agrava su situación.

Así puede verse la **sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de fecha 18 de febrero de 2020, CASO DE CERNIUS Y RINKEVIČIUS v. Lituania, recursos números. 73579/17 y 14620/18** ), que considera contrario al derecho a un juicio justo un procedimiento cuyos costes son superiores al interés que se dilucida (*traducción oficiosa*):

*68 . El Tribunal observa que los demandantes en el presente caso tenían la posibilidad de iniciar procedimientos legales. Aprovecharon esa opción demandando a la Inspección Estatal del Trabajo, impugnando las multas impuestas por esa entidad (véanse los párrafos 9 y 17 anteriores). Siendo así, y contrario a lo que ha sugerido el Gobierno, el Tribunal no está dispuesto a sostener que esto, por sí mismo, cumple todos los requisitos del Artículo 6 § 1. El Tribunal recuerda que el Convenio tiene por objeto garantizar no derechos que son teóricos o ilusorios sino derechos que son prácticos y efectivos (ver Zubac v. Croacia [GC], citado anteriormente, § 77). El Tribunal considera razonable aceptar que la intención de los solicitantes de ir a la corte era no participar en los procesos judiciales como un ejercicio académico, sino más bien para obtener un resultado. Se refiere a la declaración de los solicitantes de que acudir a los tribunales para defender sus derechos no tiene sentido si al final se encuentran en una situación peor de la que tenían antes de litigar (véase el párrafo 57 anterior). Esto fue exactamente lo que ocurrió en este caso, ya que la carga financiera de cada uno de los solicitantes fue casi el doble o el triple de lo que inicialmente habían enfrentado. En consecuencia, y aunque tuvieron acceso a los tribunales, el Tribunal considera que la negativa ex post facto a reembolsar sus gastos constituía, sin embargo, un obstáculo para los solicitantes.' derecho de acceso a la corte (ver, mutatis mutandis , Klauz v. Croacia , no. 28963/10 , § 77, 18 de julio de 2013, con más referencias ).*

**4. Se aplica el valor de referencia en caso de subastas públicas notariales, judiciales o administrativas, al margen del resultado de la subasta, ((V0453-22, V1867-23):**

*Segunda: En las transmisiones de bienes inmuebles que tengan el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, la base imponible se determinará conforme a lo dispuesto en el artículo 10.2 del TRLITPAJD, por lo que será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto, salvo que el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos sean superiores a su valor de referencia, en cuyo caso se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes.*

*Tercera: En el caso de que no exista valor de referencia o este no pueda ser*



*certificado por la Dirección General del Catastro ha de acudirse a la regla general, conforme a la cual la base imponible será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado. En este caso, en la determinación de la base imponible sí será aplicable lo dispuesto en el artículo 39 del RITPAJD, conforme al cual el valor de adquisición del inmueble tendrá la consideración de valor de mercado.*

Esta eventualidad, directamente contraria al principio de capacidad económica, tiende a solventarse, sin rango normativo suficiente, en las Resoluciones de la Dirección General del Catastro que aprobaron los valores de referencia para el ejercicio 2023, cuyos criterios han sido confirmadas por el TEAC en las reclamaciones contra las Resoluciones para el ejercicio 2022.

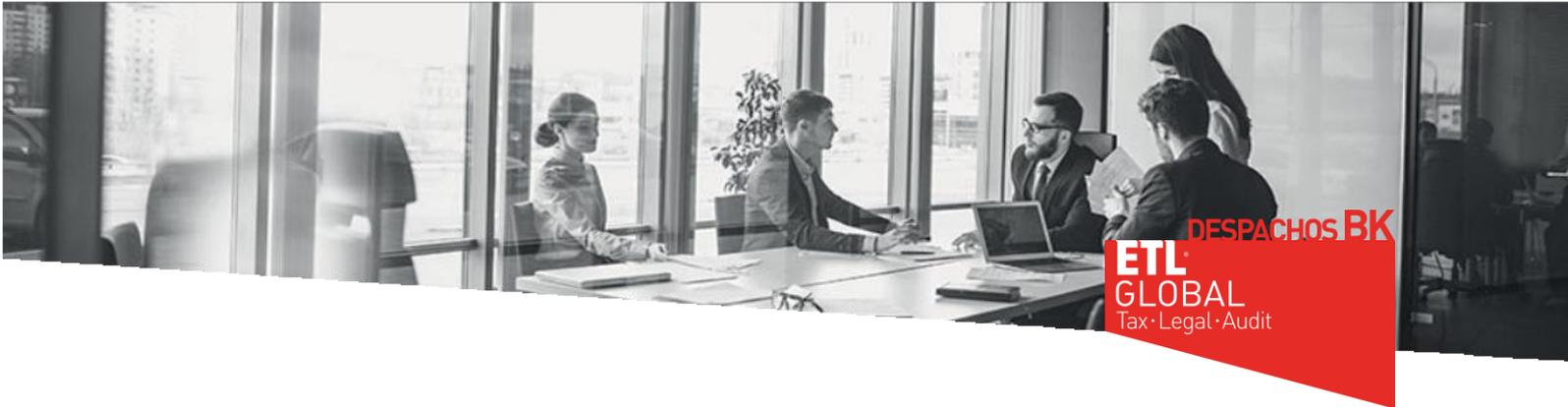
Así en la Resolución del 26 de octubre de 2022 para los valores de referencia de los bienes urbanos, al delimitar el **ámbito de su aplicación**, se prevé la **posibilidad** (mera posibilidad), de que el valor de referencia de un inmueble no exista, cuando se trate de bienes con precio de venta limitado administrativamente, o cuando se trate de inmuebles con precio de transmisión fijado en subasta pública, notarial, judicial o administrativa.

De manera paralela, la Resolución de 26 de octubre de 2022, para los valores de referencia de los bienes rústicos, al delimitar el **ámbito de su aplicación** prevé la **posibilidad** (mera posibilidad) de que el valor de referencia de un inmueble no exista cuando se trate de inmuebles con precio de transmisión fijado por subasta pública, notarial, judicial o administrativa.

**5. El valor de referencia de una adquisición inmobiliaria por un precio inferior no incrementa el coste de adquisición en el impuesto personal sobre la renta del adquirente, a diferencia de lo que ocurre con el impuesto sobre el patrimonio, (V0569-23, V1601-22, V1607-22, V1673-23, V1694-22):**

*De acuerdo con la dicción literal de este precepto, para la determinación del valor de adquisición hay que partir del importe real por el que la adquisición se hubiera efectuado. De igual forma, para la determinar del valor de transmisión se parte del importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado, tomándose como tal el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste. Por lo tanto, será esta la forma de determinación de los valores de adquisición y transmisión del inmueble transmitido a los efectos del cálculo de la ganancia o **pérdida patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**. Y ello con independencia de la determinación de la base imponible que proceda en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).*

Este criterio administrativo confirma con claridad que **el valor de referencia no**



**es un valor de mercado, sino una mera ficción legal, en tanto no sea impugnado, con éxito, por el contribuyente, y a su costa.**

Con esta estrategia legal, y administrativa en concreto, se pretende anular la doctrina del Tribunal Supremo que admitía como coste de adquisición para el comprador en valor de mercado que la Administración comprobó al vendedor, con fundamento en el principio de unicidad de las valoraciones, resucitando el controvertido principio de estanqueidad. Así, la **sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2015, recurso número 2068/2014:**

*Las dos sentencias de contraste abordan la tributación en el impuesto sobre sociedades de incrementos patrimoniales obtenidos por sendos contribuyentes como consecuencia de la enajenación de bienes inmuebles. Hasta aquí la coincidencia es total. La circunstancia de que en un caso se trate del impuesto sobre la renta de las personas físicas y en los otros del que grava la renta de las sociedades resulta irrelevante, pues desde un análisis finalista del artículo 96.1 de la Ley 29/1998 cabe hablar de identidad esencial de situaciones: **la tributación en los impuestos directos que gravan la renta de las ganancias obtenidas por la venta de bienes inmuebles.***

*En dichos dos pronunciamientos se analiza si, en la determinación del precio de enajenación de los inmuebles, la Administración del Estado queda vinculada por la valoración realizada por la Administración autonómica a efectos de un tributo cedido como el de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentos, concluyéndose en un sentido positivo [ sentencias de 18 de junio de 2012 (FJ 4 °) y 9 de diciembre de 2013 (FJ 5°)]. Aquí se trata de si esa vinculación se produce también a la hora de determinar el precio de adquisición de los bienes que después fueron enajenados. Esta singularidad no rompe la identidad de supuestos, pues en definitiva **se trata de precisar si, a efectos de los impuestos directos que gravan la renta (de las personas físicas o de las sociedades), para la determinación de la ganancia o la pérdida patrimonial derivada de la venta de unos bienes inmuebles, en la fijación del precio de adquisición o de enajenación el principio de unicidad de la Administración obliga a la Inspección de los Tributos a tomar en consideración el valor asignado por la Administración autonómica en relación con el impuesto sobre transmisiones patrimoniales.***

*Las dos sentencias de contraste hacen prevalecer dicho principio sobre el de estanqueidad de los tributos y concluyen que se produce tal vinculación. La impugnada, al ratificar el criterio de la Administración, lo niega. Realmente, parece no ser así si se atiende a su "enigmática" redacción [«[...] para la fijación de dicho valor de transmisión en el supuesto de los recurrentes el órgano de gestión tomó la valoración comprobada por la Comunidad de Madrid en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, por cierto respetando tales*



*principios, al haberse declarado un valor como efectivamente satisfecho inferior al valor de mercado y no resulta infracción alguna de la jurisprudencia que se invoca ni de la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2012 »], pero si se analiza con detenimiento el supuesto de hecho se observa que se está refiriendo al precio de venta de los inmuebles (1.741.561 euros, fijados por la Comunidad de Madrid a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales), sobre el que no existe controversia, y no al de su adquisición por los transmitentes, en el que se centra la disputa: **la Inspección de los tributos lo fija en 60.100 euros, suma que aparece en la escritura de compra, mientras que los contribuyentes pretenden que se fije en 1.023.364 euros, valoración practicada por la Administración autonómica a efectos de aquel impuesto indirecto.***

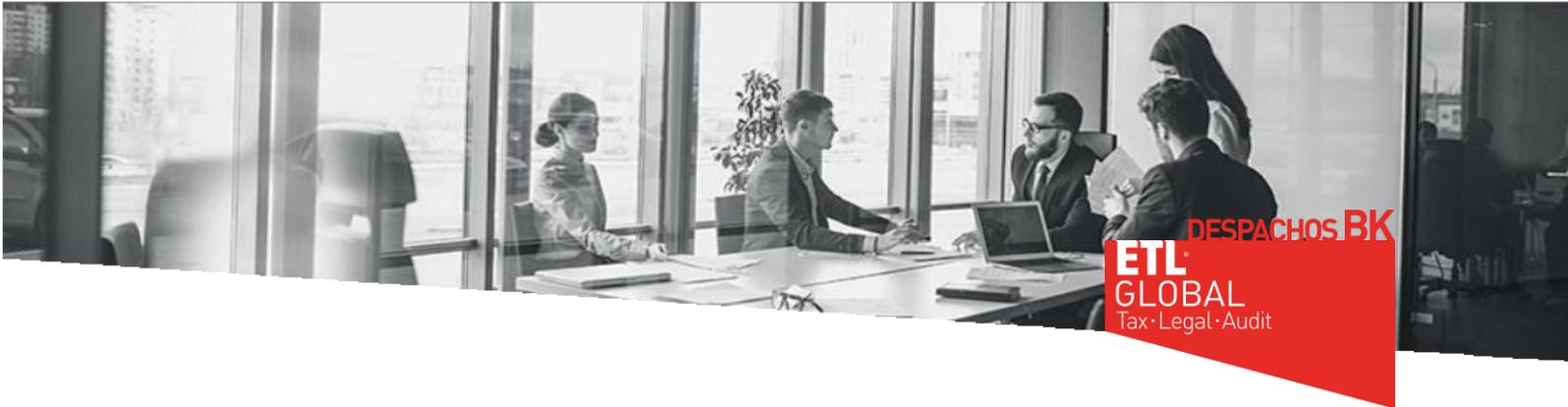
*Visto que se dan los presupuestos de procedibilidad de esta modalidad especial de recurso de casación, debemos declarar que la doctrina correcta es la que se contiene en las sentencias de contraste, que son hitos recientes de **una larga evolución jurisprudencial de la que es exponente relevante la sentencia de 25 de junio de 1998 (apelación 3027/92, FJ 4º; ES:TS :1998:4254). En palabras de la sentencia de 9 de diciembre de 2013 (FJ 5º), «parece, pues, razonable y coherente que la valoración previa de un bien realizada por una Administración tributaria, vincule a todos los efectos respecto a estos dos tributos a las demás Administraciones competentes, más si se trata de impuestos estatales, si bien el segundo cedido a las Comunidades Autónomas».***

**CUARTO .-** *Resolviendo el debate en los términos del artículo 98.2 de la Ley de esta jurisdicción debemos estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por doña Beatriz , doña Camino y don Jose Ángel y, anulando los actos administrativos recurridos, acoger la pretensión subsidiaria de la demanda, declarando que, **para la determinación del incremento patrimonial a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio 2004 obtenido como consecuencia de la enajenación de los inmuebles de su propiedad en las Madrid, se ha de tomar en consideración como valor de adquisición el asignado por la Comunidad de Madrid a efectos del impuesto sobre transmisiones patrimoniales (1.023.364 euros).***

**6. Las adquisiciones de inmuebles en fase de liquidación concursal por valor inferior al valor de referencia tributan por la cuantía de éste último, (V1512-22)**

*Segunda: El artículo 46 del TRLITPAJD regula la **comprobación de valores**, por lo que las reglas en él contenidas debe entenderse aplicable al ámbito de la comprobación. Entre estas reglas se incluyen la prevista en el apartado primero, específica para los bienes inmuebles y **en el apartado 5 para los bienes y derechos transmitidos en un procedimiento concursal.***

*Tercera: En el supuesto planteado en el escrito de consulta, en el que la*



*consultante tiene previsto adquirir un inmueble en la fase de liquidación de un concurso, la base imponible del impuesto estará constituida, por el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario a la fecha de devengo del impuesto, salvo que el valor declarado por los interesados o el precio fijado sea superior, en cuyo caso se tomarán estas últimas magnitudes.*

A mi entender, carece absolutamente de sentido prever, como hace el apartado 5 del artículo 46, que en las transmisiones de bienes en fase de liquidación concursal no hay comprobación de valor, con esta doctrina que obliga a la aplicación de un valor de referencia, que, por dicha exclusión, no podrá ser contrastado por la Administración tributaria en caso de recurso, si el contribuyente recurre el de la liquidación, sobre el valor de referencia.

**7. La transmisión de un inmueble por precio inferior al valor de referencia en el momento de la transmisión, no afecta a la ganancia o pérdida patrimonial computable en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (Consulta de la Dirección General de Tributos V1512-23):**

*De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, “son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.”*

*El artículo 34.1 de la LIRPF Ley dispone, en su letra a), que el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será, en el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales, definidos en los artículos 35 y 36 de la LIRPF, para las transmisiones onerosas y lucrativas respectivamente.*

*El artículo 35 dispone lo siguiente:*

*“1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:*

*a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiere 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.

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 el párrafo 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.”

*De acuerdo con la dicción literal de este precepto, para la determinación del valor de transmisión se parte del importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado, tomándose como tal el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste. Por lo tanto, será esta la forma de determinación del valor de transmisión del inmueble que se transmita a los efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Y ello con independencia de la determinación de la base imponible que proceda en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).*

### III. Pronunciamento de los tribunales

1. El valor de referencia **no puede aplicarse con carácter retroactivo** para impugnar los actos de comprobación de valor de mercado (**sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 9 de febrero de 2023, recurso número 47/2022**).
2. El valor de referencia puede **fundamentar que para comprobaciones de valor anteriores sea tenido en cuenta en valor catastral como punto de partida** de la valoración. (**Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Sala de Valladolid, de fecha 19 de mayo de 2022, recurso número 415/2021**):

*e) aunque no resulte aplicable por razones cronológicas, no sobra poner de relieve -a efectos de **poder mantener que el valor catastral sí puede ser tenido en cuenta como factor a considerar**- que tras la reforma operada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, el artículo 10.2 del Texto Refundido de la Ley reguladora del impuesto de que aquí se trata, el aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, ha establecido que en el caso de los bienes inmuebles "su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario a la fecha de devengo del impuesto"*



## IV. Las resoluciones de la Dirección General del Catastro de 20 de octubre de 2022 sobre los elementos previos para la determinación de los valores de referencia de los inmuebles urbanos y rústicos del ejercicio 2023

### IV.1. Bienes urbanos:

Se autofundamentan en la falta de desarrollo reglamentario y el **régimen transitorio** previsto para esta eventualidad en la disposición transitoria novena del Texto Refundido de la Ley del Catastro.

Ámbito de aplicación: lo delimitan excluyendo territorios forales, y prevén múltiples **supuestos, potestativos, en que no exista valor de referencia**, como valores limitados administrativamente o subastas públicas.

Fórmula valor referencia:  $(V_s + V_c) \times GB \times FM$

Valores del **suelo**: se establecen por el **método residual**, partiendo del valor medio y descontando los costes de la construcción del producto inmobiliario, según información de los inmuebles existente en el Catastro Inmobiliario.

Coefficientes correctores del valor del suelo: Se excluyen varios de los previstos en el Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, sobre las normas técnicas del valor catastral, porque se considera que el Informe Anual del Mercado Inmobiliario Urbano de uso residencial y garaje recoge la mayoría de los condicionantes del precio de las compraventas, aplicando:

**a.- Coeficiente D: Fondo Excesivo**

**b.- Coeficiente E: Superficie distinta a la mínima.**

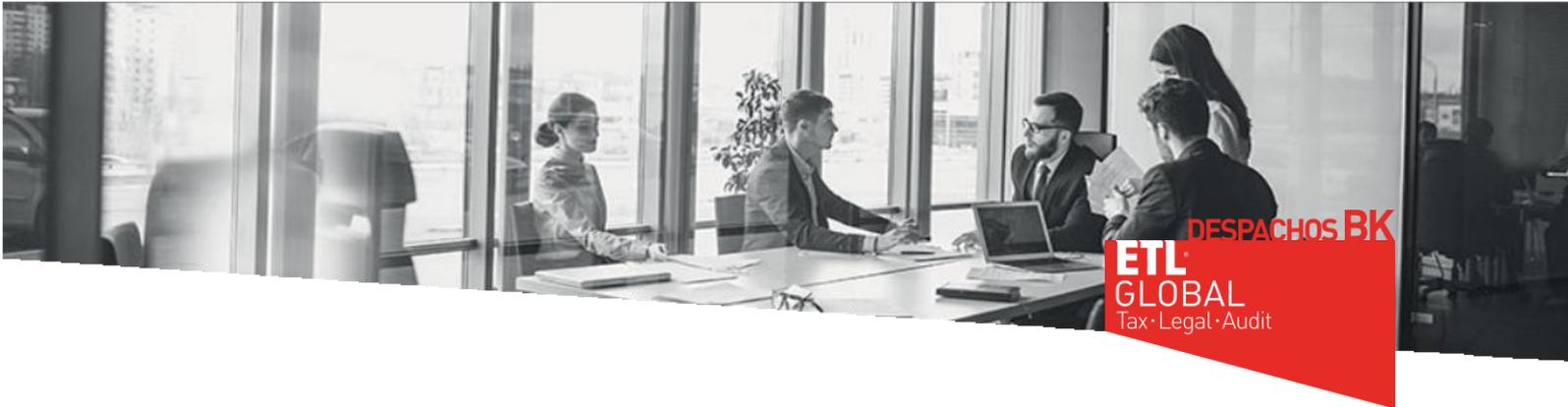
Valor de las construcciones: se utiliza el **valor de reposición**, teniendo en cuenta uso, calidad, depreciación por coeficientes que procedan, según información existente en el Catastro

Coefficientes correctores **construcción** aplicables:

**a.- Coeficiente H, antigüedad de la construcción**

**b.- Coeficiente I: Estado de conservación.**

Coefficientes correctores del valor del **suelo** y de las **construcciones** aplicables:



**Coefficiente J: depreciación funcional o inadecuación.**

**Coefficiente K: viviendas interiores.**

**Coefficiente M afectación de circunstancias especiales** extrínsecas como previsión de futuros viales, inconcreción urbanística, fuera de ordenación

**Coefficiente N: Depreciación Económica:** municipios con escasa dinámica inmobiliaria, baja demanda, con previsión particular para los garajes. Para inmuebles arrendados antes de 9 de mayo de 1985 se puede aplicar un coeficiente reductor de 0.85 **a instancia de parte.**

#### **IV.2.** Bienes **rústicos** sin construcciones:

Remisión al **Informe Anual del Mercado Inmobiliario Rústico** de 2022 que extrae conclusiones del análisis de las compraventas elevadas a escritura pública, del que ha tenido conocimiento la Comisión Superior de Coordinación Inmobiliaria.

Ámbito de aplicación: Prevé múltiples **supuestos, potestativos, en que no exista valor de referencia**, como suelo urbanizable sin ordenación detallada, falta de comparabilidad, subastas públicas, falta de actualización datos catastrales.

**Ámbitos Territoriales Homogéneos** y Agrupaciones de Cultivos y Aprovechamientos. Se delimitan.

**Módulos de valor medio** del producto inmobiliario representativo, que se corresponderá con una media de tendencia central resultante del análisis de las compraventas comunicadas por los fedatarios públicos para cada agrupación de cultivos.

Aplicables, si lo prevé el Informe Anual del Mercado Inmobiliario, coeficientes correctores de localización, agronómicos y socioeconómicos.

