

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

TRIBUNAL SUPREMO

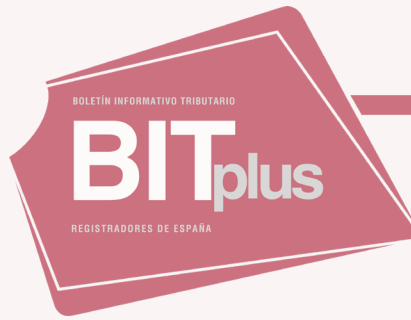
TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



- TRIBUNAL SUPREMO
- INTERPRETACION DEL ARTÍCULO 1.006 DEL CÓDIGO CIVIL. "IUS TRANSMISIONIS"
Sentencia de 3 de junio de 2026
.....4

TRIBUNAL SUPREMO

- LA BASE IMPONIBLE DE LOS BIENES INMUEBLES EN LOS IMPUESTOS DE SUCESIONES Y DONACIONES Y TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS: DEL VALOR REAL COMPROBADO AL VALOR DE REFERENCIA PREVISTO EN LA NORMATIVA REGULADORA DEL CATASTRO INMOBILIARIO. (Parte 1)..... 10
- Ricardo Huesca Boadilla
Abogado del Estado
Doctor en Derecho

TEMAS FISCALES

- CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
- Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.....38
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones43

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

- CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
- Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.....49

TRIBUTOS MUNICIPALES





TRIBUNAL SUPREMO

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

TRIBUNAL SUPREMO.....4

- INTERPRETACION DEL ARTÍCULO 1.006 DEL CÓDIGO CIVIL. "IUS TRANSMISSIONIS". Sentencia de 3 de junio de 2026

TRIBUNAL SUPREMO

TRIBUNAL SUPREMO: INTERPRETACION DEL ARTÍCULO 1.006 DEL CÓDIGO CIVIL. “IUS TRANSMISSIONIS”

Sentencia de 3 de junio de 2026 (Sentencia 849/2026. Sala de lo civil).

Revisión de la doctrina de la Sala: Hasta el dictado de la sentencia 539/2013, de 11 de septiembre, se venía entendiendo que los transmisarios, herederos del transmitente (segundo causante), no heredaban los bienes del primer causante de manera directa de él, sino a través de la herencia del transmitente. Pero en dicha sentencia se fijó como doctrina jurisprudencial que «aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el ius delationis integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente». Sin embargo, esta solución ha dado lugar a distorsiones en la práctica notarial y registral, lo que genera inseguridad jurídica. Por ello, la Sala considera que debe precisar su interpretación del art. 1006 CC para ajustarla a la que venía siendo doctrina dominante hasta la sentencia 539/2013, de 11 de septiembre, es decir, la conocida como teoría clásica o de la doble transmisión.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Resumen de antecedentes*

Son antecedentes acreditados en la instancia o no discutidos, necesarios para la resolución del recurso, los siguientes.

1. El 30 de junio de 1990, Erica falleció intestada, en estado de casada con Adrian. El matrimonio había tenido tres hijos que sobrevivieron a Erica (Pura, Víctorio y Justo).

2. El 27 de octubre de 2012, Justo falleció intestado sin haber aceptado ni repudiado la herencia de su madre. Justo estaba casado con Eufrasia y no tenía descendencia.

3. El 10 de diciembre de 2012, por acta de declaración de herederos abintestato por notoriedad, concluida por otra autorizada por la misma notaria el 7 de enero de 2013, se declaró heredero universal de todos los bienes de Justo a su padre, Adrian, sin perjuicio de la cuota legal usufructuaria correspondiente a la cónyuge viuda Eufrasia.

4. El 1 de enero de 2016, falleció Adrian bajo testamento otorgado el 30 de octubre de 2012 por el que instituía herederos a los dos hijos que le sobrevivieron, Víctorio y Pura. En el momento de su fallecimiento Adrian no había aceptado ni repudiado la herencia de su mujer ni la de su hijo.

5. El 4 de noviembre de 2016, por acta de declaración de herederos abintestato por notoriedad, se declaró herederos a partes iguales de Erica a sus tres hijos, Pura, Víctorio y Justo. Por acta de notoriedad autorizada el 2 de noviembre de 2018 se hizo constar que la condición de herederos por partes iguales de los hijos declarada en el acta de 4 de noviembre de 2016 era sin perjuicio de la cuota viudal usufructuaria correspondiente a su cónyuge viudo, Adrian, y que se concreta en el usufructo de un tercio de la herencia.

