

LITIGACIÓN TRIBUTARIA



Fiscal

Sobre la constitucionalidad del valor de referencia y las cuestiones de prueba

El Tribunal Constitucional ha confirmado que el valor de referencia, método objetivo de valoración de los bienes inmuebles a efectos de la determinación de la base imponible de los impuestos cedidos patrimoniales, no es contrario al principio de capacidad económica como medida o parámetro de la imposición.

ROCÍO ARIAS PLAZA

ADRIÁN BOIX CORTÉS

REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Consejera académica de GA_P

Las dudas de constitucionalidad que han acompañado al «valor de referencia» desde su creación como método objetivo de valoración de los bienes inmuebles a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas (y del impuesto sobre sucesiones y donaciones) han sido definitivamente despejadas en la Sentencia del Tribunal Constitucional 13/2026, de 12 de febrero. En ella, el Pleno del tribunal, de forma unánime, ha concluido que este sistema imperativo y objetivo de determinación de la base imponible en las adquisiciones inmobiliarias, que excepciona la regla general que identifica la base imponible con el valor de mercado de los bienes y derechos objeto de adquisición, no vulnera el principio de capacidad económica.

A partir de la traslación de su doctrina constitucional previa sobre el principio de capacidad económica como medida o parámetro de la imposición, el Tribunal Constitucional desestima la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Málaga) contra el valor de referencia —en los términos regulados por los artículos 10 y 46 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y por la disposición final tercera del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario—. Entiende el Tribunal Constitucional que en el valor de referencia, como técnica de determinación objetiva de la base imponible, concurren las dos exigencias necesarias para que esta forma de proceder del legislador sea constitucionalmente legítima:

- *En primer lugar, el valor de referencia constituye un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales que cuenta con una justificación*

razonable y suficiente desde el punto de vista constitucional.

El hecho de que el legislador haya optado por cuantificar la capacidad económica revelada por la adquisición de bienes inmuebles a título oneroso a través del valor de «referencia» no es sino una opción legítima que pretende someter a tributación la capacidad económica intrínseca puesta de manifiesto con la operación traslativa, siempre que su determinación última no sea fruto de estimaciones globales o genéricas ajenas a la necesaria singularización de lo valorado en función de las características individuales concurrentes concretas ni se permita a la Administración decidir con total libertad el valor aplicable en cada caso; su actuación se debe circunscribir, dentro de cierta esfera de apreciación, a criterios de naturaleza técnica que no pueden ser obviados (STC 194/2000, FJ 9).

A diferencia de lo sucedido con el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana cuyo sistema objetivo de cuantificación de la base imponible fue declarado inconstitucional y nulo por la Sentencia 182/2021, en el caso del valor de referencia existe una razonable aproximación o conexión entre el hecho y la base imponible. Este último valor actúa como base imponible mínima o fija, pero puede desvirtuarse tanto cuando el precio dado por las partes a la operación supera al valor de referencia (de forma automática, por disposición legal) como cuando el valor de mercado es inferior al valor de referencia (previa impugnación y acreditación por el contribuyente).

Además, por medio del empleo del valor de referencia como criterio objetivo para

determinar la base imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales (y también del impuesto sobre sucesiones y donaciones), se pretende reducir la elevada litigiosidad generada en el pasado por la

El valor de referencia es un sistema de valoración abierto a contradicción sin límite probatorio

falta de concreción del *valor real* de los bienes inmuebles objeto de adquisición y las dificultades surgidas en el ejercicio de la facultad comprobadora del valor de dichos bienes por parte de la Administración tributaria, con excesivos costes y tiempos de gestión. La introducción del valor de referencia responde, así, a finalidades constitucionalmente legítimas, pues, junto al freno de comportamientos fraudulentos y la búsqueda de una mayor simplificación tributaria y seguridad jurídica, se pretende mejorar «la eficiencia en la gestión tributaria» o, de forma más concreta, garantizar «la necesaria protección de la eficacia de la actuación administrativa (art. 103.1 CE)»¹.