Fórmula expresiva Valor referencia:

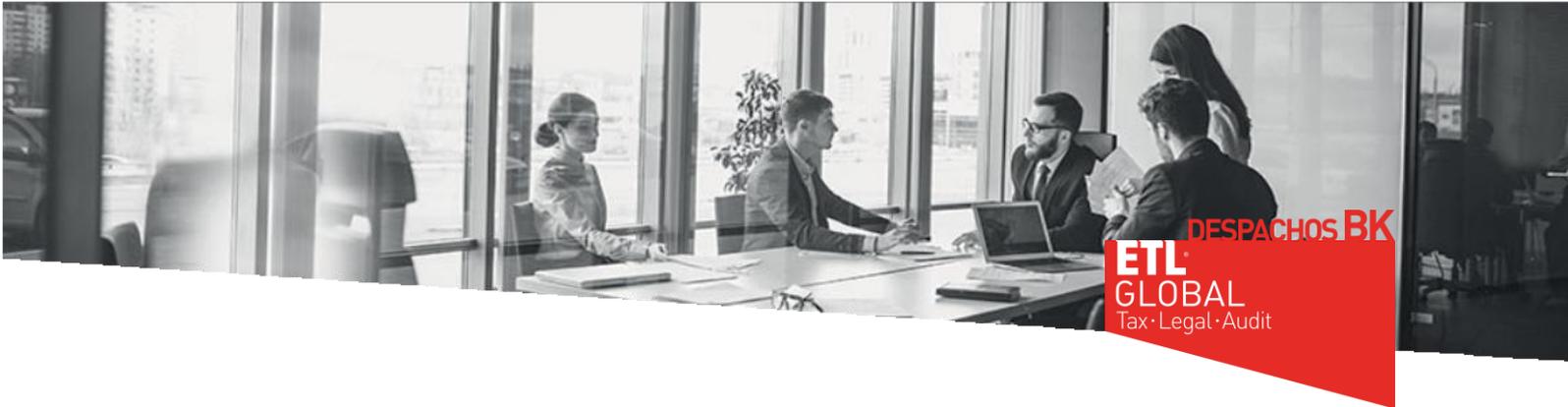
$$VR = (\Sigma (MV \times FA \times Sup \times CS)) \times FLS \times CP \times DE \times FM$$

En la que:

VR = Valor de referencia, en euros.

MV = Módulos de valor de los productos inmobiliarios representativos asignados en el Informe Anual del Mercado Inmobiliario Rústico (IAMIR), en euros/hectárea.

FA = Coeficiente agronómico de aptitud para la producción.



Sup = Superficie de la subparcela, en hectáreas.

CS = Coeficiente agronómico de superficie excesiva.

FLS = Coeficiente de localización y socioeconómico.

CP = Coeficiente agronómico por concentración parcelaria.

DE = Coeficiente de depreciación económica por características de localización y agronómicas.

FM = Factor de minoración de los bienes inmuebles rústicos sin construcción.

Todos los coeficientes son compatibles entre sí, salvo los coeficientes CP y CS que no pueden aplicarse de manera conjunta.

**IV.3.** En la delimitación negativa del ámbito del valor de referencia debieron incluirse las operaciones realizadas por la

**SAREB** que se realizan por mandato normativo a valor de mercado, límite que no puede superar el Valor de Referencia:

La SOCIEDAD DE GESTIÓN DE ACTIVOS PROCEDENTES DE LA REESTRUCTURACIÓN BANCARIA, que fue creada por el Fondo de Reestructuración ordenada Bancaria, a su vez creado por el **Real Decreto Ley 24/2012, de 31 de agosto**, conforme a su Artículo 27, Banco puente, y la disposición Adicional Séptima:

#### **1. Artículo 27:**

*1. El FROB podrá acordar y ejecutar la transmisión a un banco puente de todo o parte de los activos y pasivos de la entidad.*

*2. A efectos de lo dispuesto en este artículo se considerará banco puente a una entidad de crédito, incluida en su caso la propia entidad en resolución, participada por el FROB, cuyo objeto sea el desarrollo de todas o parte de las actividades de la entidad en resolución y la gestión de todo o parte de sus activos y pasivos.*

***El banco puente deberá cumplir con las normas de ordenación y disciplina aplicables a las entidades de crédito y estará sometido al mismo régimen de supervisión y sanción.***

*3. El valor total de los pasivos transmitidos al banco puente no podrá exceder del valor de los activos transmitidos desde la entidad o desde cualquier otra procedencia, incluyendo los relativos al apoyo financiero al que se refiere el artículo 25.1.d).*



4. El FROB podrá aplicar este instrumento en una o varias ocasiones y a favor de uno o varios bancos puente, así como transmitir activos y pasivos de un banco puente a la entidad o a un tercero.

**5. El banco puente será administrado y gestionado con el objetivo de venderlo, o bien vender sus activos o pasivos, cuando las condiciones sean apropiadas y, en todo caso, en un plazo máximo de cinco años desde su constitución o adquisición por el FROB.**

**La venta del banco puente o de sus activos o pasivos se realizará en condiciones de mercado y se desarrollará en el marco de procedimientos competitivos, transparentes y no discriminatorios.** El resultado de la venta corresponderá a los accionistas del banco puente, con deducción, en su caso, de los mismos gastos señalados en el artículo 26.4.

6. Se revocará la autorización del banco puente como entidad de crédito y cesará en su actividad transcurrido un año desde que deje de estar participado por el FROB, o desde que se traspase la totalidad o la mayor parte de sus activos y pasivos a otra entidad y, en todo caso, en un plazo máximo de seis años desde su constitución.

En caso de que el banco puente deje de resultar operativo, el FROB procederá a su liquidación, siempre y cuando ostentase la mayoría del capital social. El importe resultante de la liquidación se abonará a las entidades en resolución cuyos activos y pasivos se hubiesen transmitido al banco puente.

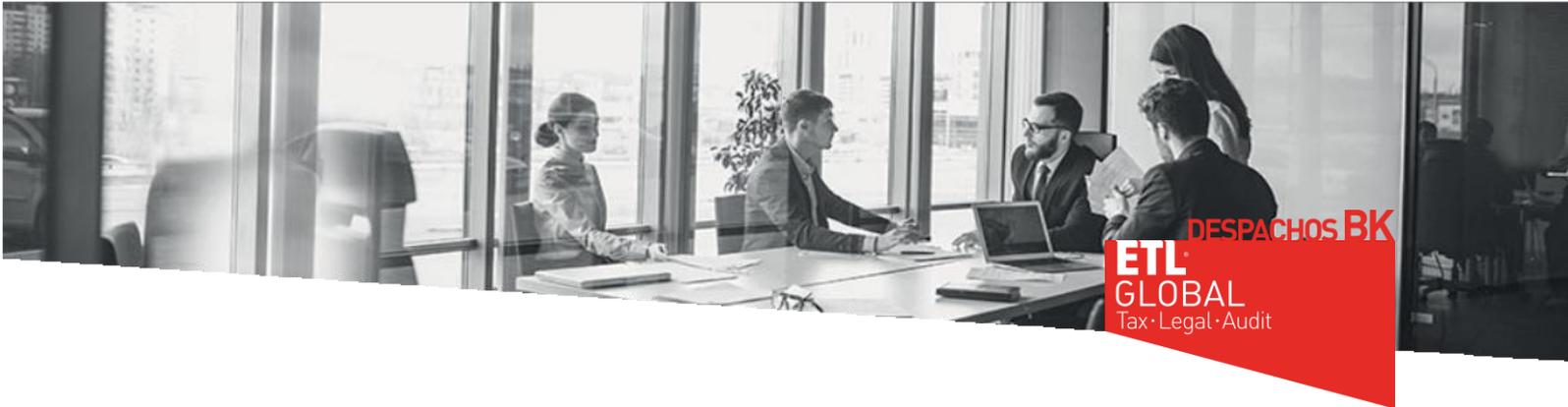
7. La creación y gestión del banco puente perseguirá la utilización más eficiente de los recursos públicos y minimizar los apoyos financieros públicos, teniendo en cuenta la necesidad de asegurar la estabilidad financiera. A tales efectos, se podrá adoptar esta medida por razones de urgencia, en los términos previstos en el artículo 66.

## 2. Disposición Adicional Séptima:

*Disposición adicional séptima. Creación de la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria.*

1. En el plazo de tres meses desde la entrada en vigor de este real decreto-ley, el FROB constituirá, bajo la denominación de **Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A.**, una sociedad de gestión de activos destinada a adquirir los activos de aquellas entidades que el FROB determine, conforme a lo previsto en el capítulo VI.

2. Esta sociedad tendrá por objeto exclusivo la tenencia, gestión y administración directa o indirecta, adquisición y enajenación de los activos que le transfieran las entidades de crédito que se determinan en la disposición adicional novena, así como de aquellos que pudiera adquirir en el futuro. **A los efectos del cumplimiento con su objeto, la sociedad actuará en todo momento de forma transparente.**



3. Esta sociedad se constituirá por un periodo de tiempo limitado que se determinará en sus estatutos.

4. Podrán adquirir la condición de accionistas de la sociedad, además del FROB, el Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito, las entidades de crédito, las demás entidades calificadas como financieras de conformidad con el artículo 3.3 de la Ley 25/2005, de 24 de noviembre, reguladora de las entidades de capital riesgo y sus sociedades gestoras, otros inversores institucionales y las entidades que reglamentariamente se determinen.

En ningún caso la participación pública podrá ser igual o superior al cincuenta por ciento del capital de la sociedad. Se entenderá por participación pública el conjunto de las participaciones directas o indirectas que ostenten las unidades institucionales públicas, tal y como se definen en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales.

5. Para ostentar la condición de miembro del consejo de administración, se requerirán las condiciones de la honorabilidad comercial y profesional requerida para ejercer la actividad bancaria. Los estatutos dispondrán, asimismo, la existencia de un número suficiente de consejeros independientes, de acuerdo con lo establecido reglamentariamente.

6. En caso de que la adecuada gestión de la sociedad de gestión de activos así lo hiciera conveniente, el FROB podrá constituir una sociedad gestora cuyo objeto consistirá en la gestión y administración del patrimonio de la sociedad de gestión de activos, a la que representará, en su caso, en las operaciones de su tráfico ordinario, con vistas a la realización de dicho patrimonio en las mejores condiciones posibles, dentro del término de duración de la citada sociedad de gestión de activos. Esta sociedad gestora adaptará su régimen jurídico a lo dispuesto en la Ley de Sociedades de Capital y en las demás normas del ordenamiento jurídico-privado. Serán aplicables a la sociedad gestora los apartados 4 y 5 de esta disposición adicional.

7. La sociedad de gestión de activos o, en su caso, la sociedad gestora, remitirá al FROB cuanta información este les requiera relativa a su actividad y a la adecuación de la misma a lo previsto en este real decreto-ley.

Finalmente, la **SOCIEDAD DE GESTIÓN DE ACTIVOS PROCEDENTES DE LA REESTRUCTURACIÓN BANCARIA** fue creada a tenor de la disposición adicional séptima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre:

1. El FROB constituirá, bajo la denominación de *Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A.*, una sociedad de gestión de activos destinada a adquirir los activos de aquellas entidades que el FROB determine, conforme a lo previsto en el capítulo VI de esta Ley.

2. Esta sociedad **tendrá por objeto exclusivo la tenencia, gestión y administración directa o indirecta, adquisición y enajenación de los activos que le transfieran las**



**entidades de crédito que se determinan en la disposición adicional novena de esta Ley, así como de aquellos que pudiera adquirir en el futuro. A los efectos del cumplimiento con su objeto, la sociedad actuará en todo momento de forma transparente.**

3. Esta sociedad se constituirá por un periodo de tiempo limitado, que se determinará reglamentariamente, y no le será de aplicación lo dispuesto en el artículo 348 bis de la Ley de Sociedades de Capital. Asimismo, reglamentariamente se podrá determinar o, en su caso, atribuir el FROB la determinación del importe inicial de capital social y la prima de emisión.

4. Podrán adquirir la condición de accionistas de la sociedad, además del FROB, las entidades de crédito, las demás entidades calificadas como financieras de conformidad con el artículo 3.Tres de la Ley 25/2005, de 24 de noviembre, reguladora de las entidades de capital riesgo y sus sociedades gestoras, otros inversores institucionales y las entidades que reglamentariamente se determinen.

En ningún caso la participación pública podrá ser igual o superior al cincuenta por ciento del capital de la sociedad. Se entenderá por participación pública el conjunto de las participaciones directas o indirectas que ostenten las unidades institucionales públicas, tal y como se definen en el Sistema Europeo de Cuentas Nacionales.

5. Para ostentar la condición de miembro del consejo de administración, se requerirán las condiciones de la honorabilidad comercial y profesional requerida para ejercer la actividad bancaria. Los estatutos dispondrán, asimismo, la existencia de un número suficiente de consejeros independientes, de acuerdo con lo establecido reglamentariamente.

El Banco de España verificará el cumplimiento del requisito de concurrencia de honorabilidad comercial y profesional.

6. En caso de que la adecuada gestión de la sociedad de gestión de activos así lo hiciera conveniente, el FROB podrá constituir una sociedad gestora cuyo objeto consistirá en la gestión y administración del patrimonio de la sociedad de gestión de activos, a la que representará, en su caso, en las operaciones de su tráfico ordinario, con vistas a la realización de dicho patrimonio en las mejores condiciones posibles, dentro del término de duración de la citada sociedad de gestión de activos. Esta sociedad gestora adaptará su régimen jurídico a lo dispuesto en la Ley de Sociedades de Capital y en las demás normas del ordenamiento jurídico-privado. Serán aplicables a la sociedad gestora los apartados 4 y 5 de esta disposición adicional.

Reglamentariamente podrán determinarse los aspectos relativos a la estructura organizativa de la sociedad gestora y sus obligaciones de gobierno corporativo.



7. *La sociedad de gestión de activos o, en su caso, la sociedad gestora, remitirá al FROB cuanta información este les requiera relativa a su actividad y a la adecuación de la misma a lo previsto en esta Ley.*

8. *Sin perjuicio de la aplicación del régimen de responsabilidad establecido por la Ley de Sociedades de Capital, la sociedad de gestión de activos estará sujeta al régimen sancionador y de supervisión previsto en los artículos 37 y 38 de esta Ley.*

*Adicionalmente, en el supuesto de que, de acuerdo con el apartado 6 de este artículo, se constituya una sociedad gestora para la gestión y administración del patrimonio de la sociedad de gestión de activos, el Banco de España verificará la existencia de mecanismos de prevención de conflicto de interés.*

9. ***Se constituirá una Comisión de Seguimiento del cumplimiento de los objetivos generales de la sociedad de gestión de activos. Entre sus funciones estará el análisis del plan de negocio de la sociedad de gestión de activos y sus posibles desviaciones, así como el seguimiento de los planes de desinversión y de amortización de la deuda avalada.***

*La Comisión de Seguimiento **estará integrada por cuatro miembros, uno nombrado por el Ministerio de Economía y Competitividad, que presidirá la Comisión y tendrá voto de calidad, otro nombrado por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, otro nombrado por el Banco de España, que actuará como secretario, y otro nombrado por la Comisión Nacional del Mercado de Valores.** Asimismo, la Comisión podrá acordar la asistencia a sus reuniones, en calidad de observadores, de representantes de otras instituciones públicas u organismos nacionales o internacionales. Reglamentariamente podrá determinarse la presencia en la Comisión de Seguimiento de observadores permanentes con pleno acceso a la información remitida a la Comisión.*

*La Comisión de Seguimiento se reunirá al menos trimestralmente y cada vez que sea convocada por su Presidente, por propia iniciativa o a instancia de cualquiera de sus miembros. Estará, asimismo, facultada para determinar las normas de su propio funcionamiento.*

*Para facilitar el cumplimiento de sus funciones, el Banco de España y, en su caso, la Comisión Nacional del Mercado de Valores informarán a la Comisión de Seguimiento sobre las principales conclusiones que se deriven del desempeño de sus funciones de supervisión. A los mismos efectos, **la Comisión de Seguimiento podrá solicitar de la sociedad de gestión de activos, la información periódica que considere conveniente. La remisión de esta información quedará sometida al régimen sancionador previsto en los apartados 2.f) y 3.c) del artículo 37 de esta Ley.***

*Adicionalmente, la Comisión de Seguimiento podrá proponer al Banco de España la sustitución provisional del órgano de administración de la sociedad de gestión de*



*activos cuando, a la vista de la información recibida, estime que la sociedad se encuentra ante una situación de excepcional gravedad que ponga en peligro el cumplimiento de los objetivos que tiene legalmente encomendados.*

*Asimismo, la Comisión podrá proponer la adopción de acuerdos a los órganos sociales de la sociedad de gestión de activos cuando lo estime necesario para la consecución de los objetivos para los que fue creada.*

*Reglamentariamente se podrá desarrollar el régimen jurídico de la Comisión de Seguimiento prevista en este apartado.*

*La Comisión de seguimiento remitirá a las Cortes Generales, con periodicidad semestral y sobre la base de la información recibida por la misma, un informe sobre la evolución de las actividades de la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria y sobre los elementos fundamentales de sus situación económica-financiera.*

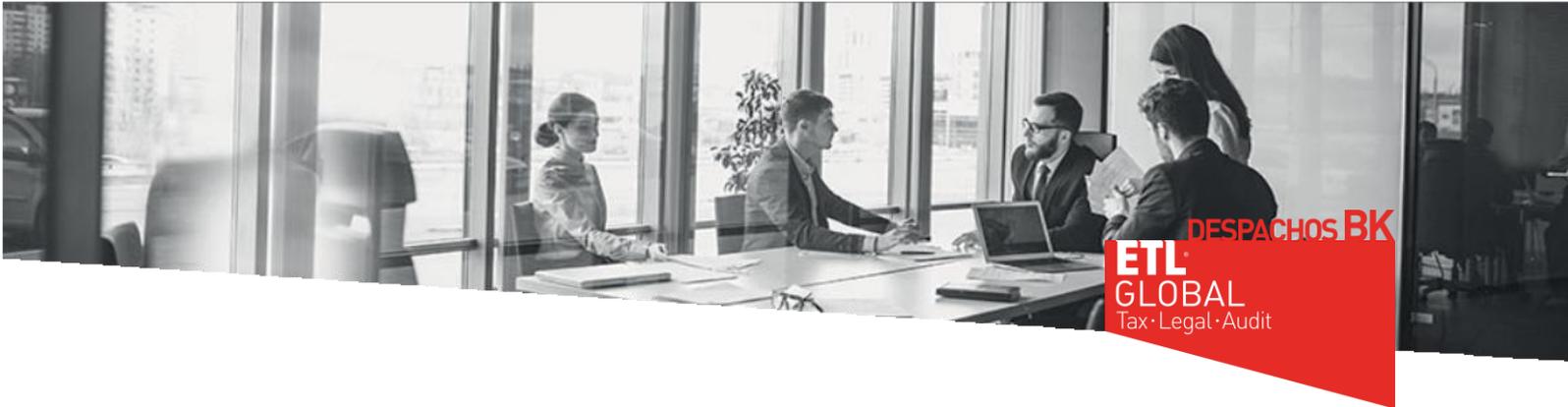
De conformidad con estos mandatos legislativos la **SOCIEDAD DE GESTIÓN DE ACTIVOS PROCEDENTES DE LA REESTRUCTURACIÓN BANCARIA**, está controlada por la Administración del Estado, sometida a los criterios de **transparencia, y enajenación de activos a valores de mercado estudiados detalladamente, y sometida el control de la Comisión de Seguimiento** constituida e integrada por relevantes miembros de la Administración del Estado.

En tales condiciones, la determinación del precio de venta de los activos enajenados por la **SOCIEDAD DE GESTIÓN DE ACTIVOS PROCEDENTES DE LA REESTRUCTURACIÓN BANCARIA**, se realiza, por imposición legal, y por la Administración del Estado, con arreglo a **criterios estrictos de mercado, se desarrolla en el marco de procedimientos competitivos, transparentes y no discriminatorios**

No puede, en consecuencia, la propia Administración del Estado comprobarse a sí misma, afirmando que la **SOCIEDAD DE GESTIÓN DE ACTIVOS PROCEDENTES DE LA REESTRUCTURACIÓN BANCARIA**, admite y ordena vender bienes de sus deudores por debajo del precio de mercado, sin imputar una actuación ilegal a dicha entidad, y al propio Estado.

Así lo ha entendido el **Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha en varias sentencias de fechas 22 de octubre de 2018, recurso número 289/2017, 17 de octubre de 2018, recurso número 291.2017, 15 de octubre de 2018, recurso número 288/2017, y 25 de agosto de 2018, recurso número 290/2017:**

*El caso analizado es paradigmático sobre la inadecuación del método empleado por la Administración para establecer el valor del bien; y lo es por dos motivos.*



*El primero, es que guarda una extraordinaria similitud con las comprobaciones de valor que la Administración llevó a cabo en las transmisiones de inmuebles en Seseña (Toledo), por la Sociedad Altamira S.A perteneciente al Banco de Santander, y como antes dijimos, la Administración aplicó el método de valoración catastral por coeficiente; los compradores recurrieron alegando que el valor real era el declarado, pues todos los pisos vendidos por Altamira lo fueron con fuertes rebajas por la situación de crisis económica. La Sala anuló las comprobaciones y liquidaciones aceptando los argumentos de los recurrentes de falta de motivación e inadecuación al valor real. El TS no sólo ha confirmado el criterio de la Sala, sino que ha ido más allá, estableciendo una nueva doctrina sobre la aplicación de métodos abstractos de valoración como el previsto en el artículo 57.1 b) de la LGT.*

*En el presente caso, la SAREB, actuando como Banco, al igual que la mercantil Altamira, ha vendido varios inmuebles en el mismo edificio y por precios similares, lo que viene a justificar que el precio fijado se acomoda al valor real. Y en segundo lugar, las características propias del vendedor; la SAREB, aun teniendo naturaleza mercantil, tiene una importantísima participación del Estado, que el recurrente cifra en el 45 %; ello nos lleva a afirmar que la intervención del Estado en la concreción del precio, para dar salida a los inmuebles procedentes de otras entidades bancarias, conocidos como " activos tóxicos", ha sido esencial, y precisamente por su propia naturaleza y finalidad, ha ido acomodando el valor de los inmuebles al precio de mercado, pues de otro modo no los daría salida e incumpliría su propia razón de existir.*

*Si esto es así, la conclusión, cerrando el círculo, es que, en cierto modo, la Administración ha procedido a comprobarse a sí misma; la Oficina Liquidadora no se cree el valor fijado por la Administración a través de la SAREB, y establece un valor diferente aplicando el artículo 57.1 b) de la LGT.*

- V. Las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de 21 de diciembre de 2012 que resuelven reclamaciones contra las Resoluciones de la Dirección General del Catastro sobre los elementos precisos para la determinación del valor de referencia de lo inmuebles urbanos y rústicos de 2022. (00/08967/2021, y 00/08964/2021)

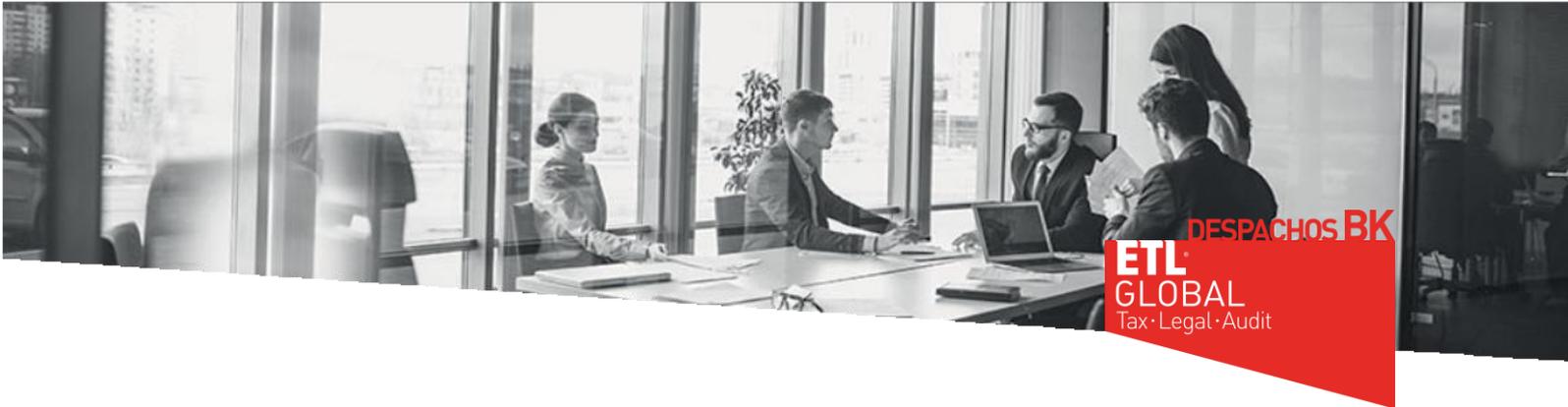
#### V.1. Bienes urbanos



A) Motivos de la reclamación.