6. El 28 de diciembre de 2016 se otorga escritura de partición de herencias por Pura y Víctorio.

En el inventario se incluyen los bienes gananciales dejados por los causantes Erica y Adrian (por un valor de 200.000 euros), así como una finca privativa perteneciente a la primera (por un valor de 100.000 euros).

Se manifiesta que, por ello, la herencia de Erica importa un total de 150.000 euros, por lo que corresponde a cada uno de los hijos (Pura, Justo y Víctorio) la cantidad de 50.000 euros.

Se hace constar también que la herencia de Justo está integrada únicamente por su haber en la herencia de su madre, a la que sobrevivió, pero falleció sin aceptar ni repudiar, por lo que su herencia asciende a 50.000 euros.

Finalmente se indica que la herencia de Adrian está integrada por su haber en la disuelta sociedad conyugal en la cantidad de 50.000 euros. Inmediatamente después se manifiesta que, habida cuenta de lo dispuesto en su testamento, su herencia

corresponde a sus hijos Pura y Victorio por su institución de herederos por partes iguales, en la cantidad de 50.000 euros (sic) para cada uno.

A continuación, en la escritura se realiza la adjudicación de los bienes inventariados a Pura y a Victorio. Se dice que el valor adjudicado a cada uno de los herederos por herencia de su madre asciende a la cantidad de 75.000 euros, de los cuales, para cada uno, varias adjudicaciones que alcanzan la suma de 49.999,99 euros (sic) es por derecho propio y otras que alcanzan la suma de 25.833,32 euros (sic) les corresponde por derecho de transmisión.

En relación con el derecho de transmisión, en la escritura se indica, de una parte, que al operar el derecho de transmisión no era precisa la intervención de Eufrasia por no proceder el reconocimiento a su favor de usufructo vital alguno de los bienes y derechos que se inventariaban y adjudicaban. Y al concretar las adjudicaciones que se hacen en la herencia de la madre a Pura y a Victorio se dice:

«Por derecho de transmisión, a cada uno de ellos: el haber de su hermano Justo en la herencia de su madre Pura como únicos transmisarios que son habida cuenta de que -como se ha dicho y aquí se reitera- Justo falleció sin aceptar ni repudiar la herencia de su madre causada y el único heredero de Justo, su padre Adrian, también falleció sin aceptar ni repudiar la herencia causada por su citado hijo».

El valor adjudicado a cada uno de los herederos por herencia de su padre asciende a 25.000 euros.

En la escritura se recoge seguidamente la aceptación por parte de Pura y Victorio: 1) de las herencias causadas por sus padres Erica y Adrian; 2) de la causada por su hermano Justo como transmisarios de su padre transmitente Adrian y, por ende, la de su madre a la que -en el haber de su hermano- suceden también por transmisión en los términos que resultan de las adjudicaciones.

Pura y Victorio aprueban la liquidación de la sociedad conyugal y la partición de las herencias en la forma practicada.

7. Al presentar la mencionada escritura en el Registro de la Propiedad para la inscripción de la finca que había pertenecido privativamente a Erica, la registradora de la propiedad emitió el 19 de diciembre de 2018 una calificación negativa y suspendió la inscripción. En la nota de calificación se hacía constar como motivo de la calificación negativa que en la escritura de adjudicación y partición hereditaria debería haber comparecido la viuda de Adrian, por entender que a la misma le corresponden derechos en la herencia de la madre de su difunto esposo, por su condición de viuda y legitimaria de su consorte, que murió después de su madre.

8. Victorio interpuso un recurso gubernativo ante la Dirección General de los Registros y del Notariado que fue desestimado por resolución de 11 de abril de 2019.

9. Victorio impugnó judicialmente la resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado, argumentando que se oponía a la doctrina de la Sala Primera del Tribunal Supremo recogida en la sentencia del pleno 539/2013, de 11 de septiembre. Alegó que la viuda de su hermano no tendría derecho alguno sobre los bienes de la herencia de su madre, ya que su difunto marido no la llegó a aceptar, por lo que nunca pasaron a formar parte de su patrimonio, y fueron adquiridos directamente por el demandante y por su hermana al aceptar la herencia de su padre.