- **En segundo lugar**, *el valor de referencia no sólo grava valores medios o potenciales cercanos a los de mercado, sino que el legislador también ha arbitrado la posibilidad de la estimación directa de las bases imponibles.*

La forma en la que se calcula el valor de referencia se corresponde con el valor de mercado obtenido a partir de criterios objetivos que permiten individualizar el valor de cada inmueble atendiendo a sus características específicas (como la superficie útil, la calidad de los materiales, el grado de conservación, la existencia de dependencias anejas o instalaciones accesorias, entre otros). Existe así una conexión real entre el hecho y la base imponible, lo que exclu-

ye que se esté ante un valor genérico o universal para todos los bienes inmuebles. Aun siendo cierta la existencia de algunas desviaciones en la aplicación del sistema (por ejemplo, en el caso de viviendas de protección oficial o de bienes inmuebles adquiridos en subastas públicas), estos desvíos no pueden abocar por sí mismos a la declaración del valor de referencia como inconstitucional, tanto más cuanto que el legislador ha arbitrado la forma de neutralizarlos facilitando la corrección del valor asignado para ajustarlo a su realidad concreta.

Aclara, asimismo, el Tribunal Constitucional que la asunción del valor de referencia como base imponible de los bienes inmuebles no es un acto de «comprobación» del «valor de mercado» que pueda controvertirse a través de la «tasación pericial contradictoria», sino un simple acto de aplicación de la regla normativamente prevista.

¹ Sentencias del Tribunal Constitucional 233/2005, FJ 5; 111/2006, FJ 6, y 113/2006, FJ 7.

No obstante, lo relevante desde el punto de vista constitucional es que el valor de referencia no constituye un sistema cerrado de valoración, inaccesible a los obligados tributarios e impermeable a una valoración distinta, sino un sistema abierto a su contradicción que permite acreditar, sin límite probatorio de ninguna clase (dictámenes periciales incluidos), un valor distinto. Tal posibilidad cabe tanto en la solicitud de rectificación de la autoliquidación como mediante la interposición de un recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

En este sentido, la necesidad de acudir a la vía de recurso para solventar las eventuales desviaciones que puedan producirse en algunos supuestos no constituye una «carga desproporcionada», al existir una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados (el valor de referencia) y la finalidad perseguida (la simplificación administrativa, la reducción de la litigiosidad, la seguridad jurídica y la evitación del fraude fiscal), que evita un sacrificio innecesario o excesivo de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Pese a que la sentencia aquí comentada ha salvado la constitucionalidad de las normas legales cuestionadas, existen todavía diversas dudas sobre la aplicación del valor de referencia que habrá de resolver la jurisdicción ordinaria, por ejemplo, la posible infracción del principio de reserva de ley en la medida en que la norma legal remite al oportuno desarrollo reglamentario ciertas cuestiones sobre la correcta determinación del valor de referencia sin que tal desarrollo se haya producido todavía, por lo que la cuantificación efectiva del valor de referencia se viene realizando conforme a criterios adoptados

por una circular del Catastro y por informes anuales publicados por el director general de dicho ente.

Por último, la sentencia del Tribunal Constitucional pone de manifiesto la relevancia de que los tribunales ordinarios ponderen adecuadamente tanto la carga como la valoración de las pruebas aportadas por los contribuyentes contra el valor de referencia en los casos en que el valor real del inmueble es inferior a la valoración administrativa, ya que ésta es la única forma de salvaguardar el principio de capacidad económica previsto en el artículo 31.1 de la Constitución.

A este respecto, es interesante traer a colación la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, de 26 de noviembre del 2025 (rec. 200/2024), recaída en un supuesto en el que, frente a la presunción de veracidad del valor de referencia, así como de los informes emitidos por la Dirección General del Catastro para la resolución del recurso de reposición, el contribuyente presentó un informe pericial de tasación en vía de reclamación económico-administrativa en el que se puso de manifiesto la verdadera situación de los inmuebles y su valor real. Ante ello, ni la Administración actuante ni el tribunal económico-administrativo regional conecedor de la reclamación reaccionaron, dando por reproducidos los informes del Catastro emitidos con ocasión de la resolución del recurso de reposición. El Tribunal Superior de Justicia recuerda que el tribunal administrativo está facultado legalmente para solicitar nuevos informes al Catastro atendiendo a las alegaciones y pruebas que, en vía de reclamación económico-administrativa, formule la parte. En el caso planteado, era evidente que los informes emitidos por el Catastro al tramitar la reposición no pudieron valorar ni tener en cuenta la prueba pericial

de tasación aportada en vía de reclamación económico-administrativa. De forma relevante se rechaza el argumento de que la presentación de la pericial en vía de reclamación sea

un abuso de derecho, pues, muy al contrario, es «la única respuesta a la existencia de una presunción y a la carga procesal que se impone».