1. De carácter **formal**: Omisión antecedentes, expediente incompleto variado varias veces.
2. **Alegalidad: Fórmula** expresiva VR diferente a la contenida en el R.D: 1020/1993, y aplicación en todos los supuestos del **coeficiente GB** contra la sentencia del Tribunal Supremo 277/2021 de 25 de febrero de 2021, (excluye los casos en que el inmueble no fue construido para su comercialización en el mercado); delimitando supuestos ex novo en los que puede no existir el VR, por lo que innova el ordenamiento con carácter de **disposición general**
3. El contenido del **Informe del Mercado Inmobiliario no está regulado** por norma jurídica válida. No siendo la Circular 04.01/2021, de 9 de septiembre, de la Dirección General del Catastro norma vinculante para los ciudadanos.
4. La determinación del VR se hace a partir de las compraventas **desde 1 de julio de 2019 a 30 de junio de 2021, cuando debe hacerse con periodicidad anual.**
5. Falta de **base científica suficiente** del Informe del Mercado Inmobiliario.
6. La resolución solo tiene en cuenta **factores externos a los inmuebles pero no factores internos** propios de cada inmueble.
7. Es contraria a la normativa que habilita su aprobación porque las normas técnicas de valor catastral ha de tener en cuenta que, según sentencia del Tribunal Supremo de fecha 23 de mayo de 2018, **las valoraciones no resulten genéricas o constituyan una ficción alejada del mercado inmobiliario.**
8. Inaplicación de las normas del RD 1020/1993 porque **omite aplicar coeficientes de la norma 10 y de la norma 14, y porque aplica incorrectamente las normas 5 y 11, porque omite el uso 3 en la determinación del coeficiente de antigüedad H, porque incluye los “estados de vida” que no se contemplan en el RD 1020/1993, y porque la fórmula del VR se aleja del método matemático del valor catastral.**
9. **El valor de referencia, en tanto elemento esencial de la base imponible del tributo, no está regulado suficientemente en la Ley ni tampoco en una norma reglamentaria sino que viene determinado por una resolución administrativa que, ante esa insuficiencia normativa, se ve en la necesidad de suplirla innovando el ordenamiento jurídico;** y que la resolución no cumple con la exigencia derivada del artículo 8 de la Ley General Tributaria de **que la base imponible del tributo esté regulada por Ley.**

B) Criterios del TEAC:



Se ciñe exclusivamente a la Resolución dictada por el Director General del Catastro al amparo de una regulación ex novo por la Disposición Final Tercera TRLCI, en la redacción dada por la **Ley 11/2021**, de 9 de julio; sería material y formalmente **imposible** aplicar una jurisprudencia del Tribunal Supremo plasmada en la **Sentencia de 23 de mayo de 2018**.

El expediente está **completo**, y, en todo caso, no se ha producido indefensión por la aportación de nuevos documentos tras el trámite de alegaciones, dado que pudo interponerse recurso de **reposición** tras la incorporación de los nuevos documentos (Informe anual del mercado inmobiliario completo), y no se hizo.

Existe **fundamento legal** en la modificación que la Ley 6/2011 hace de la redacción de la Disposición Final Tercera del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, y en la redacción de la disposición transitoria novena del mismo Texto Refundido operada por la Ley 6/2021, que encomendó a la Dirección General del Catastro la determinación del valor de referencia, a **falta de desarrollo reglamentario**.

La resolución es un **acto administrativo**, no una disposición general. Que no innova el ordenamiento jurídico. El coeficiente GB no es sino nueva denominación de la fórmula Factor de Localización x 1,40 del R.D. 1020/1993. La delimitación del ámbito de aplicación está expresamente autorizada por la Disposición Transitoria Novena del TRLCI. Tiene contenido concreto, no abstracto y se agota en los actos de aplicación. Apelación a la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la naturaleza de las Ponencias de Valores como actos administrativos **plúrimos**, excluyendo la naturaleza de disposición general.

La falta de regulación normativa del **Informe Anual del Mercado Inmobiliario es irrelevante como acto meramente preparatorio** instrumentado de conformidad con la **Circular** de la Dirección General del Catastro (artículo 6 de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público). La ley no exige una expresa aprobación del Informe sino que se elabore con participación de los órganos colegiados de coordinación: Juntas Técnicas de Coordinación Inmobiliaria, Comisión Superior de Coordinación Inmobiliaria.

Goza de una **presunción de acierto, iuris tantum**, susceptible de ser desvirtuada mediante prueba en contrario. Las deficiencias técnicas del informe del mercado inmobiliario denunciadas son meras discrepancias subjetivas. No se aporta prueba del desajuste de los valores medios adoptados.

Cumple el **mandato del legislador** en la disposición transitoria novena del TRLCI, que exige la aplicación de los módulos básicos del suelo y de la construcción.

**Discrecionalidad técnica** reconocida a los funcionarios de la Dirección General del Catastro, competentes, con experiencia, imparciales.



**Coefficientes correctores:** la utilización en la Resolución de unos coeficientes, y no otros, de los recogidos en el R.D: 1020/1993, está habilitada por la disposición transitoria novena del TRLCI que prevé que aquella apruebe el ámbito de aplicación de los coeficientes correctores.

## **V.2. Inmuebles rústicos:**

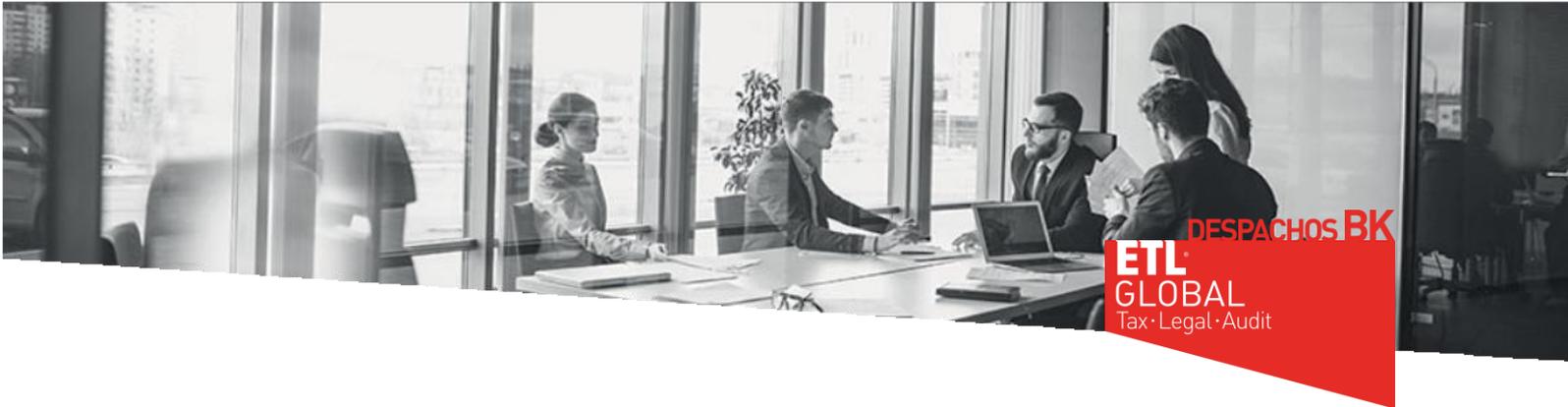
### A) Motivos de la reclamación.

1. De carácter **formal**: Omisión antecedentes, expediente incompleto variado hasta cuatro veces.
2. **Alegalidad**: Disposición que innova el ordenamiento con carácter de disposición general en la **delimitación negativa** del VR y en la determinación de los **criterios y reglas de cálculo** del VR, y al establecer una **fórmula** de cálculo mediante resolución administrativa.
3. El contenido del **Informe del Mercado Inmobiliario no está regulado por norma jurídica válida**. No siendo la Circular 04.01/2021, de 9 de septiembre, de la Dirección General del Catastro norma vinculante para los ciudadanos.
4. La determinación del VR se hace a partir de las compraventas **desde 1 de julio de 2019 a 30 de junio de 2021**, cuando debe hacerse con periodicidad anual.
5. Falta de base científica suficiente del Informe del Mercado Inmobiliario.
6. **No consta un acto formal de aprobación del informe de mercado inmobiliario**, por parte de ningún órgano administrativo; el valor de referencia, como base imponible de tributos que gravan la transmisión de inmuebles, debe sustentarse en unas bases técnicas muy sólidas, homologadas y establecidas normativamente; y que **un sistema de valoración cuya fiabilidad no puede ser técnicamente revisada y contrastada no puede servir de base para la determinación de unas obligaciones tributarias** que, por mandato constitucional, deben reflejar la **capacidad económica** de los contribuyentes.

### B) Criterios del TEAC:

El ámbito de la regulación de la **base imponible** de los tributos afectados por el VR necesariamente **reservado al legislador**, en función de las circunstancias de cada caso concreto y a partir de la naturaleza y objeto del tributo de que se trate, siendo ajeno a la Resolución.

El valor de referencia de bienes inmuebles concretos, expresivo de una manifestación de la **capacidad económica**, es la medición de esta, la que podría ser contraria al principio



de capacidad económica; y **no cabe** reconducir las exigencias de dicho principio constitucional a una **impugnación genérica de los elementos precisos** para la determinación de los valores de referencia de los bienes inmuebles rústicos.

El expediente está **completo**, y, en todo caso, no se ha producido indefensión por la aportación de nuevos documentos tras el trámite de alegaciones, dado que pudo interponerse recurso de **reposición** tras la incorporación de los nuevos documentos (Informe anual del mercado inmobiliario completo), y no se hizo.

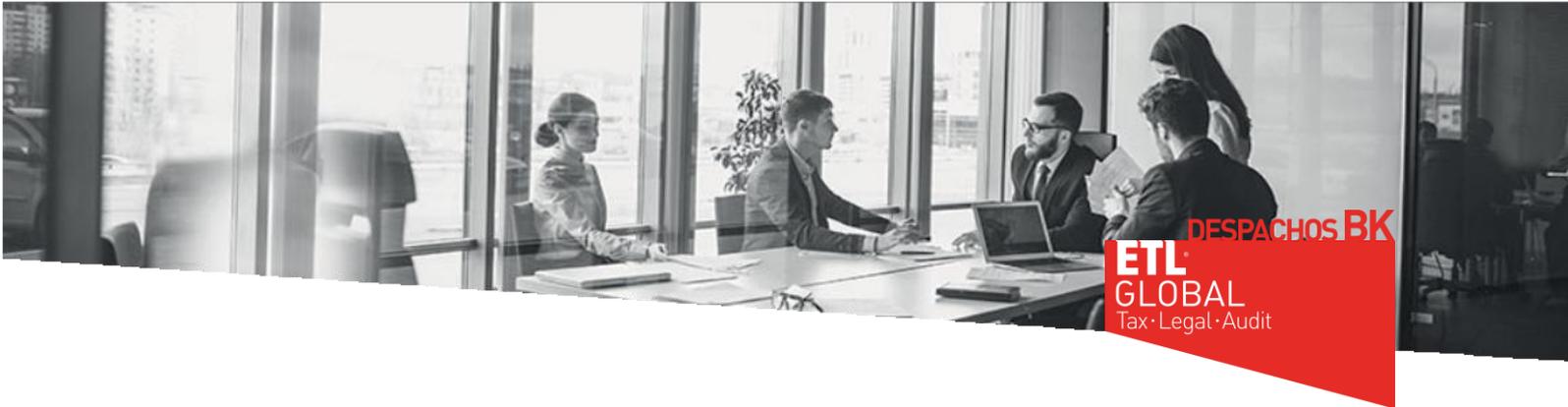
Existe **fundamento legal** en la modificación que la Ley 6/2011 hace de la redacción de la Disposición Final Tercera del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, y en la redacción de la disposición transitoria novena del mismo Texto Refundido operada por la Ley 6/2021, que encomendó a la Dirección General del Catastro la determinación del valor de referencia, **a falta de desarrollo reglamentario**.

La resolución es un **acto administrativo**, no una disposición general. Que no innova el ordenamiento jurídico. La delimitación del ámbito de aplicación y los criterios y reglas de cálculo, están expresamente autorizadas por la Disposición Transitoria Novena del TRLCI. Tiene contenido concreto, no abstracto y se agota en los actos de aplicación. Apelación a la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la naturaleza de las Ponencias de Valores como actos administrativos **plúrimos**, excluyendo la naturaleza de disposición general.

La **falta de regulación normativa del Informe Anual del Mercado Inmobiliario es irrelevante como acto meramente preparatorio** instrumentado de conformidad con la Circular de la Dirección General del Catastro (artículo 6 de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público). La ley no exige una expresa aprobación del Informe, sino que se elabore en una primera fase por las Juntas Técnicas de Coordinación Inmobiliaria, y en una segunda fase por la Subdirección General de Valoración e Inspección de la Dirección General del Catastro. Nada puede objetarse al procedimiento seguido acorde con la Circular del Centro Directivo.

**Goza de una presunción de acierto, iuris tantum, susceptible de ser desvirtuada mediante prueba en contrario.** Las deficiencias técnicas del informe del mercado inmobiliario denunciadas son meras discrepancias subjetivas. No se aporta prueba del desajuste de los valores medios adoptados.

**Discrecionalidad técnica** reconocida a los funcionarios de la Dirección General del Catastro, competentes, con experiencia, imparciales.



## VI. La defensa ante la aplicación individualizada del Valor de Referencia

### VI.1. Pretensión referida al valor de mercado

**En la fase administrativa de gestión** en la atribución del valor de referencia a un inmueble, se configura este valor como una **ficción legal o presunción iuris et de iure**, sometida a reserva de ley (art. 8 de la Ley 58/2003), puesto que no es posible impugnar dicha valoración en forma alguna. El valor de referencia se constituye automáticamente en la base imponible, igualmente sometida a reserva de ley.

Sin embargo, en **fase de revisión** del acto administrativo de aplicación de los tributos que integra como base imponible tal valor de referencia, este se transmuta en una **presunción iuris tantum**, que admite prueba en contrario. Prueba que, por lo común, habrá de ser pericial, salvo que el valor de mercado pueda establecerse de otra forma, como sea una disposición normativa, o la intervención de autoridad pública en las operaciones.

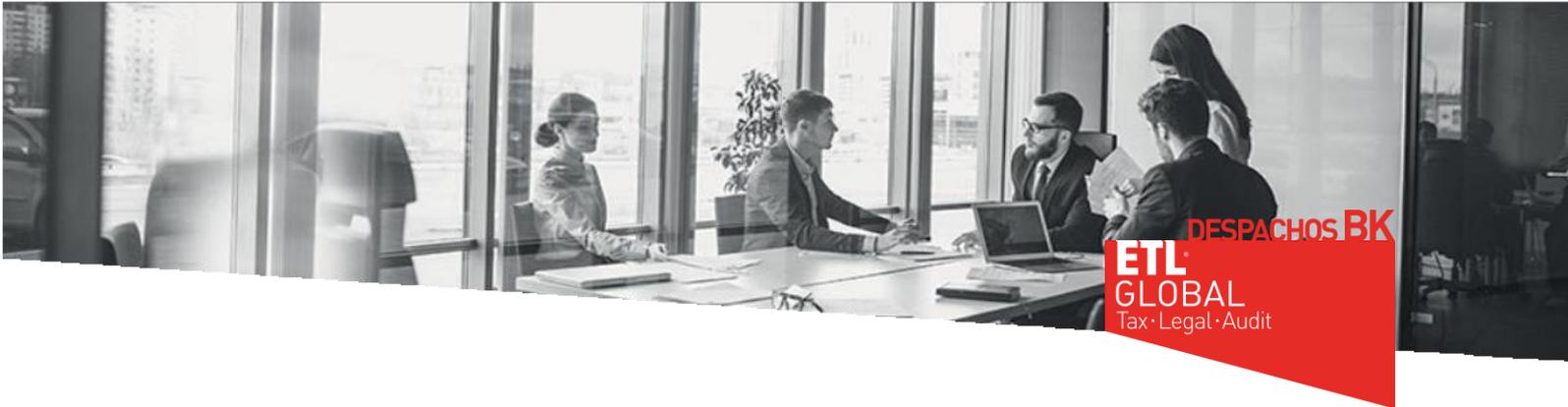
La prueba sobre el valor de mercado, límite que normativamente no puede superar el Valor de Referencia, ha de contrastarse con el valor de referencia, que no es un valor de mercado, y, por lo tanto, o bien la resolución de la controversia admite la prueba pericial, o alternativa, presentada, o bien la desestimará por falta de fundamento. Pero lo que no parece posible es que la resolución entienda que el valor de referencia es un valor de mercado. Lo más que puede realizar la desestimación es negar que se haya probado que la prueba aportada acredite un valor de mercado inferior al valor de referencia.

En la primera fase de revisión administrativa, reposición o reclamaciones económico administrativas, se debe tramitar la **prueba pericial**, o alternativa, que los ciudadanos presenten (artículo 105 y concordantes de la Ley 58/2003). No es posible la **inadmisión**, sin incurrir en **indefensión**, ni es posible el **silencio**, sin incurrir en incongruencia omisiva y violación del principio de buena fe y confianza legítima en el buen funcionamiento de la Administración Pública.

Sin embargo, la experiencia nos enseña que en esta primera fase los órganos de la Administración gestora, y revisora, se niegan sistemáticamente a valorar las pruebas periciales.

Matizando levemente esta consideración, la **resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 26 de enero de 2022, recurso número 00/00508/2018/00/00**, condena la decisión de inadmitir las tasaciones o pruebas periciales aportadas por los recurrentes, aunque finalmente desestima la pretensión por defectos imputados al dictamen presentado:

*CUARTO.- La primera cuestión planteada remite, por tanto, a un problema de apreciación de prueba, por lo que, frente a los argumentos de la resolución del*



*TEAR de Madrid, hay que tener en cuenta el criterio que viene siguiendo esta Sala de forma reiterada y que por razones de coherencia y unidad de criterio debe ser mantenido en la presente resolución, y procede, en consecuencia, admitir la tasación presentada como prueba de la pretendida sobrevaloración del inmueble, dada la naturaleza técnica de la materia.*

***Mediante la mencionada tasación la reclamante opone a los argumentos del órgano gestor que el valor catastral asignado, tanto al suelo como a la construcción, no es un valor real de mercado, con la consiguiente infracción del artículo 23.2 TRLCI; dicha tasación consta aportada en el expediente y, por un lado dice que su finalidad es "la valoración del bien a efectos de determinar su valor de mercado a fecha de la visita"; que "NO se realiza para las finalidades integrantes del ámbito de aplicación de la orden ministerial ECO 805/2003,...., si bien SÍ se utilizan los criterios de valoración y metodología de las disposiciones que contiene"; y que "Por indicación del solicitante, la valoración se realiza a fecha 17/10/2013", todo ello en la página 2; y, por otro, (pág. 3/61) que "La visita al inmueble fue realizada el 28/05/2014"; (pág. 9/61) que "El inmueble tiene arrendamiento con opción a compra, pero dada la finalidad de este informe no se considera arrendamiento alguno", con lo que se parte de la base de que "se encuentra ocupado por la propiedad", cuando resulta que la ocupación del inmueble no es una decisión del tasador, sino que debe certificarse por el propietario del inmueble.***

*En este sentido, el artículo 8.2 e) de la Orden ECO 805/2003, ( NORMA DE VALORACIÓN DE BIENES INMUEBLES Y DE DETERMINADOS DERECHOS PARA CIERTAS ENTIDADES FINANCIERAS, BOE 9 DE ABRIL DE 2003), a cuya metodología y disposiciones se remite el tasador, exige como documentación necesaria para realizar el cálculo del valor de tasación, en el caso de inmuebles cuyo uso se haya cedido total o parcialmente, el contrato de arrendamiento u otro título de ocupación, el último recibo de la renta abonado así como una certificación expedida por el propietario en la que se expresará con claridad: cada una de las superficies arrendadas dentro de la finca; la renta neta anual producida en total y por cada una de las partes; el estado de ocupación del inmueble; el estado de pago de las rentas vigentes; los gastos imputables al inmueble, con indicación de los repercutidos al ocupante durante el último año y el destino del inmueble, debiendo incluirse como anexo al informe, conforme a lo previsto en el artículo 78 de la misma Orden.*

*QUINTO.- En el presente caso, se ha prescindido de esa documentación, máxime cuando, en la página 16/61, en el apartado "Observaciones", se indica, en contra de la premisa sentada anteriormente, que la nave industrial se encuentra actualmente en uso por la empresa ..., para almacenes y distribución de todo tipo de ...*



*La confusión generada, por una parte, con la mención a diferentes fechas de valoración (la indicada por el solicitante, o la fecha de la visita al inmueble), así como por la indicación de un parámetro de ocupación dudoso, unido a la falta de documentación que acredite la ocupación real del edificio, determina que se deba ya cuestionar la valoración efectuada por la tasadora, máxime cuando el valor adoptado, por importe de ... **euros** se ha obtenido por el método de actualización ("flujo de caja del mercado de alquileres"), de acuerdo con el apartado 13.3 del informe; en dicho apartado se explica que "El valor de actualización de alquileres del inmueble objeto de valoración es el valor actual (VA) de los **flujos de caja esperados y del valor residual**. Por tanto, es el sumatorio de las rentas netas esperadas -considerando % de ocupación y morosidad - durante el tiempo restante de vida útil del inmueble, actualizadas a una tasa, más el valor actualizado del suelo a la finalización del periodo de vida útil del inmueble." ("Datos y cálculo de los valores técnicos").*