10. La Administración General del Estado se opuso a la demanda al entender que el derecho a aceptar o repudiar la herencia de Erica se integraba en la herencia del hijo, Justo, por lo que su viuda tiene un interés legítimo en la partición de la herencia de aquella, al ostentar el derecho de usufructo sobre el caudal relicto de su cónyuge fallecido, del que forma parte el citado ius delationis.

11. La sentencia de primera instancia desestimó la demanda. El juzgado aceptó la tesis de la Dirección General de los Registros y del Notariado por entender que no conculca la teoría de la adquisición directa acogida por la STS, del pleno, 539/2013, de 11 de septiembre, sino que la matiza para respetar la obligada protección de los derechos de los legitimarios. Puesto que en la herencia de Justo se integraba el derecho a aceptar o repudiar la herencia de su madre, y su viuda ostenta un derecho legal de usufructo sobre el caudal relicto de su cónyuge, tiene un interés legítimo en la partición de la herencia de su suegra, ya que se debe computar el ius delationis a efectos de determinar el importe de la legítima.

El juzgado, a pesar de la desestimación de la demanda, no hizo expresa imposición de las costas en atención a las dudas de derecho existentes, dadas las diferentes interpretaciones mantenidas sobre el precepto aplicable.

12. El demandante interpuso un recurso de apelación que ha sido estimado por la audiencia provincial. La audiencia revoca la resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 11 de abril de 2019 y deja sin efecto la suspensión y denegación de la inscripción de la escritura autorizada el 26 de diciembre de 2016, en la que se practicaban las operaciones particionales de las herencias de Erica y de Adrian.

La audiencia entiende que tanto la resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado como la sentencia de primera instancia, aunque dicen seguir la doctrina establecida por la STS 539/2013, del pleno, de 11 de septiembre, en realidad la obvian, y aplican la doctrina clásica de la doble transmisión.

La audiencia razona que, aunque estima la demanda, no impone las costas de la primera instancia por las dudas de

derecho que aprecia a la vista de las numerosas resoluciones administrativas aportadas por las partes.

13. La Abogacía del Estado ha interpuesto un recurso de casación.

SEGUNDO.- Recurso de casación y oposición de la recurrida

1. Planteamiento del recurso. El recurso de casación se compone de dos motivos.

En el primero denuncia la infracción de los arts. 806, 807.3.º, 834 y 837 CC. En el segundo denuncia la infracción del art. 1006 CC.

La recurrente defiende la existencia de un interés casacional objetivo, al entender que es necesario revisar o explicitar la teoría moderna de la adquisición directa asumida por la sentencia 539/2013, del pleno, de 11 de septiembre, para coordinar la interpretación del art. 1006 CC con la protección de los intereses de los legitimarios y acreedores del heredero transmitente.

En su desarrollo argumenta:

- La Dirección General de los Registros y del Notariado respeta la doctrina fijada por la sentencia 539/2013, de 11 de septiembre, y asume que, al aceptar la herencia del transmitente y ejercitar el ius transmissionis, los transmisarios suceden directamente al primer causante y, en otra sucesión distinta, al transmitente. La sentencia pretendía únicamente afirmar la necesidad de que en la partición del primer causante se individualizaran las adjudicaciones correspondientes a las cuotas de cada uno de los transmisarios, pero no resolvió la cuestión planteada en este recurso.

- Por exigencias de las normas imperativas del sistema legitimario, cualquier operación tendente a la partición de la herencia a la que está llamado el transmitente está sujeta a las limitaciones legales o cargas que suponen las legítimas.

- Las cuestiones de quiénes son los transmisarios, en qué porcentaje y modo adquieren los bienes, y a qué limitaciones y cargas deben quedar sometidos, han de venir determinadas por la sucesión del transmitente, no por la sucesión del primer causante.

- El hecho de que el transmitente fallezca sin aceptar ni repudiar la herencia del primer causante no puede tener como efecto que el transmisario adquiera más (la herencia libre de legítimas) de lo que podría haber adquirido el transmitente.

- El derecho del cónyuge viudo del transmitente no es un mero derecho de crédito frente a la herencia de aquel ni frente al transmisario, sino un verdadero usufructo ex lege que recae sobre una cuota del patrimonio hereditario.