*Y cuando el artículo 75 de la reiterada Orden Ministerial establece:*

*Artículo 75. Datos y cálculo de los valores técnicos.*

*1. En este apartado se indicarán los métodos de tasación y los criterios utilizados, así como los cálculos realizados para determinar el valor. Además se informará de aquellos datos que sean necesarios para realizar dicho cálculo y no hayan sido incluidos en los apartados precedentes. Dichos criterios y datos estarán en función del método de valoración empleado y serán, como mínimo, los señalados en los números siguientes de este artículo.*

*2. Cuando se utilice el método de comparación, los datos mínimos a que se refiere el apartado anterior serán:*

*...; / ...*

*3. Cuando se utilice el método de actualización, los datos mínimos a que se refiere el apartado 1 de este artículo serán, en su caso:*

*a) Información utilizada para fijar las rentas esperadas. En el caso de que se trate de datos puntuales de comparables se indicarán para cada uno de ellos, como mínimo, los datos utilizados para realizar la homogeneización de rentas.*

*b) Las ratios medias empleadas en el caso de inmuebles ligados a una explotación económica y las fuentes utilizadas.*



*c) Detalle de los flujos de caja empleados en el cálculo, de la vida útil y la tasa de actualización elegidas y del valor residual.*

*Y, por su parte, el artículo 28, expresamente dispone:*

*Artículo 28. Flujos de caja de los inmuebles con mercado de alquileres.*

*1. Lo establecido en este artículo podrá aplicarse siempre que exista, en la fecha de la tasación, un mercado de alquileres en los términos establecidos en el artículo 25.1.a) (Requisitos para la utilización del método de actualización) de esta Orden, con independencia de que el inmueble esté alquilado, vacío o explotado directamente por su propietario.*

*2. Los flujos de caja del inmueble objeto de valoración se estimarán, a lo largo de su vida útil, teniendo en cuenta todos los factores que puedan afectar a su cuantía y a su obtención efectiva, entre ellos:*

*Los cobros que normalmente se obtengan en inmuebles comparables.*

*La ocupación actual y la probabilidad de ocupación futura del inmueble.*

*Las disposiciones legales o cláusulas contractuales (renta, revisiones, plazo, etc.) que afecten exclusivamente a los flujos de caja del inmueble. Se excluirán aquellas disposiciones o cláusulas que afecten a flujos atribuibles a elementos vinculados a dicho inmueble pero ajenos a él tales como mobiliario, enseres, etc.*

*La morosidad actual o previsible de los cobros.*

*La evolución previsible del mercado, teniendo en cuenta solamente, cuando la valoración se realice para la finalidad prevista en el artículo 2.a) (Ámbito de aplicación) de esta Orden, aquellas situaciones o circunstancias que presumiblemente puedan permanecer en el medio y largo plazo.*

*3. Sin perjuicio de lo señalado en el apartado anterior, durante el período de vigencia de los contratos de arrendamiento las cuantías de los cobros integrantes de los flujos de caja serán las derivadas de las cláusulas contractuales. No obstante, si dichas cuantías fuesen superiores a las de otros inmuebles comparables, sólo podrán utilizarse si se considera y justifica que no es previsible la modificación de dichas cuantías y, cuando se pretenda calcular el valor de tasación para la finalidad prevista en el artículo 2.a) (Ámbito de aplicación), siempre que las mismas no puedan atribuirse a elementos especulativos.*



*4. En el cálculo de los pagos se incluirá cualquier tipo de gasto necesario actual o previsible, incluso recuperable, que deba soportar la propiedad, ya sea imputable directamente al inmueble (mantenimiento, conservación administración, impuestos, tasas, etc.), ya sea consecuencia de su destino o necesario para su alquiler (administración de los alquileres, comercialización, etcétera).*

*En los pagos recuperables se tendrá también en cuenta el plazo previsible en que vayan a ser efectivamente recuperados.*

*De acuerdo con lo expuesto, la regulación es muy minuciosa, tanto en lo referente a la documentación necesaria para realizar la tasación, como en cuanto al detalle de los datos que deben figurar en el informe, según la metodología empleada, con el fin de que refleje el valor real del inmueble, y lo evidente es que la tasación aportada como prueba, al margen de las inconsistencias reseñadas en el Fundamento de Derecho anterior, no solo adolece de esa documentación preceptiva, sino que prescinde del detalle de los flujos de caja empleados en el cálculo, de justificar razonada y explícitamente la vida útil y la tasa de actualización elegidas y del valor residual, por lo que sin entrar en más consideraciones, carece, por sus características, de fuerza enervante de la presunción de acierto del valor catastral cuestionado, que tiene su soporte en la Ponencia de valores del municipio.*

Debe dejarse constancia, por las consideraciones del TEAC sobre los dictámenes periciales fundados en la Orden ECO 805/2003, que dicha orden referida a las valoraciones hipotecarias, no ha sido considerada por algunos Tribunales como referida al valor real en las adquisiciones de inmuebles, sino a las futuras comercializaciones de ellos. **(Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de fecha 4 de julio de 2023, recurso número 1063/2022: A partir de esta dualidad, difícilmente podemos identificar el valor real o de mercado del bien, con el de tasación hipotecaria pues este viene referido a la posibilidad futura de comerciar con el inmueble. Y para determinar esta cuestión hay que recordar cuál es la función de la tasación y del tipo de subasta, y la relación entre dichos conceptos)**

Una vez admitido que las pruebas periciales han de ser admitidas, la siguiente cuestión es si los órganos de revisión administrativos valorarán adecuadamente dichas pruebas. La previsión no puede ser optimista si se tiene en cuenta la **resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de diciembre de 2019, recurso número 00/03495/2008/00/00**

*SEGUNDO.-*

*Para enjuiciar dicha cuestión es preciso recordar en primer lugar que en materia de peritaciones los Tribunales Económico-Administrativos sólo pueden hacer un control de legalidad, estándoles vedado enjuiciar el*



*acierto o desacierto intrínseco de las valoraciones, por tratarse de materia puramente técnica. Los requisitos que los Tribunales Económico-Administrativos pueden y deben controlar son la idoneidad de los peritos, la contemporaneidad de las valoraciones y la suficiencia de su motivación. Las controversias sobre el valor real no pueden, por tanto, dilucidarse ante los Tribunales Económico-Administrativos, cuya competencia en materia de valoraciones se limita a velar por la corrección del procedimiento. Para solventar esas controversias está la tasación pericial contradictoria, prevista en los artículos 52.2 de la Ley 230/1963, General Tributaria, vigente al tiempo del devengo del impuesto, y 120 y 121 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuyo derecho se reservó la interesada al tiempo de presentar recurso de reposición contra la liquidación tributaria, y que nuevamente se reserva en la interposición de la presente reclamación económico-administrativa.*

Como actualmente las disposiciones legales atinentes al Valor de Referencia no admiten la tasación pericial contradictoria, y como dicho Valor de Referencia no es un valor de mercado, es, a mi entender, imperativo que los órganos administrativos de revisión, no solo admitan las pruebas periciales, sino que las valoren.

De otro modo se estará dejando al recurrente en completa indefensión, infringiendo el derecho al buen funcionamiento de las Administraciones Públicas. Y dar lugar a la anulación de las resoluciones administrativas que tal hagan, como afirma la **sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, en su sentencia de fecha 20 de abril de 2023, recurso número 1258/2021**, si bien referida a pruebas documentales:

***TERCERO.- Sobre la deducibilidad de los gastos asociados al vehículo .... MNB; otros gastos. Falta absoluta de valoración de la prueba obrante en el expediente. Principio de buena administración: vulneración. Estimación.***

*En el presente caso la liquidación provisional practicada el 23 de diciembre de 2020 por la Oficina Gestora, de la que resulta una cuota a pagar de 3.380,66 euros, que es la diferencia entre la cuota derivada de la liquidación provisional, 12.302,24 euros, y la cuota declarada, 8.921,58 euros, tras la cita de la normativa aplicable, incluye como motivación relevante la siguiente: "La no acreditación de la exclusividad impedirá la deducción de todos aquellos gastos conexos tendentes al mantenimiento del bien en condiciones de utilización, como pueden ser los gastos por amortización, seguro, repuestos, reparaciones o lavado. Cabe señalar que la titularidad de más de un vehículo por parte del interesado no acredita por si misma que alguno de ellos se encuentre afecto a la actividad de forma exclusiva.*

*- No obstante, el desarrollo de la actividad del sujeto pasivo puede conllevar desplazamientos que requieran la utilización de un medio de transporte, propio,*



*o ajeno. Para admitir los gastos de desplazamiento en vehículo propio, tales como combustible o peajes, igualmente resulta necesario que el interesado acredite la realidad del gasto con la correspondiente factura, la necesidad del desplazamiento concreto y la vinculación del gasto con su actividad. De acuerdo con lo anterior, no se admite como gasto deducible los gastos destinados a reparaciones, combustible, amortización y seguros.*

*- Conforme con lo anterior, y en atención al principio de correlación de ingresos y gastos, los gastos correspondientes a hoteles y comidas con motivo del desarrollo de su actividad se considerarán fiscalmente deducibles cuando vengan exigidos por el desarrollo de la actividad, siempre que, además, cumplan los demás requisitos legales y reglamentarios...*

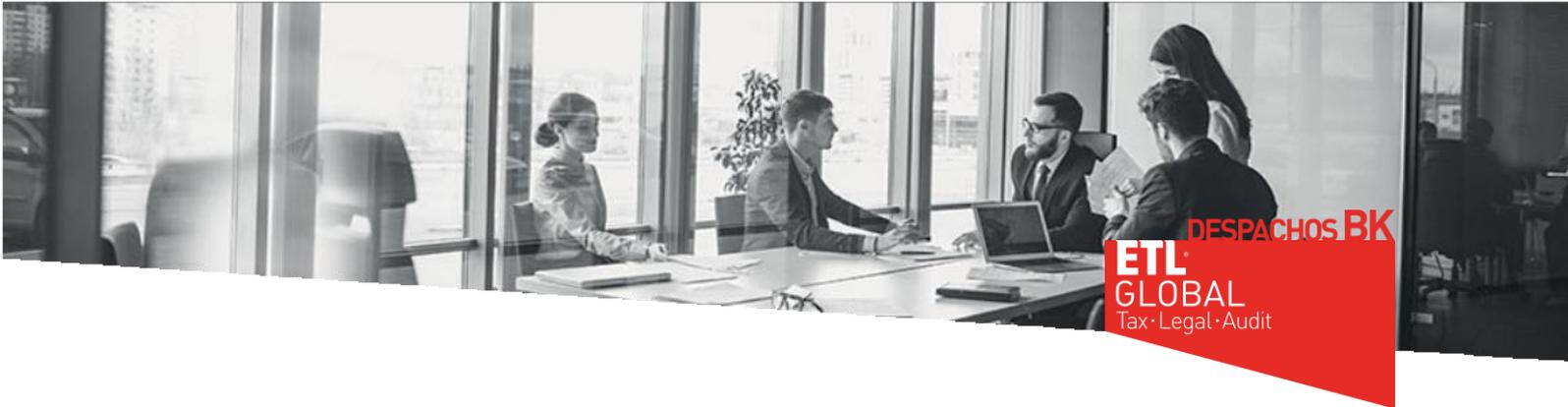
*Derivado de lo anterior, no se admite la deducción de los gastos consignados por este concepto.*

*- No se considera deducible el gasto justificado mediante tickets, habida cuenta de que los mismos no reúnen los requisitos mínimos de identificación a efectos de conocer quien ha sido el destinatario real de los bienes entregados o servicios prestados. En consecuencia, no puede presumirse la afectación al desarrollo de la actividad. Por otra parte, los tickets posibilitan que un mismo justificante sea eventualmente utilizado por varios contribuyentes en distintas declaraciones fiscales...*

*- Una vez analizadas las alegaciones presentadas por el contribuyente, manifestar que no se aportan datos, ni documentos que modifiquen el criterio seguido por la Administración en cuanto a los gastos del vehículo, las comidas y tickets.*

*En la estimación directa simplificada existe una partida de gastos de difícil justificación del 5 %, con el límite de 2000 euros que tienen por objeto compensar esos gastos no admitidos..."*

*Por su parte, la resolución del TEAR aquí impugnada en esencia únicamente añade a las consideraciones contrarias a la pretensión del recurrente que "en la mayoría de las facturas de combustible aportadas no consta la matrícula del vehículo no pudiendo siquiera determinar el vehículo generador del gasto"; que "respecto a las alegaciones formuladas sobre la existencia de otro vehículo de su propiedad resaltar que, aun siendo un indicio a su favor, lo cierto es que se trata de una situación que, en la actualidad, es habitual en las unidades familiares, y el mero hecho de contar con dos vehículos no implica, necesariamente, como parece dar a entender el reclamante, que uno de ellos esté vinculado exclusivamente a su actividad"; y que "la falta de identificación del destinatario del servicio o entrega de bienes en una factura no puede ser considerada una simple anomalía formal que no impediría la deducción del gasto, ya que de*



*aceptar este planteamiento se estaría permitiendo que un gasto soportado materialmente por una persona cuya identidad se desconoce fuera deducido por cualquier persona que lo exhibiese ante la Administración tributaria".*

*Como hemos visto, el recurrente denuncia la ausencia absoluta de valoración del acervo probatorio aportado en orden a acreditar la deducibilidad de los gastos asociados a su actividad profesional, motivo que, en atención a las concretas circunstancias del caso, ha de ser estimado.*

*En efecto, el recurrente ha presentado una extensísima prueba documental a los fines pretendidos: además de facturas de adquisición de combustible y de estancia en hoteles, tickets de parking y de comidas, aporta relación circunstanciada de cada gasto con el proyecto, domicilio y cliente que lo motivó, con hojas y notas de control de gastos por días, meses, trimestres y año, así como cinco certificados emitidos por clientes para los que facturó en el año 2018 sobre las reuniones mantenidas en sus respectivas oficinas e instalaciones.*

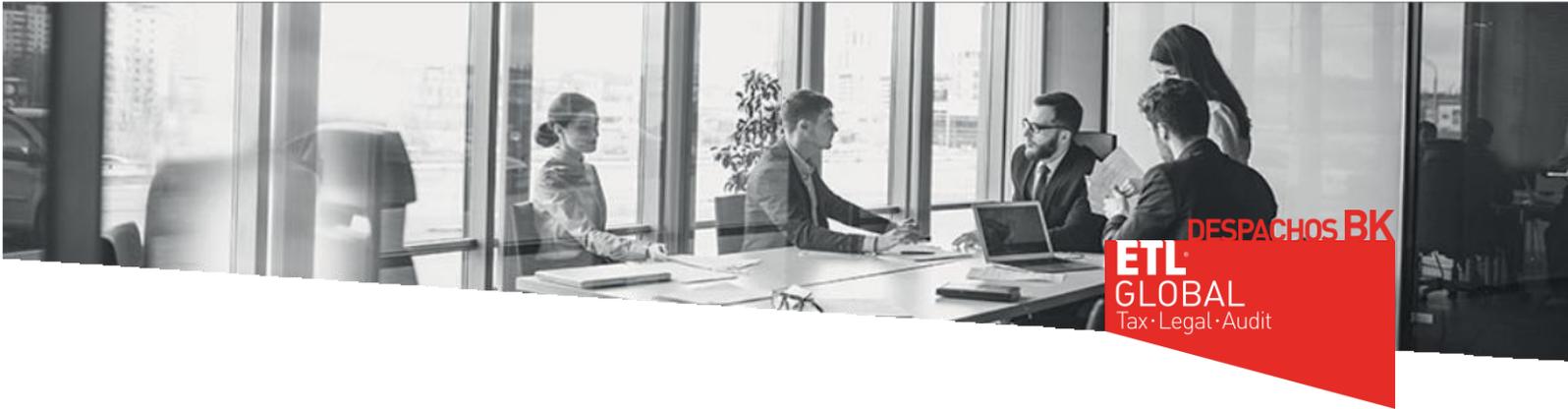
*Frente a ello, la Administración tributaria, primero, y el TEAR después, más allá de la ausencia de matrícula en la mayor parte de las facturas de combustible y de la no identificación del destinatario en los tickets, se limita a rechazar en bloque la virtualidad de toda la prueba aportada sin efectuar el más mínimo análisis, siquiera a título ejemplificativo o por muestreo, de la alegada vinculación entre gasto y actividad, actuación que, desde luego, no se compadece con el principio de buena administración que ha de inspirar su proceder.*

*A este respecto la expresiva STS de 14 de febrero de 2023, recurso de casación núm. 3687/2021, incluye una suerte de declaración programática: «... Así, el principio de buena administración se infiere, sin lugar a dudas, del artículo 9.3 CE que garantiza la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, del artículo 103 CE que declara que la Administración Pública debe servir con objetividad los intereses generales y actuar de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho, y, por último, del artículo 106 CE, por el que los Tribunales controlan la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican...*

*El artículo 41 de la Carta, que se intitula "Derecho a una buena administración", señala:*

*"1. Toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable.*

*2. Este derecho incluye en particular: [...]*



c) la obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones"...

... nuestro Tribunal Supremo ha iniciado una senda en pos del reconocimiento y aplicación efectiva del principio de buena administración al ámbito de los procedimientos tributarios.

+El principio de buena administración estaba ya implícito en los **artículos 9.3, 103.1 y 106.1 CE** [se suele añadir, añadimos nosotros que aquellos mandatos constitucionales tienen su reflejo en el **artículo 3.1 de la Ley 40/2015**]. Por tanto, nuestra Constitución ya consagraba lo que en una terminología más moderna ha venido a llamarse derecho a la buena administración, pero lo hizo desde la perspectiva objetiva, a través de la imposición de un deber de actuación de la Administración frente a los ciudadanos.

Actualmente, el **artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea**, que fue proclamada por el Parlamento Europeo, el Consejo de la Unión Europea y la Comisión Europea el 7 de diciembre de 2000 en Niza (DOUE núm. 83, de 30 de marzo de 2010), ha consagrado como un derecho fundamental de la Unión Europea el derecho a la buena administración, siendo así que, incluso, todo ciudadano de la Unión y toda persona física o jurídica que resida o tenga su domicilio social en un Estado miembro, tiene derecho a someter al Defensor del Pueblo Europeo los casos de mala administración en la actuación de las instituciones, órganos u organismos de la Unión, con exclusión del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el ejercicio de sus funciones jurisdiccionales.

Este precepto se integra hoy en el **Tratado de la Unión Europea (Tratado de Lisboa)**, de 13 de diciembre de 2007, ratificado por Instrumento de 26 de diciembre de 2008, que en su **artículo 6** señala que "La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la **Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000**, tal como fue adaptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados".

De esta forma, el derecho a la buena administración se configura actualmente, desde una perspectiva subjetiva, como un derecho fundamental del ciudadano europeo, no solo como deber de actuación de la Administración frente a los ciudadanos.

Pues bien, el Tribunal Supremo ha iniciado una senda en pos del reconocimiento de este derecho en la sentencia de 14 de febrero de 2017 (RC/1727/2016) y esta senda ha sido continuada por otras muchas sentencias de la Sección Segunda entre las que podemos citar la de 18 de diciembre de 2019 (RCA/4442/2018), 17 de septiembre de 2020 (RCA/5008/2018), 22 de septiembre de 2020



(RCA/5825/2018 ), 29 de octubre de 2020 (RCA/5442/2018 ), 19 de noviembre de 2020 (RCA/4911/2018 ), 15 de marzo de 2021 (RCA/526/2020 y 4 de noviembre de 2021 (RCA/8325/2019 ).

*De estas sentencias se deduce que a la Administración, y claro está, a los órganos económico administrativos conformadores de aquella, le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente.*

*Del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes que les son exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva, y, por tanto, el derecho a una actuación administrativa motivada, no arbitraria, una tramitación diligente de los expedientes y su resolución en un tiempo razonable y proporcionado por el órgano competente».*

*Así las cosas, cabe significar lo siguiente:*

*a) Es el derecho fundamental del recurrente a la buena administración, en su versión de resolución motivada y no arbitraria, el que estimamos en este caso vulnerado. Así, en relación con la rechazada afectación exclusiva del vehículo matrícula .... MNB a la actividad profesional del recurrente, la consideración por la oficina gestora de que la mera disposición de otro vehículo no es por sí misma un indicio suficiente -consideración que sí merece el calificativo de insuficiente-, no permite conocer a la Sala ni, lógicamente, al propio recurrente, si para alcanzar esta conclusión la Administración tributaria además tuvo o no en cuenta los modelos y fechas de matriculación de los respectivos vehículos, o si todos los tiques de aparcamiento y de O.R.A. aportados se correspondían con aquella matrícula o con la del otro turismo de su cotitularidad -o incluso de un tercer vehículo-, o si el combustible adquirido mediante las facturas aportadas se corresponde o no con el tipo de combustible utilizado por aquél. **La total falta de valoración por la Administración de estos, y otros, elementos fácticos señaladamente relevantes nos lleva a considerar su decisión de arbitraria por inmotivada**, aceptándose por tanto la alegada afectación exclusiva del vehículo en cuestión.*

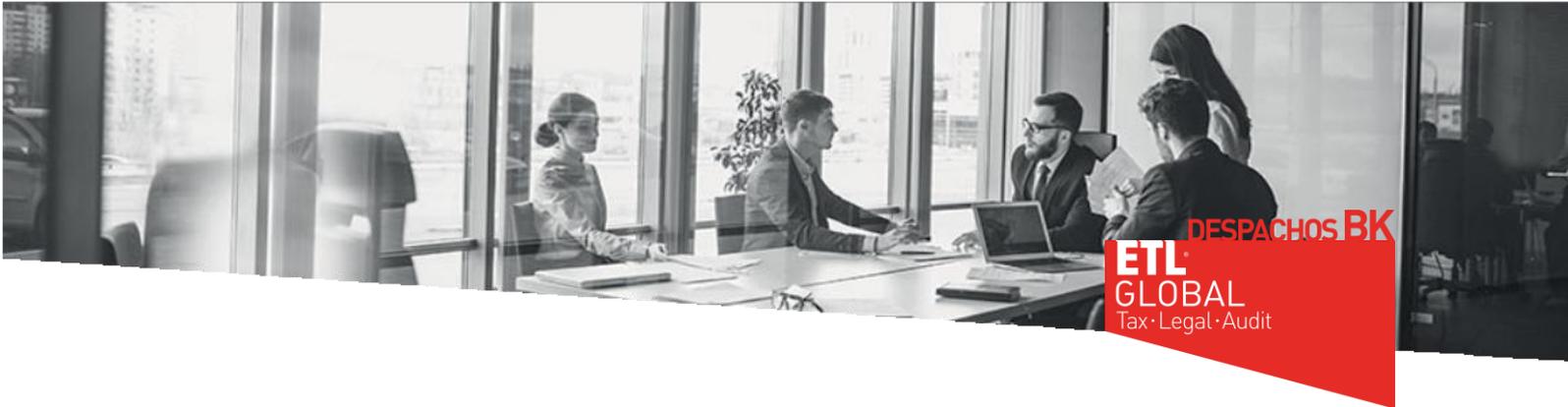
*b) En todo caso, y como ya hemos dicho, la ausencia de prueba de la afectación exclusiva vehículo .... MNB no permite sin más rechazar como deducible absolutamente cualquier gasto asociado al mismo - combustible, peaje o*



*aparcamiento- si proviene de su efectiva utilización por el interesado y quede justificada su conexión con la actividad profesional. A este respecto el TEAR pone de relieve que en la mayoría de las facturas de combustible aportadas no consta la matrícula del vehículo no pudiendo siquiera determinar el vehículo generador del gasto. Pues bien, a diferencia de la normativa específica de otras Comunidades Autónomas -como, por ejemplo, la de Madrid, que exige ex artículo 11.6 g) del Decreto 147/1998, de 27 de agosto, que se consigne en la factura el dato de la "Matrícula del vehículo, siempre que lo requiera el usuario", sin embargo, el artículo 5 del Decreto 78/1995, de 27 de abril, de la Consejería de Fomento de la Junta de Castilla y León, no recoge "en todo caso" la obligación de incluir en la factura el dato de la matrícula, si bien tampoco excluye dicha obligación si el cliente lo solicita. En este sentido el artículo 2 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, establece que " 2. Deberá expedirse factura y copia de esta en todo caso en las siguientes operaciones: a) Aquellas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria", añadiendo el artículo 6 que " 1. Toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que se citan a continuación, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones".*

*En definitiva, aunque una cosa es que no se incluya la matrícula como obligación inexcusable del contenido de la factura y otra que no se pueda incluir si el destinatario lo solicita -y la contestación que le dio el Centro de Relaciones con el Cliente de Repsol el 10 de diciembre de 2020 sobre que "En respuesta a su escrito, lamento comunicarle que no es posible incluir la matrícula en las facturas que no figure este dato. Los datos necesarios para la expedición de las facturas se recogen en el artículo 6.1 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre. Como podrá comprobar, en ningún momento se indica que la matrícula sea un dato obligatorio en las mismas", es congruente con lo que decimos-, lo decisivo a los efectos que aquí nos ocupan es si el recurrente aportó prueba con virtualidad mínima para justificar un consumo de combustible como el pretendido en relación con los proyectos, desplazamientos y clientes que exhaustivamente relaciona, conexión cuya valoración -al igual que los gastos documentados en tickets- ha sido por completo omitida por la Administración.*

*c) De nuevo, con **la mencionada parquedad valorativa** de la abundante prueba obrante en el expediente la Sala no puede llegar a conocer -tampoco el recurrente- si para alcanzar la conclusión de rechazo de la totalidad del gasto la Administración tuvo o no en cuenta la proximidad temporal entre algunos repostajes, incluso en el mismo día; o si alguno de ellos no pudiera guardar*



*relación geográfica con los destinos y fechas comerciales -vgr. Benicasim-; o si contempló o no que algún alojamiento y comida para dos personas era en fin de semana; o si todos los proyectos para las Cámaras de Comercio estaban o no suficientemente documentados; o si el kilometraje hecho constar en alguna factura de reparación del vehículo afecto era o no congruente con los kilómetros que a esa fecha ya debería tener el vehículo; o si alguno de los certificados de reuniones expedidos por los clientes en cuanto al control de acceso a sus instalaciones era o no congruente con la ubicación de la oficina en la planta primera del edificio; o, en fin, con el hecho de que en alguno de estos casos, y al mismo tiempo, se pretendía la deducción de un gasto por parking.*

*Y d) Lo que en definitiva la Sala quiere significar es que ante el extraordinario esfuerzo probatorio desplegado por el recurrente junto con la acreditada necesidad de frecuentes desplazamientos para la gestión de los asuntos de clientes fuera de Valladolid, la Administración pudo y debió efectuar un análisis más concreto y exhaustivo, siquiera ejemplificativo pero concluyente, de los posibles reparos fácticos de que pudiera adolecer la documentación presentada, dando así opción al recurrente de combatirlos de modo eficaz. Sin embargo, el rechazo genérico y estereotipado indudablemente provoca efectiva indefensión por lo que no puede ser amparado por el Tribunal, todo lo cual nos lleva, como ya se anticipó, a la íntegra estimación de la demanda.*

No es necesario decir que, en sede judicial, las pruebas periciales serán admitidas y tramitadas correctamente. Con lo cual, si los órganos de revisión no las admiten o valoran, la Administración demandada se verá obligada, a mi entender, a la aportación de prueba de parte ante los Tribunales de Justicia, que no puede estar integrada por los informes preceptivos y vinculantes de la Dirección General del Catastro sobre el Valor de Referencia, porque éste no es un valor de mercado, que será el objeto de la pretensión.

A este respecto, conviene recordar la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo que no otorga preferencia alguna a los dictámenes periciales de la Administración, frente a los dictámenes de las partes particulares, cuestión controvertida en la práctica judicial. E incluso califica los informes del perito de la Administración con dependencia funcional como ajenos a la naturaleza de prueba pericial. En este sentido la **sentencia del Tribunal Supremo de fecha 17 de febrero de 2022, recurso número 5631/2019:**

*SÉPTIMO.- Más compleja es la otra cuestión de interés casacional objetivo, relativa a la "naturaleza y valor probatorio de los informes de la Administración obrantes en el expediente administrativo más los aportados en sede judicial como pericial, todos elaborados por funcionarios o técnicos de la Administración".*

*A este respecto hay que comenzar recordando que en el Derecho Administrativo no hay normas específicas sobre los medios de prueba, ni sobre su valoración.*



Así, en el art. 77 de la Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas se dice que "los hechos relevantes para la decisión de un procedimiento podrán acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en Derecho, cuya valoración se realizará de acuerdo con los criterios establecidos en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil". Y con respecto a la prueba en el proceso, el art. 60 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa contiene reglas sobre el momento y el modo de pedir el recibimiento a prueba, e incluso sobre algunos aspectos de su práctica; pero sobre los medios de prueba y su valoración se limita a remitirse a la Ley de Enjuiciamiento Civil. El apartado cuarto del citado art. 60, en efecto, dispone que "la prueba se desarrollará con arreglo a las normas generales establecidas para el proceso civil". Más adelante, por lo que específicamente hace a la prueba pericial, el apartado sexto añade que las partes pueden "solicitar aclaraciones al dictamen emitido".

Todo ello significa que, **para determinar la naturaleza y la fuerza probatoria de los informes y dictámenes elaborados por expertos de la Administración, hay que estar a la legislación procesal civil.** Pues bien, tales informes y dictámenes serán subsumibles dentro del medio de prueba oficialmente denominado "dictamen de peritos" en tanto en cuanto reúnan las características que al mismo atribuye el art. 335 de la Ley de Enjuiciamiento Civil: que "sean necesarios conocimientos científicos, artísticos, técnicos o prácticos para valorar hechos o circunstancias relevantes en el asunto o adquirir certeza sobre ellos" y que las personas llamadas como peritos "posean los conocimientos correspondientes". En pocas palabras, se trata de que la acreditación de un hecho requiera de conocimientos especializados.

Ninguna duda cabe de que **ciertos funcionarios y técnicos al servicio de la Administración, por su formación y selección, pueden tener conocimientos especializados relevantes para probar hechos** que sólo por medio de una pericia pueden ser acreditados. Más aún, una parte relevante de los empleados públicos desempeñan precisamente funciones de naturaleza técnica o científica. Ello es, por supuesto, predicable de quienes están al servicio de la Administración como expertos en materias artísticas; expertos que pueden, en principio, actuar como peritos cuando se trate de determinar la mayor o menor calidad de una obra de arte.

**Tampoco es dudoso que, en el ámbito del Derecho Administrativo, tanto en vía administrativa como en vía jurisdiccional, los dictámenes periciales deben valorarse tal como ordena el art. 348 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, es decir, "según las reglas de la sana crítica".** Ello no implica que el dictamen pericial sea una prueba tasada o legal, cuya fuerza está predeterminada por la ley y no puede ser destruida por otros medios. En la tradición jurídica española, es generalmente admitido que esa idea de reglas de la sana crítica -ya presente en



el art. 632 de la Ley de Enjuiciamiento Civil de 1881, e incluso en el hoy derogado art. 1243 del Código Civil- no trae consigo un sistema de valoración de la prueba diferenciado. Antes, al contrario, la valoración según las reglas de la sana crítica no deja de ser una manifestación de libre valoración de la prueba o valoración en conciencia. **Ante una prueba pericial puede el juzgador formar su convicción sobre los hechos con libertad**, dando a aquélla el peso que -habida cuenta de las circunstancias y del resto del material probatorio- considere adecuado. **Pero debe hacerlo exponiendo las razones que le conducen, siguiendo el modo de razonar de una persona sensata**, a aceptar o rechazar lo afirmado por el perito. La valoración de la prueba pericial según las reglas de la sana crítica es, así, una valoración libre debidamente motivada; algo que, como es obvio, **exige realizar un análisis racional de todos los elementos del dictamen pericial, sopesando sus pros y sus contras**. Seguramente, más allá del respeto a la tradición, no era imprescindible que el legislador hiciera esa mención a las reglas de la sana crítica, ya que la exigencia de motivación de las sentencias, impuesta con alcance general por el art. 120.3 de la Constitución, alcanza al establecimiento de los hechos por el juzgador.

**Una vez sentado que los expertos al servicio de la Administración pueden actuar como peritos y que sus dictámenes -al igual que cualquier otro dictamen pericial- han de ser valorados de manera libre y motivada**, es preciso hacer tres consideraciones adicionales a fin de dar cumplida respuesta a la cuestión de interés casacional objetivo. En primer lugar, tal como señala el recurrente, **no es lo mismo que un informe o dictamen emanado de la Administración se haga valer como medio de prueba en un litigio entre terceros o en un litigio en que esa misma Administración es parte**. En este último supuesto, **no tiene sentido decir que el informe o dictamen goza de imparcialidad y, por ello, merece un plus de credibilidad: quien es parte no es imparcial**. Además, cuando esto ocurre, el dato es relevante, pues exige no eludir la proveniencia puramente administrativa del informe o dictamen, examinando hasta qué punto ello ha podido influir en las conclusiones periciales.

En segundo lugar, en conexión con lo que se acaba de decir, **no todos los expertos al servicio de la Administración se encuentran en una misma situación de dependencia con respecto al órgano administrativo llamado a decidir**. Por mucha que sea la capacitación técnica o científica de la concreta persona, no es lo mismo un funcionario inserto en la estructura jerárquica de la Administración activa que alguien que -aun habiendo sido designado para el cargo por una autoridad administrativa- trabaja en entidades u organismos dotados de cierta autonomía con respecto a la Administración activa. A este respecto **hay que recordar que, entre las causas de tacha de peritos no designados judicialmente, el art. 343 de la Ley de Enjuiciamiento Civil incluye "estar o haber estado en situación de dependencia o de comunidad o contraposición de intereses con alguna de las partes o con sus abogados o procuradores"**. Y el art. 344 del propio cuerpo legal



*dispone que la tacha debe ser tenida en cuenta al valorar la prueba pericial. Pues bien, mientras que el funcionario inserto en la estructura jerárquica de la Administración activa está manifiestamente en situación de dependencia, el lazo es menos acusado en el otro supuesto. **Precisar y ponderar, en cada caso concreto, el mayor o menor grado de dependencia del experto con respecto al órgano administrativo llamado a decidir es algo que, sin duda, debe hacer el juzgador.***

*En tercer y último lugar, seguramente **hay supuestos en que los informes de origen funcional, aun habiendo sido elaborados por auténticos técnicos, no pueden ser considerados como prueba pericial. Ello ocurre destacadamente cuando las partes no tienen ocasión de pedir explicaciones o aclaraciones ( arts. 346 y 347 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y art. 60 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa). Dichos informes no tendrán más valor que el que tengan como documentos administrativos, y como tales habrán de ser valorados. Queda así respondida la cuestión de interés casacional objetivo relativa a la naturaleza y el valor de los informes y dictámenes provenientes del interior de la Administración.***

*OCTAVO.- Aplicando cuanto se ha expuesto, el presente recurso de casación debe ser acogido, pues la sentencia impugnada no ha observado la exigencia establecida en el art. 348 de la Ley de Enjuiciamiento Civil de valorar los dictámenes periciales según las reglas de la sana crítica.*

*Tal como se indicó al exponer los antecedentes del asunto, **la sentencia impugnada no hace ningún análisis comparativo de los argumentos desarrollados en los distintos informes y dictámenes recogidos en las actuaciones. Sin cuestionar la capacitación técnica de sus autores, basa su decisión fundamentalmente en una pretendida "mayor objetividad e imparcialidad" de los expertos al servicio de la Administración. Y esto, como se ha visto, no es lo que la ley requiere. La sentencia impugnada habría debido examinar la mayor o menor solidez de cada uno de los dictámenes periciales, teniendo en cuenta sus fuentes, su desarrollo expositivo, e incluso el prestigio profesional su autor. Limitándose a decir que cuando concurren un experto privado y uno de la Administración debe darse mayor credibilidad a éste último, la sentencia impugnada no sólo no aporta una motivación suficiente del modo en que se ha formado su convicción sobre los hechos, sino -lo que es peor- termina por otorgar implícitamente el carácter de prueba tasada o legal a los dictámenes e informes provenientes de la Administración.***

*Esta conclusión no se ve desvirtuada por las alegaciones del Abogado del Estado. **No es exacto afirmar, como hace, que la referencia a la mayor objetividad e imparcialidad sea un mero obiter dictum: de la simple lectura de la sentencia impugnada, especialmente de los pasajes arriba transcritos, se desprende claramente lo contrario.***



*Tampoco cabe ampararse en que la sentencia impugnada realiza una valoración de conjunto del material probatorio; y ello porque, si bien los dictámenes periciales no son prueba legal y pueden ser contrarrestados o neutralizados por otras pruebas, es necesario examinarlos críticamente, sin otorgar automáticamente mayor fuerza a algunos de ellos por el solo hecho de provenir de la Administración*

*En fin, no cabe argüir que por esta vía se lleva a cabo, de manera subrepticia, un control de la valoración de la prueba realizada por el órgano judicial de instancia; algo que, como es sabido, queda fuera del ámbito casacional. Al admitir en su momento el recurso de casación y ahora al resolverlo, esta Sala no ha entrado en absoluto a examinar si la valoración de la prueba es acertada. Tan es así que nada de lo dicho en esta sentencia permite inferir si esta Sala considera que el cuadro "Fin de jornada" reúne o no reúne las características que legalmente justifican una denegación de la solicitud de la autorización de exportación. Esta Sala se ha limitado a constatar que la sentencia impugnada se basa en una visión errónea de las normas reguladoras de la valoración de la prueba, especialmente en lo que atañe a los informes y dictámenes provenientes de la Administración.*

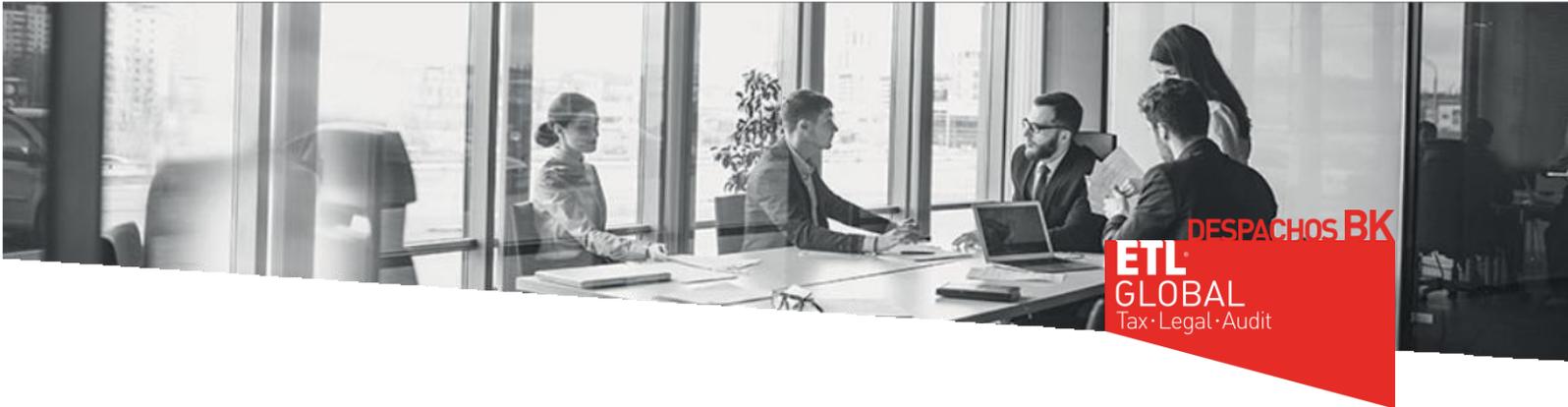
*Por ello, el presente recurso de casación debe prosperar, con la consiguiente anulación de la sentencia impugnada.*

## **VI.2. La pretensión sobre el cálculo erróneo del Valor de Referencia**

No es descartable que los Valores de Referencia aplicados en los actos susceptibles de recurso, aún tras el dictamen preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro, no estén debidamente calculados, incluso desde la perspectiva de la propia normativa interna de la Administración.

No será nada fácil demostrar los errores en la determinación de los valores medios aplicados, porque la prueba de tales errores exigirá contar con datos que demuestren las equivocaciones de los Informes Anuales del Mercado Inmobiliario de los que tales valores medios derivan. A este respecto, como tales informes traen causa inmediata de los elaborados previamente por las Juntas Territoriales de Coordinación Inmobiliaria, sería muy conveniente traer a los expedientes tales informes que se correspondan con la localización territorial del inmueble controvertido.

De tal forma, se podrán conocer las operaciones comparables que se han tenido en cuenta a partir de la información suministrada por los fedatarios públicos. Y comprobar se ha delimitado correctamente el **ámbito de aplicación** previsto en las Circulares internas y Resoluciones del Catastro al respecto.



Porque pueden existir circunstancias como la indebida consideración de operaciones que se califican como excepcionales, o no. O la existencia de precios limitados administrativamente que no se hayan tenido en cuenta. O la intervención directa o indirecta de órganos administrativos o judiciales que impidan dudar, por su transparencia legal, del precio de mercado aplicado.

Más corrientes serán los casos en que se puedan haber aplicado, o inaplicado, indebidamente los **coeficientes correctores** que las Circulares y Resoluciones del Catastro tienen previstos como aplicables.

Así, para los bienes urbanos,

#### **Coeficientes correctores del valor del suelo:**

- a.- Coeficiente D: Fondo Excesivo
- b.- Coeficiente E: Superficie distinta a la mínima.

#### **Coeficientes correctores del valor de la construcción:**

- a.- Coeficiente H, antigüedad de la construcción
- b.- Coeficiente I: Estado de conservación.

#### **Coeficientes correctores del valor del suelo y de las construcciones aplicables:**

Coeficiente J: depreciación funcional o inadecuación.

Coeficiente K: viviendas interiores.

Coeficiente M afectación de circunstancias especiales extrínsecas como previsión de futuros viales, inconcreción urbanística, fuera de ordenación

Coeficiente N: Depreciación Económica: municipios con escasa dinámica inmobiliaria, baja demanda, con previsión particular para los garajes. Para inmuebles arrendados antes de 9 de mayo de 1985 se puede aplicar un coeficiente reductor de 0.85 **a instancia de parte.**

#### **Y para los bienes rústicos:**

FA = Coeficiente agronómico de aptitud para la producción.

Sup = Superficie de la subparcela, en hectáreas.



CS = Coeficiente agronómico de superficie excesiva.

FLS = Coeficiente de localización y socioeconómico.

CP = Coeficiente agronómico por concentración parcelaria.

DE = Coeficiente de depreciación económica por características de localización y agronómicas.

FM = Factor de minoración de los bienes inmuebles rústicos sin construcción.

Todos los coeficientes son compatibles entre sí, salvo los coeficientes CP y CS que no pueden aplicarse de manera conjunta.

Naturalmente, las pretensiones relativas a los errores en cualquiera de estos aspectos, requerirá el respaldo de la prueba correspondiente a cargo de la parte recurrente.

### **VI.3. La pretensión referida a la infracción de la reserva de ley**

Se debe partir de la mención establecida en el **artículo 31.3** ce, al señalar que “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”.

Las sentencias del Tribunal Constitucional han señalado (SSTC núms. 37/1981, 6/1983, 179/1985, 19/1987, 233/1999, 63/2003, 150/2003, 121/2005), que la reserva de ley hay que entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la tributación: la **creación ex novo** de un tributo y la determinación de los **elementos esenciales o configuradores** del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria

Entre los elementos esenciales de un tributo se encuentra, desde luego, la base imponible, que implica la cuantificación del elemento material del hecho imponible.

En el plano tributario, el **artículo 8** de la Ley 58/2003 replica, sin crear reserva de Ley por sí mismo, el principio constitucional, y enumera supuestos a los que se aplica la reserva de ley, entre los cuales, se cita expresamente la regulación de la base imponible, como elemento esencial de los tributos. Y señala que se regularán en todo caso por ley: La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la **base imponible** y liquidable, del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.