- La obligada protección de los herederos forzosos exige que se compute el ius delationis-evaluable económicamente a efectos de determinar el importe de la legítima. Los legitimarios del transmitente tienen derecho a que su legítima se satisfaga con los bienes que se adjudiquen a los transmisarios en la herencia del primer causante.

2. Oposición de la recurrida. La parte actora se ha opuesto al recurso de casación. Considera que concurren causas de inadmisión (por incumplimiento de los requisitos del encabezamiento y desarrollo de los motivos, por discordancia entre el encabezamiento y el desarrollo, por carencia de fundamento, y por falta de interés casacional). Para el caso de que se rechacen las causas de inadmisión, la recurrida impugna el recurso con apoyo, en síntesis, en las siguientes consideraciones:

- La retahíla de preceptos citados en el recurso no ofrece la solución al asunto, sino que deben aplicarse de manera recta y con arreglo a la jurisprudencia los arts. 1, 837 y 1006 CC.

- La viuda del transmitente es mera legitimaria de la cuota legal usufructuaria en la herencia de su consorte, del que no es heredera universal. La Dirección General ha cambiado de criterio varias veces, contraviniendo la doctrina jurisprudencial y de ahí que sus razonamientos resulten forzados en varios extremos.

- En relación con el primer causante, hay una sola transmisión, que se rige por las normas de su sucesión, y los bienes de su herencia no deben valorarse para el cálculo de la legítima de la sucesión del transmitente, por lo que su viuda no debe concurrir a la partición de la herencia del primer causante, salvo cuando el transmitente hubiera legado a su viuda el usufructo y, además, le hubiera instituido heredera, o cuando en la sucesión intestada resulta ser su única heredera, supuestos que no concurren en este caso.

- La premisa que impone la doctrina de la adquisición directa asumida en la sentencia 539/2013, de 11 de septiembre, de que el transmisario sucede directamente al primer causante en su herencia y, en otra distinta, al transmitente, impide, en coherencia, introducir en la primera herencia a los legitimarios que lo son por razón de la segunda, y solo para la segunda.

- Aunque la Dirección General de los Registros y del Notariado dice acoger la doctrina de la sentencia 539/2013, de 11 de septiembre, en realidad termina aplicando la superada doctrina de la doble transmisión, según la cual la aceptación de la herencia del primer causante por el transmisario implica la integración de la herencia de aquel en la del transmitente.

- La Dirección General de los Registros y del Notariado pretende introducir a los legitimarios, no como tales, sino como herederos del transmitente, pero olvida que el art. 1006 CC solo prevé la llamada a estos últimos, sucesores a título universal. El legitimario, aunque se denomine heredero forzoso, no siempre entra en la sucesión de esta forma; no todo legitimario es

heredero, ni este tiene que coincidir necesariamente con aquel; solo lo hace cuando el testador así lo ha querido (arts. 815 y 763 CC), bien porque resulta ser el único heredero abintestato (arts. 913 y 930 CC).

- La postura de la Dirección General de los Registros y del Notariado de sumar ambas masas hereditarias para determinar el importe de la legítima, con exigencia de que el cónyuge viudo intervenga en la herencia del primer causante, exigiría que esta hubiera sido aceptada por el transmitente, que es justo lo que no ha ocurrido, e «inventa» una herencia entre dos personas (causante y transmitente) que no ha tenido lugar.

- La doctrina científica, aunque no unánime, considera que el ius delationis es un derecho personalísimo no patrimonial.

- Aunque se entendiera que el valor de la herencia del primer causante debe computarse para el cálculo de las legítimas de los legitimarios del transmitente, ello no conllevaría necesariamente que estos intervinieran en la partición de la herencia del primer causante, pues los legitimarios del transmitente no lo son del primer causante.

- Del juego combinado de los arts. 1000 y 1006 CC se desprende que el ius delationis puede ser ejercitado mediante la aceptación o la repudiación de la herencia, o abandonado, pero no puede ser dispuesto por el transmitente.

- Nada se opone a que el causante pueda establecer en su testamento el destino de la herencia en previsión de que el llamado fallezca antes de aceptar o repudiarla. El viudo del transmitente pudo haberle interpelado para que ejercitara el ius delationis de la herencia del primer causante (art. 1005 CC), por lo que el posible daño derivado de no hacerlo deriva de su propia pasividad.