A este respecto, **Luis María Romero-Flor (Derecho y Políticas Públicas, Volumen 15 Número 18 / julio-diciembre 2013)**, expone lo siguiente:



*Para poder abordar el alcance o grado de esa intervención legislativa en materia tributaria, debemos comenzar distinguiendo dos modalidades del instituto de la reserva de ley en la Constitución: **la reserva absoluta y la reserva relativa.***

*Con respecto a las materias reservadas de forma absoluta a la ley, la tributaria debería regularse en su totalidad por normas legales; por tanto, a través de esta índole estricta y rigurosa, será la ley la que deba llevar a cabo la completa regulación de la materia a ella reservada, sin que quede espacio para ser disciplinada por normas de rango secundario.*

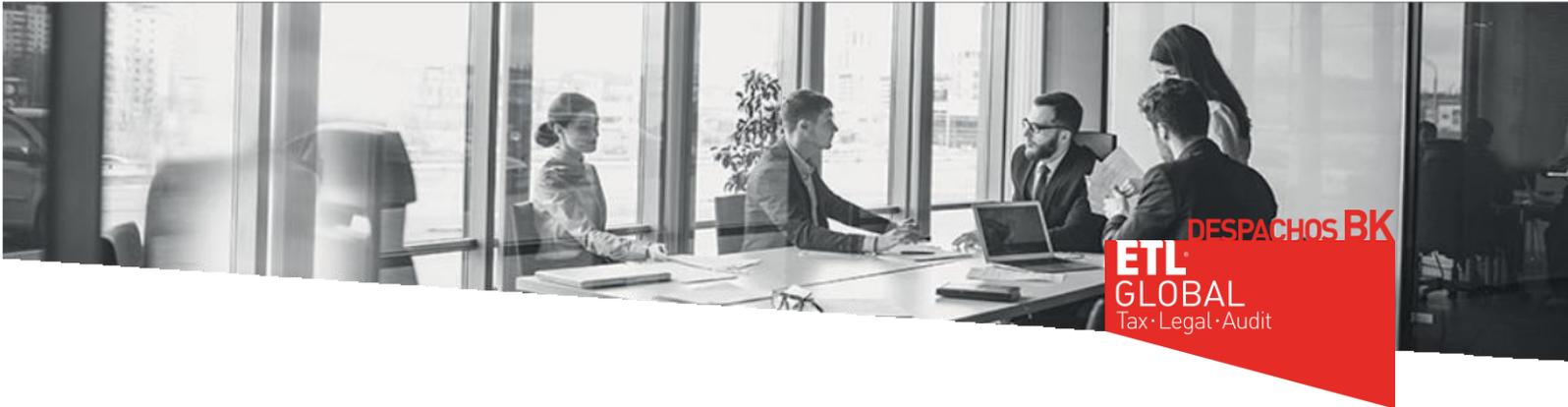
*Por el contrario, en el caso de la **reserva de ley relativa**, bastaría con que la ley regule **los aspectos fundamentales y fije los criterios generales** para su ulterior desarrollo reglamentario, por lo que este carácter flexible supondrá la acotación de los elementos fundamentales por ley, sin excluir la posibilidad de que normas de distinto rango a la ley o reglamentarias, puedan desarrollar los aspectos secundarios o accesorios.*

*En relación con esta cuestión, tanto la generalidad de la doctrina como el propio Tribunal Constitucional entienden que se trata de una **reserva meramente relativa**, al considerar que la reserva de ley tributaria opera de forma contundente con ocasión de la creación por primera vez del tributo, y con matices cuando se trata de diseñar los elementos esenciales o determinantes de la obligación en que se concrete, pero que en cualquier caso, el protagonismo de la ley en materia tributaria no es exclusivo y excluyente en cuanto que **se permite la colaboración del reglamento** en funciones de desarrollo, complemento y subordinación de la ley tributaria.*

*Un resumen de los aspectos más destacables de esta línea jurisprudencial, ratificada en otras muchas Sentencias, se encuentra en la **Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 19/1987**, en la que en su FJ 4º señalaba que*

*[...] ...] cuando el artículo 31.3 de la Constitución proclama que sólo se podrán establecer **prestaciones patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley**, está dando entrada a la Norma Fundamental no a una legalidad tributaria de carácter absoluto (pues no se impone allí que el establecimiento haya de hacerse necesariamente por medio de ley), sino, con mayor flexibilidad, a **la exigencia de que ordene la ley los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y, concretamente, la creación ex novo del tributo y la determinación de los elementos esenciales del mismo**, que pertenecen al plano o nivel de la Ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria.*

*Asimismo, en la **Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 185/1995 (FJ 5º)** al indicar que*



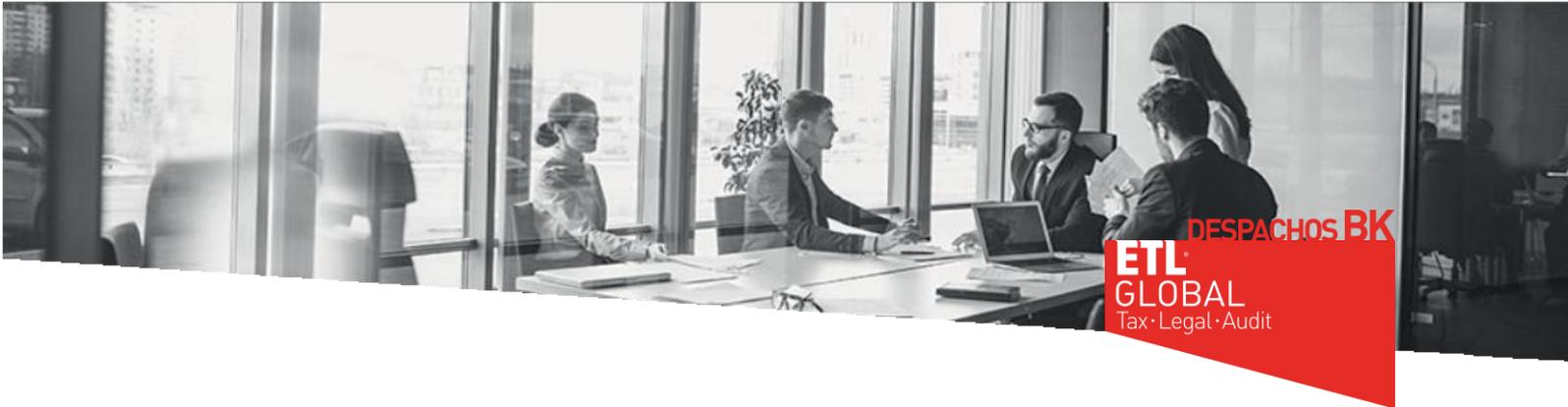
*[...] se trata de una reserva relativa en la que, **aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento**, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley, siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad.*

*Sin perjuicio de lo anteriormente señalado, el grado de flexibilidad y relatividad de la reserva de ley, que en esta materia se postula, depende del elemento del tributo que se trate y de la clase del tributo ante el que nos encontremos. **Respecto al alcance de la colaboración del reglamento** en función de los distintos elementos de los tributos, el Tribunal Constitucional (por ejemplo, entre otras, en las SSTC núm. 221/1992 [FJ 5º]; núm. 233/1999 [FJ 9º]; núm. 242/1999 [FJ 9º]; núm. 63/2003, del 27 de marzo [FJ 4º]; núm. 150/2003, de 15 de julio [FJ 3º]; núm. 102/2005 [FJ 3º] y atc núm. 306/2004 [FJ 4º]) matiza que*

*[...] la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo sino que **el grado de concreción exigible a la ley es máximo cuando regula el hecho imponible y es menor cuando se trata de regular otros elementos, como el tipo de gravamen y la base imponible**, de modo que se permitirá la colaboración del reglamento en estos aspectos de mínimo rigor, siempre que esta se realice “en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad”, debiendo ser su colaboración “indispensable por motivos técnicos optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley”.*

*Pero además, como mencionábamos anteriormente, el alcance de la colaboración del reglamento estará **en función de la diversa naturaleza de la figura jurídico-tributaria que se trate**. Así lo ha reconocido el propio Tribunal Constitucional en su **Sentencia 102/2005** (FJ 3º) cuando señala que*

*[...] interesa especialmente resaltar que el alcance de la colaboración del reglamento estará en función de la distinta naturaleza de las figuras jurídico-tributarias y de los distintos elementos de las mismas. En este sentido **hemos puesto de manifiesto el diferente alcance de la reserva legal, según se esté ante la creación y ordenación de impuestos o de otras figuras tributarias**; y en la misma línea hemos subrayado la especial flexibilidad de la reserva de ley tributaria cuando se trata de las tasas; también hemos insistido sobre este particular al precisar que la colaboración del reglamento con la ley puede ser especialmente intensa en el supuesto de las contraprestaciones que, como las **tasas**, son fruto de la prestación de un servicio o actividad administrativa; y, en fin, en nuestros últimos pronunciamiento hemos venido afirmando que resulta admisible una mayor intervención del reglamento en aquellos ingresos en los que se evidencia, de modo directo e inmediato, un carácter **sinalagmático** que no se*



*aprecia en otras figuras impositivas.*

*En el mismo sentido, SSTC núm. 37/1981 [FJ 4º]; núm. 185/1995 [FJ 5º]; núm. 233/1999 [FJ 9º]; núm. 106/2000 [FJ 2º]; o núm. 63/2003 [FJ 4º], entre otras. Este razonamiento de especial flexibilidad respecto de unas y otras figuras tributarias (o prestaciones patrimoniales públicas) por parte del Tribunal Constitucional, responde al mayor o menor grado de coactividad presente en cada una de tales figuras, operando en un grado más intenso cuando se trata de impuestos y sus elementos esenciales (por lo que la ayuda del reglamento deberá de ser mínima y siempre realizada en función de desarrollo y complemento de la ley, y no para la creación de tales elementos consustanciales a la obligación de pago), que cuando se trata de tasas o contribuciones especiales y sus elementos esenciales, en donde **no existe el mismo grado de coactividad**, por lo que, en consecuencia, la influencia de la reserva de ley y, por ende, la colaboración del reglamento será mayor, sin perjuicio de que su establecimiento y el de los elementos más íntimamente ligados al componente coactivo, siempre tengan que venir fijados en la Ley.*

*No podemos finalizar este apartado sin dejar sentado que, **el hecho de afirmar que el principio de reserva de ley es relativo no significa que cuando una norma legal delega a un reglamento o norma secundaria el complemento de su normativa, esta puede realizarse en blanco, pues ello provocaría una degradación de la reserva formulada por la Constitución a favor del legislador; por tanto, la ley deberá de prever, en todo caso y con suficiente determinación, un mínimo de regulación material (unos criterios, directrices y límites) dentro de la cual se moverán las normas de rango inferior o reglamentarias, de manera que al no desconocerse el contenido mínimo de la reserva de ley en materia tributaria puede decirse que el tributo queda establecido “con arreglo a la ley”***

Pues bien, la remisión a las decisiones de la Dirección General del Catastro, que realiza la **Disposición Transitoria Novena del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario**, redactada por la Ley 6/2021, a falta de desarrollo reglamentario, es una **remisión completamente en blanco**. No diseña mínimamente el ámbito de aplicación del valor de referencia, no disciplina los estudios del mercado inmobiliario, ni ninguno de los elementos esenciales para su determinación, como los coeficientes correctores:

«Disposición transitoria novena. *Régimen transitorio para la determinación del valor de referencia de cada inmueble.*

**En tanto no se apruebe el desarrollo reglamentario**, la aplicación de los **módulos de valor medio** previstos en la disposición final tercera para la determinación del valor de referencia de cada inmueble se realizará de acuerdo con las siguientes directrices:



a) Para los bienes **inmuebles urbanos**, los criterios y reglas de cálculo se **ajustarán a lo previsto en las normas técnicas de valoración y cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral** de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.

Serán de aplicación los **módulos básicos de suelo y construcción de cada municipio, que se aprueben de acuerdo con las directrices dictadas para la coordinación de valores.**

Los valores de suelo de zona permitirán la reproducción de los módulos de valor medio de los productos inmobiliarios representativos en cada ámbito territorial homogéneo de valoración.

La resolución a aprobar por la Dirección General del Catastro **definirá su ámbito de aplicación y concretará criterios y reglas de cálculo, módulos básicos de suelo y construcción, valores de suelo de zona y costes de construcción, así como, en su caso, campos de aplicación de coeficientes correctores.**

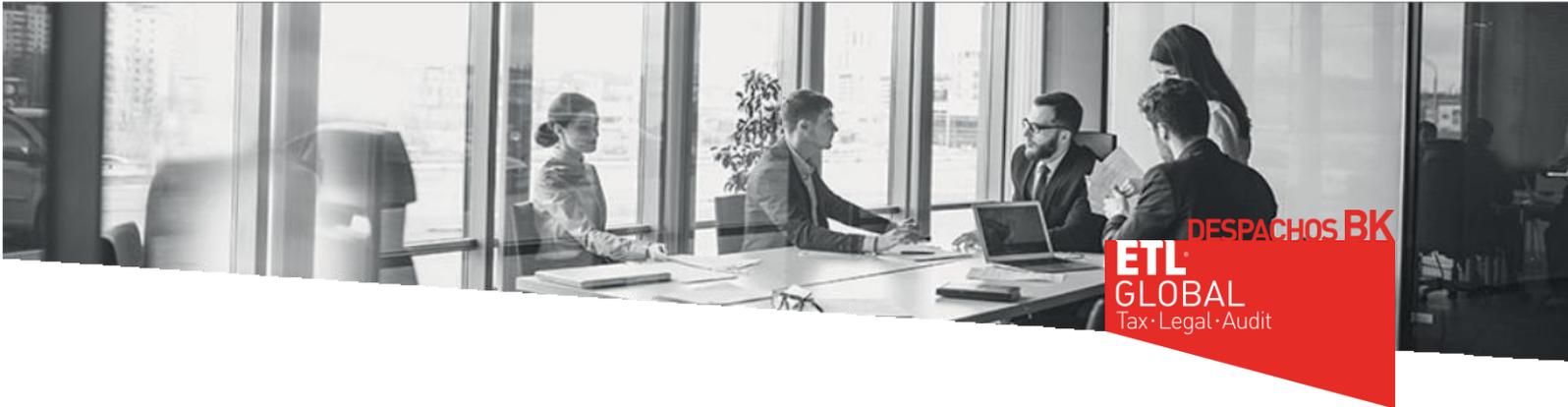
b) Para los **inmuebles rústicos sin construcciones**, la resolución a aprobar por la Dirección General del Catastro definirá su ámbito de aplicación, y concretará criterios y reglas de cálculo, así como, en su caso, importes y campos de aplicación de coeficientes correctores de localización, agronómicos y socioeconómicos.

**El informe anual del mercado inmobiliario al que hace referencia la disposición final tercera determinará los coeficientes correctores aplicables, así como sus importes.»**

En tales condiciones, la determinación de la base imponible en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en el impuesto sobre sucesiones y donaciones, y en el impuesto sobre el patrimonio, **es determinada, íntegramente, en todos sus elementos, por la Dirección General del Catastro**, en una Resolución que ni siquiera tiene la condición de disposición general, tal y como sostiene el TEAC.

A mi entender, esto supone una infracción del principio de reserva de ley constitucional y de rango ordinario, que afecta a la determinación de tales bases imponibles. Y esto no pugna ni desdice de la “imparcialidad” y elevada “competencia” de las que hace protesta firme el mismo TEAC.

Además, debe efectuarse una consideración sobre el **régimen transitorio** al que nos referimos, fundamentado en la falta de desarrollo reglamentario de las normas sobre valor de referencia incluidas en la Ley 6/2021. Porque esta falta de desarrollo reglamentario le es imputable al Poder Ejecutivo, no desde el año 2021, sino desde el año 2018. Como recuerda en TEAC en sus resoluciones confirmatorias de las Resoluciones del Catastro,



este concepto se introdujo en la Ley de Presupuestos del año 2018. Por lo tanto, la **desidia en el desarrollo** reglamentario dura más de cinco años. También por esta razón el régimen transitorio a que me refiero carece de justificación razonable alguna.

#### **VI.4. La pretensión relativa al principio de capacidad económica**

La medida de esta capacidad en los impuestos que gravan las traslaciones de dominio de bienes o derechos, viene referida, necesariamente, al valor real de las operaciones respectivas.

Aduciendo razones de litigiosidad y seguridad jurídica, la Ley 6/2021, modifica este criterio, exclusivamente, para los bienes inmuebles definiendo de forma taxativa que para ellos la base imponible es el valor de referencia que figura en el Catastro. Dicho valor tiene como límite el valor de mercado de tales bienes, no el valor real de las operaciones.

Tras estas disposiciones late **la idea de que en el mercado inmobiliario existe un fraude generalizado** que permite a la Administración dudar de la realidad de los precios o valores de todas las operaciones, declaradas o no.

Se establece así una **base imponible ficticia, sin posibilidad de prueba en contrario alguna en fase de gestión tributaria**. Y se traslada al contribuyente la carga de reclamar contra los actos de gestión, reconociéndole, solo en dicha fase, la posibilidad de combatir con prueba la base imponible liquidada.

A este respecto, tienen relevancia algunas de las consideraciones de la **Sentencia del Tribunal Constitucional de 19 de julio de 2000 recurso 1404/89**:

*5. La verdadera finalidad de la Disposición adicional cuarta de la LTPP no es otra que la de impedir que las partes contratantes en un negocio jurídico -la transmisión onerosa de un bien o derecho- sujeto al ITP hagan constar en el documento público o privado un precio notoriamente inferior al real de la operación, con el fin de defraudar a la Hacienda Pública. En efecto, la motivación que acompañaba la enmienda núm. 95 en el Senado, del Grupo Parlamentario Socialista (de nueva redacción de la Disposición adicional cuarta) apuntaba textualmente que "la Disposición Adicional tiene por objeto conseguir la aproximación entre los valores reales y declarados de las transacciones sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, lo cual derivará en una disminución del fraude como consecuencia de un mejor control administrativo de dichas transacciones. El sistema empleado para alcanzar dicho objetivo consiste en agravar las consecuencias fiscales que derivan de una declaración de valor distinto al real de la operación" [BOGC, Senado, III Legislatura, Serie II: Textos legislativos, núm. 257 (c), 22 de febrero de 1989]. De hecho, en los debates en el Senado del dictamen de la Comisión de Economía y Hacienda en relación con el proyecto de ley de tasas y precios públicos, el portavoz del Grupo Parlamentario*



*Socialista defendió el contenido de la Disposición impugnada como "un método bueno para perseguir el fraude fiscal", al entender lícito "guiar a las personas a través de medidas que vayan intentando ajustar mucho más los precios de las transmisiones a la realidad para que, de esa manera, vayan declarando más de acuerdo con lo real" (Diario de Sesiones del Senado, Sesión Plenaria núm. 113, de 14 de marzo de 1989).*

*Pues bien, conviene dejar claro desde un principio que la finalidad descrita se encuentra amparada en la Constitución y en la consagración que en ella se hace del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica del art. 31.1 CE; en efecto, como dijimos en la STC 79/1990, de 26 de abril, la lucha contra el fraude fiscal "es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria" (FJ 3).*

*...Desde luego, si la finalidad perseguida es evitar el fraude fiscal, no parece coherente dispensar el mismo trato a quienes, sin ánimo de defraudar a la Hacienda Pública declaran como valor el precio verdadero del negocio jurídico realizado, que a quienes torticeramente ocultan parte del precio cierto de la operación al Fisco incumpliendo de forma insolidaria con su deber constitucional de contribuir a las cargas públicas del Estado (art. 31.1 CE). Tampoco parece demasiado congruente con el fin perseguido la no aplicación de los efectos de la Disposición adicional cuarta a las entregas de bienes y derechos sujetas -y no exentas- al IVA, por cuanto exactamente el mismo comportamiento fraudulento puede tener lugar en las entregas de bienes que se efectúan en una actividad económica (tráfico mercantil) que en las transmisiones onerosas que se producen dentro del tráfico civil; ni, en fin, que las consecuencias negativas para el patrimonio que se anudan a la conducta que se presume elusiva del deber de contribuir dependan del impuesto por el que se someta a tributación el exceso comprobado (el IRPF, el IS o el ISD, según corresponda).*

*8. Pues bien, una vez examinadas las consecuencias prácticas de la aplicación de la Disposición adicional cuarta de la LTPP, con independencia de los posibles reparos que pudieran oponerse a la misma desde la perspectiva de otros principios constitucionales, es evidente que da lugar a situaciones incompatibles con la plena vigencia del sistema tributario justo y, **más concretamente, con el principio de capacidad económica a que se refiere el art. 31.1 CE.***

*Efectivamente, como señalamos en la STC 209/1988, de 10 de noviembre, es cierto que "el legislador puede ponderar aquellos elementos que sirvan para determinar con la mayor precisión la capacidad real de los perceptores de rentas, que suministre la base de una imposición concorde con el `sistema tributario justo´ al que se refiere el antes mencionado art. 31 de la Constitución". Pero no es menos cierto que el principio de justicia consagrado para la específica materia*



tributaria en dicho precepto y recogido con carácter general en el art. 1.1 CE determina que **dichos elementos y circunstancias deben responder "a la situación económica real de los sujetos pasivos del impuesto"** (FJ 9); de manera que, como poníamos de manifiesto en la STC 221/1992, de 11 de diciembre, la justicia del sistema se quebraría en aquellos supuestos en los que la norma gravase "en todo o en parte rentas aparentes, no reales" [FJ 5 C)].

Pues bien, como comprobaremos a continuación, no cabe duda de que la Disposición adicional cuarta de la LTPP, al establecer la ficción de que ha tenido lugar al mismo tiempo la transmisión onerosa y lucrativa de una fracción del valor del bien o derecho, lejos de someter a gravamen la verdadera riqueza de los sujetos intervinientes en el negocio jurídico **hace tributar a éstos por una riqueza inexistente, consecuencia ésta que, a la par que desconoce las exigencias de justicia tributaria que dimanán del art. 31.1 CE, resulta también claramente contradictoria con el principio de capacidad económica reconocido en el mismo precepto.**

En efecto, **el modo ordinario de perseguir las conductas contrarias al ordenamiento es la imposición de medidas de carácter punitivo.** Por esto puede calificarse de inusual que la prevención del fraude fiscal se haga mediante la amenaza con el aumento del gravamen tributario. Como hemos dicho en reiteradas ocasiones, el tributo es una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 15, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 18) que, por imperativo del art. 31.1 CE, sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida -en función- de la capacidad económica (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6).

Es verdad que, como hemos afirmado, el legislador puede establecer tributos con finalidad no predominantemente recaudatoria o redistributiva, esto es, configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; STC 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6); y también hemos dicho que "en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el legislador puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos (...), con más razón, cuando se encuentre ante la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, habilitando a este fin los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados, pues la lucha contra el fraude fiscal es un objeto y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos (SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3; y 214/1994, de 14 de julio, FJ 5" (STC 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6); pero, en todo caso, **es evidente que en dicha finalidad contributiva debe necesariamente estar presente y que deben respetarse, entre otros, el principio de capacidad económica establecido en el**



*art. 31.1 CE o, lo que es igual, el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza [STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 a)], de tal manera que el medio que se articule para gravarlo guarde la debida correspondencia con el fin (por este motivo, a saber, que el medio utilizado no era adecuado con la finalidad perseguida, **declaramos la inconstitucionalidad, por motivos de capacidad económica, de un precepto de la Ley 44/1978, del IRPF, en la STC 46/2000).***

*En suma, aunque la finalidad perseguida sea constitucionalmente legítima -la lucha contra el fraude fiscal-, la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica porque, siendo muy amplia la libertad del legislador a la hora de configurar los tributos, éste debe, "en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que **quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia**" [STC 221/1992, FJ 4; en el mismo sentido, STC 214/1994, FJ 5, C)]. Esto es precisamente lo que sucede en los supuestos en los que resulta aplicable la norma impugnada.*

De esta doctrina constitucional se deduce que la **finalidad de combatir el fraude** recurrente en el mercado inmobiliario que tiene la determinación de la base imponible en función del valor de referencia en los impuestos que gravan las traslaciones de dominio, **es constitucionalmente aceptable**. Con el límite de que no se pueden gravar capacidades económicas ficticias. En este caso, al contrario de lo que ocurría con la Ley de Tasas, **no se finge la existencia de dos operaciones ni de dos capacidades económicas**. Por lo que no son trasladables las consideraciones de la sentencia sobre aquellas ficciones.

Más recientes, evolucionadas, y precisas, son las consideraciones sobre el principio de capacidad económica que ha realizado la **sentencia 182/2021, del Tribunal Constitucional de fecha 26 de octubre de 2021, recurso número: 4433-2020:**

*B) En primer lugar, con apoyo en las SSTC 26/2017 y 37/2017 en las que se enjuiciaron los preceptos homónimos de las Normas Forales vigentes en Guipúzkoa y Álava, respectivamente, este Tribunal resolvió que en los arts. 107.1 y 107.2.a) TRLHL el legislador establece "la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado" (STC 59/2017, FJ 3). Razón por la que, en los supuestos de no incremento o de decremento en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, "lejos de someter a gravamen una capacidad económica susceptible de gravamen, **les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado art. 31.1 CE**" (FJ 3). Y ello porque "la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado -la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos- en un efecto generalizado" (FJ 3).*

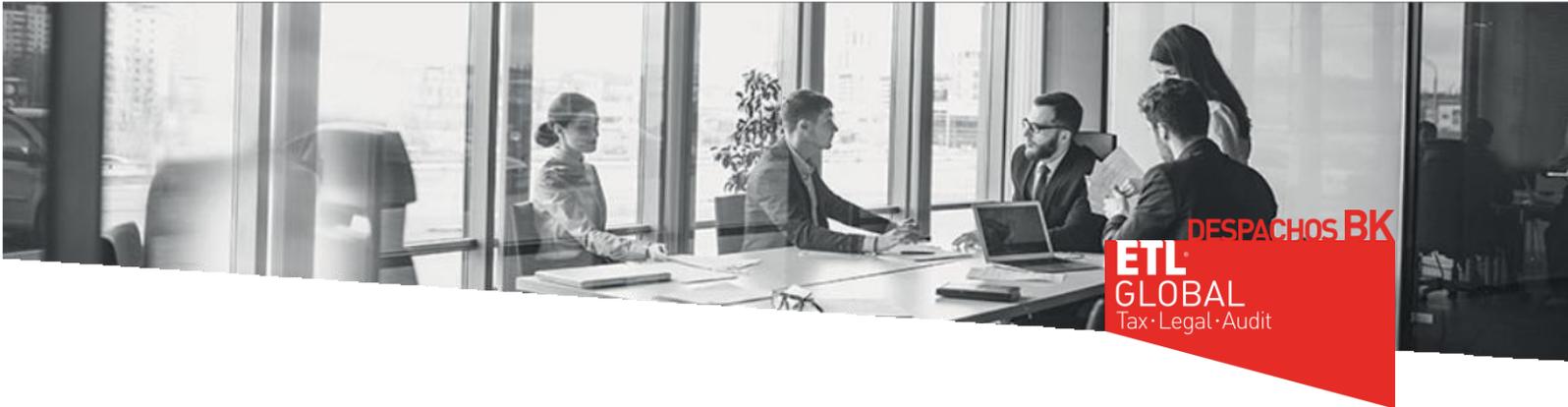


*Para llegar a esa conclusión se aplicó la doctrina constitucional que, sobre el principio de capacidad económica como fundamento, sustrato o fuente de la imposición, se compiló en la **STC 26/2017, FJ 2**: (i) "(E)n ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia [entre las últimas, **SSTC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7**; **53/2014, de 10 de abril, FJ 6 b**), y **26/2015, de 19 de febrero, FJ 4 a**)]" toda vez que "el tributo tiene que gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica [**SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4**, y **62/2015, de 13 de abril, FJ 3 c**)], por lo que 'tiene que constituir una manifestación de riqueza' (**SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13**, y **276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4**), de modo que la "prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica (**SSTC 194/2000, de 19 de julio, FJ 4**, y **193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5**)"; (ii) "**basta con que dicha capacidad económica exista, como riqueza real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo**" (**SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14**; y **193/2004, FJ 5**); y (iii) la capacidad económica como fundamento de la imposición se predica de todo tributo, sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal.*

...

*D) Una vez delimitado el ámbito actual de aplicación de la regla de cálculo de la base imponible del IIVTNU regulada en los preceptos aquí cuestionados [arts. **107.1**, segundo párrafo; **107.2.a**) y **107.4 TRLHL**] a los supuestos en que el gravamen no agote el incremento de valor experimentado en el suelo urbano transmitido, la duda de constitucionalidad que ahora se plantea es si es constitucionalmente legítimo que, incontrovertida la existencia de un incremento del valor del terreno urbano objeto de transmisión, este sea inferior al legalmente calculado debido a la aplicación obligatoria de la fórmula estimativa de cuantificación de la base imponible -que prescinde de la capacidad económica manifestada por el contribuyente- y, en consecuencia, que la cuota a pagar sea desproporcionada o excesiva aunque no absorba por completo el aumento de valor existente al momento de la transmisión.*

*Dos datos permiten determinar el principio material de justicia tributaria (art. **31.1 CE**) en el que se ubica la duda del órgano judicial a quo. Por una parte, los únicos preceptos legales cuestionados son los relativos a la base imponible del IIVTNU [arts. **107.1**, segundo párrafo, **107.2.a**) y **107.4 TRLHL**], y no los referentes al hecho imponible (art. **104 TRLHL**) ni al tipo de gravamen y a la cuota (art. **108.1** y **2 TRLHL**); y, por otra, la desproporción de la cuota tributaria respecto del incremento de valor efectivamente obtenido, alegada por el órgano*



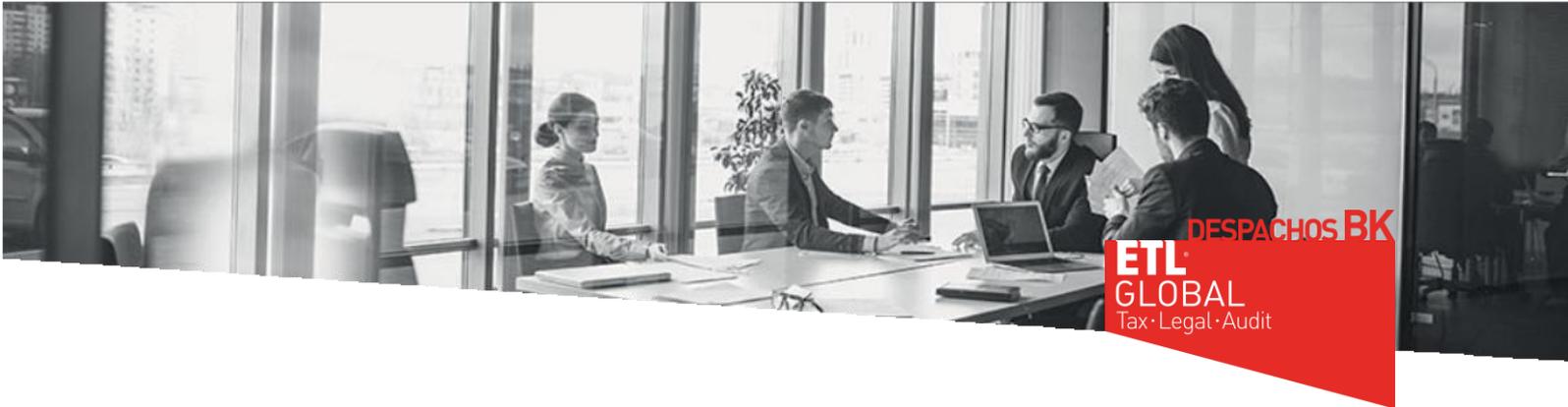
*judicial, no es sino consecuencia de la aplicación del único método establecido en la ley para cuantificar de forma objetiva o estimativa ese incremento de valor a efectos del impuesto.*

*Por tanto, la presente cuestión no versa sobre el principio de capacidad económica como fundamento del gravamen, puesto que no se objeta que el tributo contemple en su presupuesto de hecho situaciones inexpressivas de capacidad económica (en este caso la plusvalía existe); ni tampoco puede situarse, como pretende el órgano judicial, en el principio de no confiscatoriedad, puesto que no se esgrime que el tributo agote o supere la riqueza imponible gravada (en este caso la cuota tributaria es una parte significativa de la plusvalía existente). A pesar de que el órgano judicial pretenda la ampliación del contenido de la prohibición constitucional de confiscatoriedad a la luz de la doctrina de la carga fiscal excesiva del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), **esta cuestión tiene su natural acomodo en el principio de capacidad económica como criterio o parámetro de la imposición, puesto que lo discutido es el propio método de cuantificación de la base imponible del tributo en tanto que no calcula el incremento de valor del terreno urbano gravado en función de la capacidad económica efectiva y cierta manifestada por el contribuyente con ocasión de su transmisión.***

*Expuesto lo anterior, este Tribunal deberá determinar si el **art. 31.1 CE** obliga al legislador a respetar el principio de capacidad económica no solo al seleccionar las manifestaciones de riqueza que han de conformar los hechos imponibles de los tributos, sino también al concretar las normas de cuantificación de la prestación tributaria; y, en caso afirmativo, si se vulnera dicho principio con el establecimiento legal de una regla estimativa, no de un elemento concreto de la base imponible sino de la base imponible en su integridad [como la prevista en los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL], **de aplicación automática en tanto el hecho imponible se realice** (en este caso, en tanto el incremento de valor del terreno urbano transmitido exista).*

*4. El principio de capacidad económica como criterio, parámetro o medida de la tributación.*

*A) Sobre la capacidad económica como criterio de la imposición, debe analizarse detenidamente la doctrina constitucional recogida en la STC 26/2017 (FJ 2), que es la tenida en cuenta en las SSTC 59/2017 y 126/2019. En un principio se alega: (i) que **la afirmación de que "el principio de capacidad económica previsto en el art. 31.1 CE sólo pueda predicarse del sistema tributario en su conjunto y no al impuesto particular (con cita en los AATC 71/2008,...)" no es correcta**, (ii) que **la capacidad económica como fundamento de la tributación debe predicarse de cada uno de los tributos que integran el sistema**, y (iii) que la capacidad económica como criterio de la imposición opera también en los impuestos ["y, en*



los impuestos (STC 71/2014, de 6 de mayo, FJ 3) también ‘en función de’ su capacidad económica (SSTC 19/2012 y 60/2015)”]. Sin embargo, acaba concluyendo, acudiendo al ATC 71/2008, de 26 de febrero (FJ 5), que la capacidad económica como criterio de imposición: (i) es solo un criterio inspirador del sistema tributario en su conjunto ("aun cuando el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, la concreta exigencia de que la carga tributaria se ‘module’ en la medida de dicha capacidad sólo resulta predicable del ‘sistema tributario’ en su conjunto") y (ii) **que solo adquiere virtualidad "en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el artículo 31.1 CE"**; esto es, únicamente opera en los impuestos que constituyen los pilares estructurales del sistema tributario.

De este modo, aplicando al supuesto aquí enjuiciado esta doctrina constitucional que restringe la capacidad económica como medida de la carga tributaria a las figuras impositivas estructurales del sistema, y una vez constatado que el IIVTNU no es una de ellas, se extraen tres conclusiones que abocarían a la desestimación de la presente cuestión de inconstitucionalidad: (i) En primer lugar, el IIVTNU respeta el principio de capacidad económica como fundamento de la tributación, puesto que tras la STC 59/2017 su hecho imponible siempre es revelador de una manifestación de riqueza al gravar únicamente la existencia de un incremento de valor en el suelo urbano transmitido; (ii) en segundo lugar, como la capacidad económica no rige como criterio de la tributación en este impuesto, el legislador goza de plena libertad para determinar las reglas de su base imponible ["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" (SSTC 26/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3; 72/2017, FJ 3; y 126/2019, FJ 3) o, incluso, no cuantificar el referido incremento con arreglo a la capacidad económica real o potencial]. Y, (iii) finalmente, no habría más límite a la magnitud del gravamen que la prohibición de la confiscatoriedad (art. 31.1 CE); límite que, en aplicación de nuestra doctrina y frente a lo que sostiene el auto de planteamiento que da origen a este proceso constitucional, tampoco se habría vulnerado en el supuesto controvertido al no haberse agotado con la cuota tributaria la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir (SSTC 26/2017, FJ 2; y 126/2019, FJ 4).

B) Ahora bien, **los postulados sobre el principio de capacidad económica** como criterio de la tributación plasmada en las sentencias sobre los IIVTNU (forales y común) **merecen ser revisados** por tres razones fundamentales.

a) Primera, porque se basan en un pronunciamiento aislado (el ATC 71/2008, que en principio, la propia STC 26/2017 dice desechar) que convierte la doctrina



constitucional de los límites del decreto-ley en materia tributaria (art. 86.1 CE en relación con el deber de contribuir del art. 31.1 CE) establecida originariamente en la STC 182/1997, de 28 de octubre (FJ 6) --y elaborada para determinar el ámbito material de la potestad legislativa extraordinaria del Gobierno--, en la doctrina constitucional del principio de capacidad económica como medida de la carga tributaria del contribuyente en tanto límite a la libertad de configuración del legislador. Esta equiparación de cánones constitucionales debe ser reconsiderada puesto que una cosa es (i) que "cualquier intervención o innovación normativa (mediante decreto- ley) que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario" vulnere el art. 86.1 CE y (ii) que este Tribunal haya interpretado que se produce efectivamente esa afectación inconstitucional del deber de contribuir en los decretos-leyes que regulen los impuestos que constituyen los pilares estructurales del sistema tributario; y otra cosa muy distinta es que el art. 31.1 CE imponga al legislador la modulación de la carga fiscal de cada contribuyente en función de la intensidad en la realización del hecho imponible únicamente en aquellos impuestos. Como bien refleja la doctrina de este Tribunal, **la adecuación de los tributos a la capacidad económica del contribuyente será una cuestión de grado en función de la categoría y caracteres de cada tributo (naturaleza, estructura y hecho imponible del mismo), y podrá ceder ante la existencia de una justificación objetiva y razonable y no arbitraria para su no materialización.**

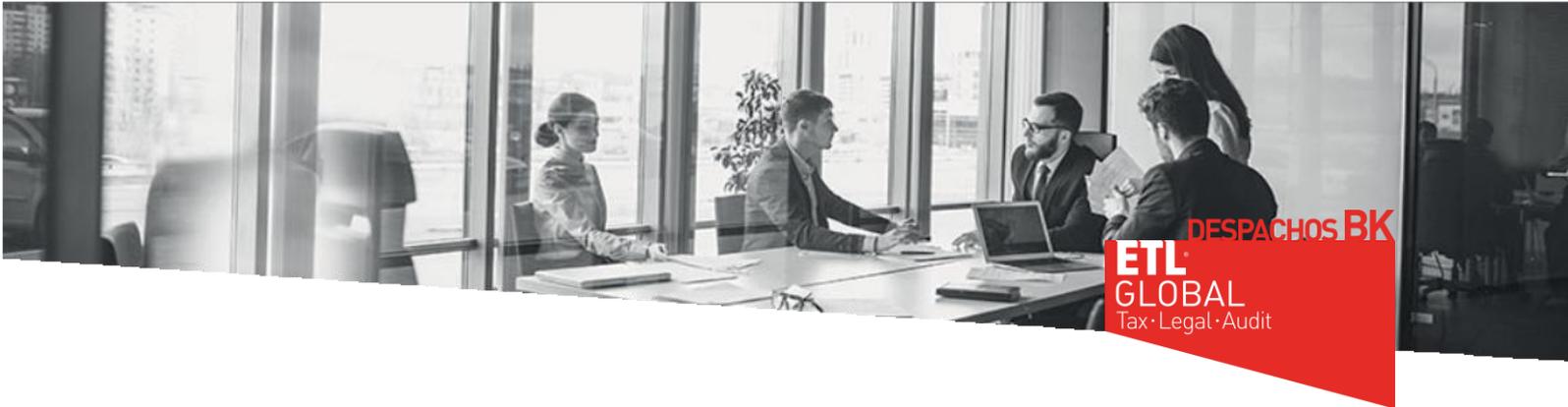
b) Segunda, porque el art. 31.1 CE exige que la contribución de cada cual al sostenimiento de los gastos públicos se haga, no de cualquier manera, sino "de acuerdo con su capacidad económica"; cualidad subjetiva del obligado a contribuir (por todas, STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4) que se erige no solo en un "criterio inspirador del sistema tributario" (SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3, y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5) u "ordenador" de dicho sistema (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; y 193/2004, FJ 5), sino que opera singularmente también, a diferencia de otros principios (como, por ejemplo, el de progresividad), en la configuración de cada tributo. Siendo esto así sobre la capacidad económica como fundamento de la imposición (STC 26/2017, FJ 2), debe reconocerse ahora que la recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos "de acuerdo con" la capacidad económica de cada contribuyente en el art. 31.1 CE [con el correlativo "derecho a que esa contribución solidaria sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad" (SSTC 182/1997, FJ 6)] engloba las dos vertientes del referido principio. Y ello porque para hacerlo efectivo no basta con que deban contribuir al sostenimiento de las cargas públicas únicamente quienes tengan capacidad económica para ello, sino que es necesario que la proporción de la contribución que cada individuo deba realizar al sostenimiento de los gastos públicos se determine también en atención a su capacidad económica. En efecto, el art. 31.1 CE contiene un mandato que vincula a los poderes públicos: (i) "a



*exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación" (por todas, STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; 10/2005, de 20 de enero, FJ 6; y 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 4) y (ii) a exigirla en función de la intensidad con que aquella capacidad económica se ponga de manifiesto en esos contribuyentes, de forma que se lesionará este principio si "quienes tienen menor capacidad económica soportan una mayor carga tributaria que los que tienen una capacidad superior" (STC 46/2000, de 17 de febrero, FJ 8)".*

*c) Tercera, y principal, porque ya es clásica la doctrina de este Tribunal que declara que "el tributo es una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 15, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 18) que, por imperativo del art. 31.1 CE, sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida -en función- de la capacidad económica" (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6)". A este respecto, si bien puede objetarse que dicha afirmación se vertió al hilo del enjuiciamiento de determinados impuestos con protagonismo cierto en el sistema tributario (como en el caso de la previsión de la D.A. 4ª de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de tasas y precios públicos, que tenía repercusiones principalmente en los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y sobre sucesiones y donaciones, en la STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 8), cabe destacar que se utilizó como ratio decidendi en procesos constitucionales contra otros impuestos con menor peso en el conjunto del sistema, como en los de la mal denominada "tasa" por emisión de informes de auditoría de cuentas (AATC 381 a 383/2005, todos de 25 de octubre, FFJJ 5, y 117 y 118/2006, ambos de 28 de marzo, FFJJ 4).*

*Es más, a la hora de diferenciar entre categorías tributarias en virtud del criterio utilizado para el reparto de la carga tributaria, se ha precisado que en los impuestos se realiza "en función de la capacidad económica" que se halla ínsita en el hecho imponible ["constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente" ex art. 2.2.c) de la Ley 58/2003, de 27 de diciembre, General Tributaria (LGT)]; mientras que en las tasas se efectúa en función del principio de equivalencia (y "sin perjuicio de que no puedan desconocer la capacidad económica"), dado que su hecho imponible encierra un sinalagma [que "consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario" ex art. 2.2.a) LGT] (SSTC 125/2021, de 3 de junio, FJ 4.B) ; 63/2019, de 9 de mayo, FJ 3; 85/2014, de 29 de mayo, FJ 3.a), todas con cita de la STC 71/2014, de 6 de mayo, FJ 3 y las en ella citadas); subrayando con ello la debida conexión de los elementos de cuantificación de la deuda tributaria (en los tributos variables, base imponible y tipo de gravamen) respecto del hecho imponible y su función retrospectiva. De ahí que, sobre todo en los impuestos, **rija la capacidad económica no sólo en la elección de los hechos imponibles, sino también en la de los métodos impositivos o medidas técnicas que, partiendo de la realización de esa manifestación de***



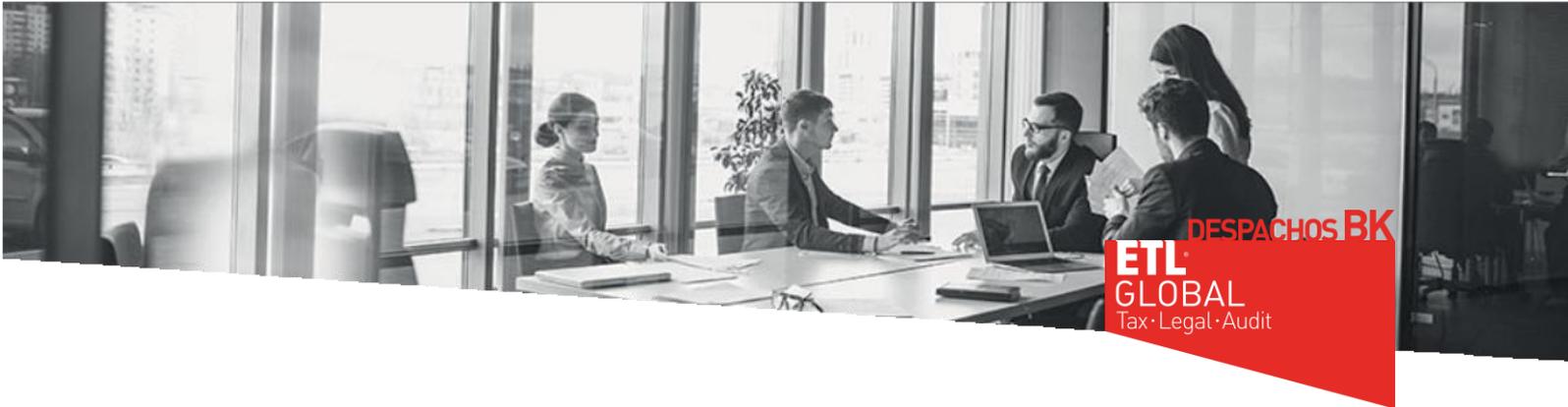
***capacidad económica tipificada, conduzcan a la determinación de la cuantía del tributo.***

*C) Sentado lo anterior, y teniendo en cuenta que el presupuesto de hecho del tributo debe ser, siempre y en todo caso, un índice de capacidad económica real o potencial, cabe realizar tres precisiones sobre la exigencia de modular la carga tributaria del contribuyente en función de su capacidad económica:*

*a) En primer lugar, el principio de capacidad económica como parámetro de la imposición no rige con la misma intensidad en todas las instituciones tributarias. En este sentido, ya se ha reconocido que dentro de las obligaciones tributarias materiales que conforman el tributo como relación jurídico-tributaria (art. 17.1 LGT), se refleja mejor en las obligaciones tributarias principales (art. 19 LGT) que en las obligaciones tributarias accesorias (art. 25.1 LGT) ["(e) principio de capacidad económica proyecta sus exigencias en relación con los tributos, que son las figuras contributivas, pero no así necesariamente y en la misma medida en relación con las obligaciones accesorias a la deuda tributaria propiamente dicha" (STC 164/1995, de 13 de noviembre, FJ 8)]; admitiéndose como criterio de graduación de los recargos en tanto constituyen un porcentaje de la deuda tributaria stricto sensu [como criterio de graduación de las sanciones en materia tributaria (técnicamente excluidas de la deuda tributaria ex art. 58.2 LGT) en la STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 6.a) y b)]. Asimismo, como ya se ha anticipado en el fundamento jurídico B) anterior, debido precisamente a la configuración sinalagmática de las tasas, operará con más intensidad en los impuestos. Todo ello, como bien se ha aseverado, sin que del principio de capacidad económica "puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y concretas, sobre la particular regulación de cada figura tributaria" (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 5).*

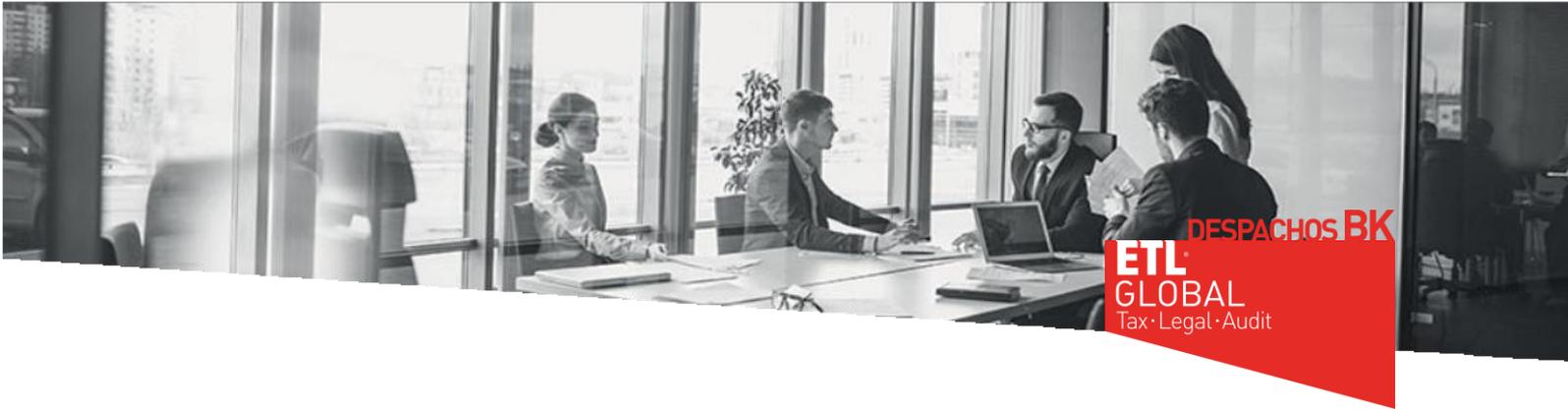
*b) En segundo lugar, este Tribunal ha mantenido desde sus primeros pronunciamientos que el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración de los tributos, "no correspondiendo(le) en modo alguno ... enjuiciar si las soluciones adoptadas en la ley tributaria sometida a control de constitucionalidad son las más correctas técnicamente, aunque indudablemente se halla facultado para determinar si en el régimen legal del tributo aquel ha sobrepasado o no los límites al poder tributario que se derivan de los principios constitucionales contenidos en el art. 31.1 CE" [SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 214/1994, de 14 de julio, FJ 5.A); 46/2000, de 17 de febrero, FJ 4; 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; 7/2010, de 27 de abril, FJ 6; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3.c); y 20/2012, de 16 de febrero, FJ 8].*

*c) Por último, es constitucionalmente posible que el legislador tributario, al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios, respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Constitución*



*(STC 221/1992, FJ 5). En relación con los tributos tradicionales con fin primordialmente fiscal se ha admitido: (i) en primer lugar, el establecimiento de exenciones y bonificaciones, que serán "constitucionalmente válida(s) siempre que responda(n) a fines de interés general que la(s) justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita(s) ... por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica" [SSTC 96/2002, FJ 7; 10/2005, de 20 de enero, FJ 5; 57/2005, de 14 de marzo, FJ 4; 33/2006, de 113 de febrero, FJ 4; 12/2012, FJ 4.a); y 60/2015, FJ 4, todas con cita de la STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8]; (ii) en segundo lugar, que, siendo la lucha contra el fraude fiscal "un objetivo y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos" [SSTC 76/1990, FJ 3; 214/1994, FJ 5.B); 46/2000, FJ 6; 194/2000, FJ 5; y 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 5], ya que "lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar" (STC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3), 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]. Y, (iii) en tercer lugar, que el legislador puede recurrir a una técnica que no exija la cuantificación exacta de los gastos producidos, estableciendo una deducción global o a tanto alzado, para evitar la complejidad en el procedimiento tributario y por la dificultad de comprobar la existencia y cuantía de ciertos gastos, con excesivos costes de gestión (razones de política financiera, técnica tributaria o de practicabilidad o conveniencia administrativa) [STC 214/1994, FJ 6.A)].*

*Pero, sin duda, ha sido en materia de tributos con finalidad primordialmente extrafiscal donde la quiebra justificada de la capacidad económica como criterio de cuantificación ha adquirido mayor relevancia. Así, el reconocimiento constitucional de la instrumentalidad fiscal en la esfera de la imposición autonómica desde la STC 37/1987, de 26 de marzo, ha supuesto, en lo que aquí importa, el establecimiento de impuestos "que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respond(e)n principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza" (arts. 39 a52 CE), bastando con "que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo" (FJ 13). En este sentido, si bien se ha reiterado que "la naturaleza extrafiscal o recaudatoria de un tributo es una cuestión de grado, por lo que difícilmente existirán casos 'puros'", lo cierto es que en estas figuras impositivas*

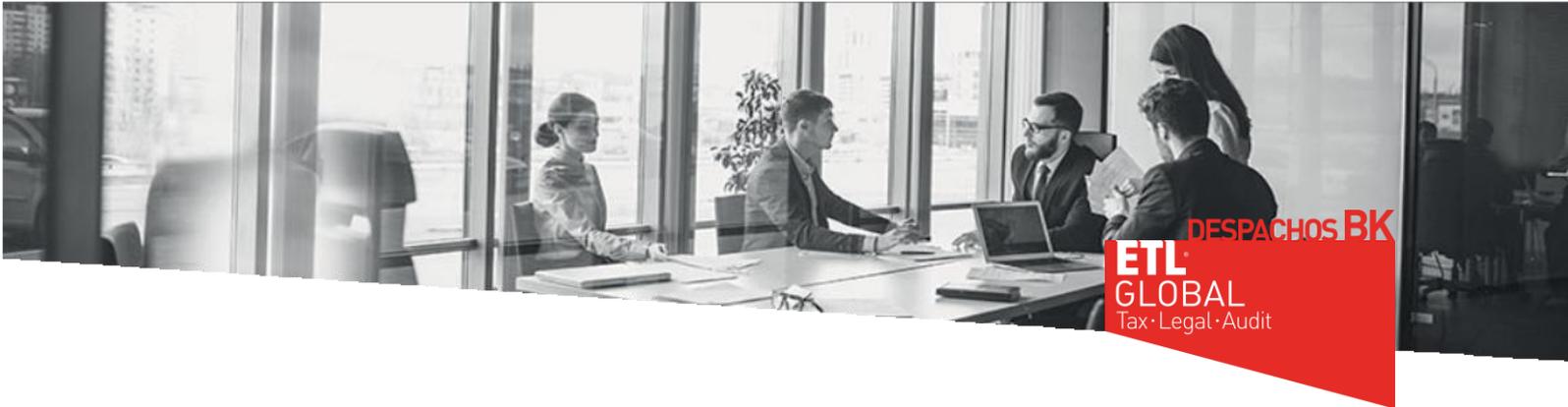


*difiere la "manera" en que la correspondiente fuente de capacidad económica (u objeto del mismo) es sometida a gravamen en la estructura del tributo [por todas, STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c); 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3.d); 4/2019, de 17 de enero, FJ 3.d); 22/2019, de 14 de febrero, FJ 3.d); y 28/2019, de 28 de febrero, FJ 4.B)]. Y ello porque, siendo su hecho imponible un signo de riqueza (generalmente potencial), el principio de capacidad económica como criterio de imposición cede ante la "insoslayable vinculación de la tributación soportada a la consecución de la finalidad pretendida" (por todas, STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 6), puesto que a su través se pretende un efecto disuasorio o estimulante de la realización de conductas obstaculizadoras o protectoras (respectivamente) de la finalidad de política social o económica (extrafiscal) perseguida.*

*5. Aplicación del principio de capacidad económica como criterio o parámetro de imposición a la regla de cuantificación de la base imponible del IIVTNU.*

*A) Los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL establecen un único método de determinación de toda la base imponible del IIVTNU, y no de parte de ella, de carácter objetivo y de imperativa aplicación.*

*a) **En cuanto a su carácter objetivo u objetivado, en los preceptos controvertidos se fijan los dos elementos (objetivos) para calcular el importe del incremento gravado, cuales son el valor del terreno en el momento del devengo por referencia a su valor catastral en el art. 107.2.a) TRLHL y el porcentaje anual de incremento según el número de años transcurridos desde su adquisición en el art. 107.4 TRLHL. Y el denominado porcentaje de incremento se calcula multiplicando el periodo de generación de dicho incremento (años completos de tenencia en el patrimonio) al porcentaje anual que fija el Ayuntamiento a través de la Ordenanza dentro de los límites máximos que, para cada periodo de generación, establece el art. 107.4 TRLHL. Así, la medición del incremento de valor "legal" no atiende a las alteraciones efectivas de valor producidas por el paso del tiempo en el suelo urbano ahora transmitido, cuantificando su evolución temporal por referencia comparativa entre los valores de transmisión y adquisición, sino entendiendo que ese incremento es un porcentaje del valor catastral del terreno urbano en el momento de la transmisión; porcentaje, eso sí, calculado en función de los años transcurridos desde su adquisición. Por tanto, 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 sólo puede inferirse de las normas reguladoras de tal estimación.*

*b) Por lo que a la obligatoriedad de la norma de cuantificación aquí cuestionada se refiere, al no contemplarse en el art. 107 TRLHL la estimación directa de la base imponible sino solo una única estimación objetiva, se constituye, como apunta el abogado del Estado, **una verdadera regla imperativa de valoración del "incremento de valor" gravado**. En este sentido, la STC 59/2017 terminó con la ficción legal de la existencia inexorable de un incremento de valor (y, por tanto, de gravamen) con toda transmisión de suelo urbano, determinando que dicha transmisión es condición necesaria pero no suficiente para el nacimiento de la obligación tributaria en un impuesto cuyo objeto es el incremento de valor (FJ 3). Pero una vez constatada la efectividad de esa plusvalía, lo cierto es que, como bien especifica la representación estatal, **los preceptos legales impugnados solo permiten tomar en consideración el valor catastral en el momento del devengo y no acudir a otros valores**, como podría ser el valor catastral en el momento de la adquisición del terreno o los valores comparativos de compra y venta del mismo. O lo que es lo mismo, el art. 107 TRLHL no permite la prueba de incrementos efectivos distintos (generalmente inferiores) al legalmente calculado y, por ende, la tributación en consecuencia. Y ello porque la presunción de que el suelo urbano se revaloriza anualmente (y aumenta en función de los años de tenencia) es únicamente la ratio legis de la regla de valoración ahora enjuiciada y no la regla de valoración en sí; presunción vulgar (que no jurídica) que venía respaldada por la realidad económica del tiempo que en que se promulgó este sistema objetivo de medición (art. 108 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales).*

*B) Así las cosas, y aplicando la doctrina constitucional de la capacidad económica como criterio de imposición expuesta en el fundamento jurídico anterior a los preceptos legales cuestionados en su configuración actual tras las SSTC 59/2017 y 126/2019, puede afirmarse que a un impuesto de carácter real y objetivo como el IIVTNU, con un hecho imponible específico y no general (al gravar una concreta manifestación de riqueza, cual es la plusvalía de los terrenos urbanos por el paso del tiempo y no la renta global del sujeto), y sin constituir una figura central de la imposición directa, le es plenamente aplicable el principio de capacidad económica como fundamento, límite y parámetro de la imposición. Lo que implica, en el caso del IIVTNU, en primer lugar, que quienes se sometan a tributación deban ser únicamente los que experimenten un incremento de valor del suelo urbano objeto de transmisión, como resolvió la STC 59/2017 (FJ 3) al requerir transmisión del suelo urbano más materialización del incremento de valor para el nacimiento de la obligación tributaria; esto es, incremento real, y no potencial o presunto, para la realización del hecho imponible. Y, en segundo lugar, que quienes experimenten ese incremento se sometan a tributación, en principio, en función de la cuantía real del mismo, conectándose así debidamente*



*el hecho imponible y la base imponible, dado que esta última no es más que la cuantificación del aspecto material del elemento objetivo del primero. Si bien es cierto que la forma más adecuada de cuantificar esta plusvalía es acudir a la efectivamente operada, el legislador, a la hora de configurar el tributo, tiene libertad para administrar la intensidad con que el principio de capacidad económica debe manifestarse en ellos, para hacerlos compatibles con otros intereses jurídicos dignos de protección, como puedan ser, como ya se ha manifestado, el cumplimiento de fines de política social y económica, la lucha contra el fraude fiscal o razones de técnica tributaria. 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 imponible y la base imponible no sería inconstitucional per se, salvo que carezca de justificación objetiva y razonable.*

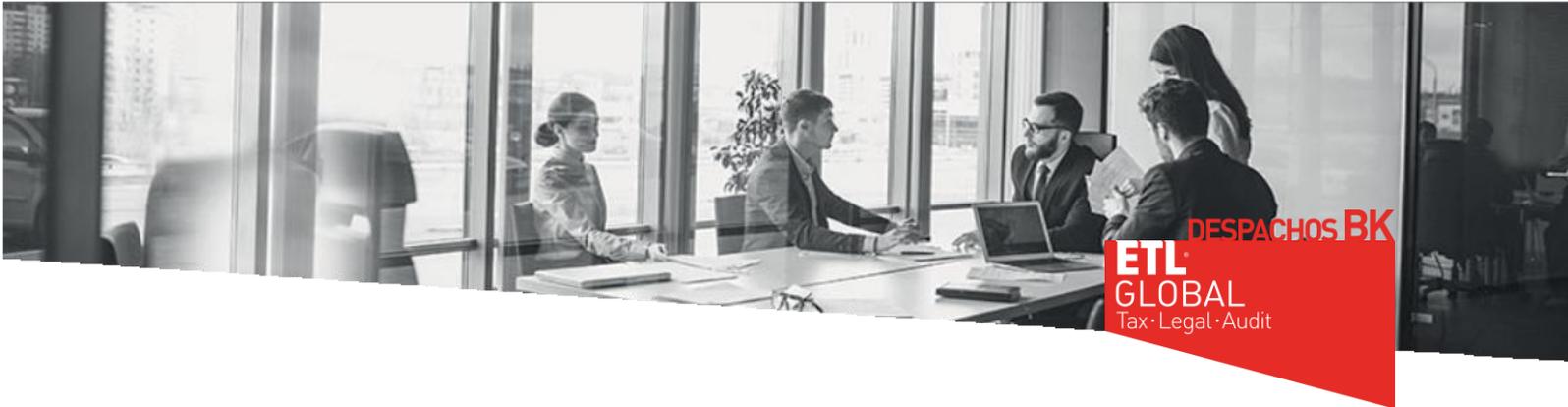
*C) Sentado lo anterior, debe rechazarse ab initio que el método estimativo del incremento de valor gravado en el IIVTNU sea consecuencia del carácter extrafiscal de este tributo. Incluso, el fundamento tradicionalmente asignado a este impuesto (art. 47 CE: "La comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos") no hace sino confirmar la finalidad fiscal o recaudatoria del mismo, al igual que la tienen las contribuciones especiales eventualmente exigibles por el aumento del valor de los inmuebles debido a la realización de obras públicas y a la creación o ampliación de servicios públicos. Tampoco puede considerarse que los preceptos legales cuestionados (i) establezcan una norma antifraude fiscal, al no pretender combatir conductas elusivas concretas del deber constitucional de contribuir, o (ii) que se basen en la imposibilidad técnica del legislador de establecer otra forma de cálculo de las plusvalías del suelo urbano, puesto que no faltan ejemplos alternativos en los antecedentes históricos de este mismo impuesto local, en el Informe de la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación local de julio de 2017 o en los numerosos estudios científicos que, sobre este particular, han proliferado tras la promulgación de las declaraciones de inconstitucionalidad parcial de los preceptos legales ahora impugnados. Por ello, **cabe concluir que el hecho de que el legislador opte por unos parámetros objetivos de***



*cuantificación, renunciando a la valoración real de ese incremento, tiene como fin proporcionar un instrumento simplificado de cálculo que facilite la aplicación del impuesto a las dos partes de la obligación tributaria, como expuso el apartado III de la Exposición de Motivos de la Ley 39/1988: "(e)n el campo de los recursos tributarios, la reforma (de las haciendas locales) ha introducido cambios verdaderamente sustanciales tendentes a ... facilitar la gestión del sistema (tributario local) diseñado". En este sentido, ante la complejidad y la incertidumbre que supone determinar y comprobar la realidad y exactitud del incremento de valor del terreno urbano objeto de transmisión, con excesivos costes de gestión y de litigiosidad, se optó por la simplicidad y certidumbre de un método objetivo de medición del incremento de valor por referencia al valor catastral en el momento de la transmisión y a un coeficiente en función de la extensión del periodo de generación del mismo, que agilizara la aplicación del tributo y redujera la conflictividad que supone acudir al incremento real.*

*D) Ahora bien, para que este método estimativo de la base imponible sea constitucionalmente legítimo por razones de simplificación en la aplicación del impuesto o de practicabilidad administrativa, debe (i) bien no erigirse en método único de determinación de la base imponible, permitiéndose legalmente las estimaciones directas del incremento de valor, (ii) bien gravar incrementos medios o presuntos (potenciales); esto es, aquellos que previsiblemente o "presumiblemente se produce(n) con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana" (SSTC 26/2017, FJ 3; 37/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3; 72/2017, FJ 3 y 126/2019, FJ 3). Esta última posibilidad pudo ser cierta con anterioridad a la caída del mercado inmobiliario, pero lo que resulta incontrovertido es que "la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado -la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos- en un efecto generalizado" (STC 59/2017, FJ 3) y, por lo que aquí interesa, ha dado lugar a que tampoco sean excepcionales o "patológicos" los supuestos en los que el efectivo incremento de valor sea de importe inferior -con frecuencia, incluso, notablemente inferior, como en el supuesto aquí enjuiciado- al incremento calculado exart. 107 TRLHL. Siendo, pues, que la realidad económica ha destruido la antes referida presunción de revalorización anual de los terrenos urbanos que operó en la mente del legislador para crear la norma objetiva de valoración ahora cuestionada, desaparece con ella la razonable aproximación o conexión que debe existir entre el incremento de valor efectivo y el objetivo o estimativo para que razones de técnica tributaria justifiquen el sacrificio del principio de capacidad económica como medida o parámetro del reparto de la carga tributaria en este impuesto. Con lo que la base imponible objetiva o estimativa deja de cuantificar incrementos de valor presuntos, medios o potenciales.*

*En consecuencia, el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado*



*inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE). Es más, cabe añadir que la simplificación en la aplicación del IIVTNU desaparece en su actual configuración, dado que para su gestión ya se recurre al incremento efectivo y a su cuantía. Así, la materialización del incremento de valor del terreno urbano transmitido es condición sine qua non para el nacimiento de la obligación tributaria tras la STC 59/2017 [FFJJ 3 y 5.a)], y su cuantía real es determinante para la inexigibilidad del tributo en los supuestos en los que la cuota tributaria agote o supere el referido incremento efectivo tras la STC 126/2019 [FJ 5.a)]. Por lo que carece ya de sentido exigir obligatoriamente el gravamen en función de la cuantía de un incremento objetivo basando su legitimidad constitucional en razones de practicabilidad ante una pretendida dificultad para determinar la existencia y cuantía del incremento del suelo urbano transmitido, cuando esa dificultad forma parte hoy de la mecánica de la aplicación de este impuesto. Por todo ello, debe estimarse la presente cuestión de inconstitucionalidad promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla -sede en Málaga- y declarar inconstitucionales y nulos los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL por contravenir injustificadamente el principio de capacidad económica como criterio de la imposición (art. 31.1 CE).*

A favor del **respeto al principio de capacidad económica** en la cuantificación de la base imponible en los impuestos a los que afecta el valor de referencia se argumentará, sin duda, la libertad de configuración que tiene el legislador, y el fundamento de la **lucha contra el fraude fiscal, y la simplificación en la gestión** de los tributos.

Ocurre, sin embargo, que la determinación de la base imponible de forma objetivada, en función del valor de referencia, **sin posible prueba en contrario**, y como único método de valoración en fase de gestión, **no deja alternativa alguna** al contribuyente. Siendo esta determinación objetiva sin alternativa, a mi entender contraria al principio de capacidad económica.

Cierto es que los ciudadanos pueden asumir **la carga de recurrir** la liquidación que tales bases objetivas incorporan, aportando pruebas, en su caso de la falta de adecuación a la real capacidad económica. Pero esta posibilidad solo se presenta en fase de revisión, cuando la base imponible ya ha sido determinada de forma ficticia, y, eventualmente, alejada de la realidad. Hubiera sido preciso que el contraste con dicha realidad pudiera realizarse en fase de gestión tributaria para que el principio de capacidad económica hubiera sido respetado.

Circunstancia que se agravará si los órganos de revisión administrativos, se niegan, como harán, a comprobar y valorar las pruebas periciales que los ciudadanos aporten para acreditar el valor real o de mercado de sus operaciones. Obligando a tales ciudadanos a



tramitar, en legítima defensa, los recursos pertinentes ante los Tribunales de Justicia, con sufrimientos a su cargo, que pueden ser contrarios al **derecho a un juicio justo** reconocido en el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos.

**ETL**  
**GLOBAL**  
Tax · Legal · Audit

**DESPACHOS BK**

Bilbao | Burgos | León | Logroño | Miranda de Ebro  
Oviedo | Salamanca | Valladolid | Vitoria-Gasteiz | Zamora

[www.bketl.es](http://www.bketl.es)