- Carece de sentido hablar de fraude de los derechos de los legitimarios cuando estos no alcanzan a la herencia del causante por aplicación de una norma legal y no por decisión del transmitente.

TERCERO.- Decisión de la sala. Admisibilidad del recurso. Existencia de interés casacional notorio. Revisión de la doctrina de la sala sobre el art. 1006 CC

1. La sala aprecia que concurre un interés casacional notorio, porque la cuestión jurídica que plantea el recurso está generando debate y dudas en la práctica, lo que afecta a la seguridad jurídica.

De ahí la conveniencia de que la sala, reunida en pleno, se pronuncie acerca de si en el caso de que determinados herederos suceden por derecho de transmisión, el valor de la herencia del primer causante debe computarse para determinar la legítima respecto del transmitente-segundo causante, y si es necesaria la intervención de los legitimarios del transmitente, y en particular de su cónyuge viudo, en la partición de la herencia del primer causante.

2. Los escritos presentados por las partes en este recurso se hacen eco de buena parte de los argumentos que se vienen manejando por la doctrina y los operadores jurídicos para defender las principales tesis que se mantienen acerca de la forma en la que el transmisario sucede en la primera herencia. Somos conocedores de que, además, existen autorizadas opiniones que ofrecen respuestas diferentes, incluso entre quienes parten de los mismos presupuestos dogmáticos, frente a otros problemas prácticos que se suscitan en torno a esta cuestión (así, entre otros, por lo que se refiere a la capacidad sucesoria del transmisario, la colación de las donaciones recibidas, la adquisición de los legados, la responsabilidad por las deudas, las relaciones con las reservas, la situación de los legatarios de parte alícuota, o las facultades de los contadores partidores).

3. Hasta el dictado de la sentencia del pleno 539/2013, de 11 de septiembre, con alguna excepción doctrinal, se venía entendiendo con normalidad que los herederos del transmitente (segundo causante) no heredaban los bienes del primer causante de manera directa de él, sino a través de la herencia del transmitente.

La sentencia 539/2013, de 11 de septiembre, se apartó de esta doctrina. La sentencia se ocupaba de un caso en el que se discutía si el contador-partidor de la herencia de la primera causante, al hacer las correspondientes adjudicaciones, debía individualizar las cuotas correspondientes a cada uno de los transmisarios, o si, por el contrario era suficiente formar un único lote correspondiente al transmitente. La sentencia declaró que el cuaderno particional debía individualizar la cuota que correspondía a cada uno de los herederos del segundo causante y su respectiva concreción en los bienes y derechos que les resulte adjudicados participar. Pero además, al entender que la solución del problema concreto que debía resolver dependía de esta cuestión, también fijó como doctrina jurisprudencial que «aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el ius delationis integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente».

El problema ha sido que, a partir de la mencionada sentencia, se han venido manteniendo diferentes interpretaciones acerca de las conclusiones que deben extraerse de la doctrina de que los transmisarios que aceptan la herencia de transmitente y ejercen el ius delationis que forma parte de esa herencia, en lugar de heredar a través de la herencia del transmitente, heredan directamente al primer causante.

Ello ha dado lugar a distorsiones en la práctica notarial y registral, lo que genera inseguridad jurídica. Se ha advertido que

en distintas resoluciones administrativas, entre las que se encuentra la que da lugar a este recurso de casación, aunque el órgano administrativo insiste en que respeta la doctrina jurisprudencial, alcanza soluciones que se apartan de los efectos que, a juicio de la mayoría de la doctrina y de los operadores jurídicos, produciría la aplicación estricta de la doctrina que declara sentar la sentencia 539/2013, de 11 de septiembre.

4. En atención a lo anterior, y mientras el legislador no acometa una reforma del derecho de sucesiones que clarifique la cuestión, la sala, reunida en pleno, considera que debe precisar su interpretación del art. 1006 CC para ajustarla a la que venía siendo doctrina dominante hasta la sentencia 539/2013, de 11 de septiembre, es decir, la conocida como teoría clásica o de la doble transmisión.

A juicio de la sala, tal interpretación no solo es coherente con la regulación positiva del denominado «ius transmissionis» y con los principios que inspiran la regulación del derecho sucesorio en el Código civil en otras instituciones, sino que, además, y sobre todo, más allá de rígidos dogmatismos, permite alcanzar soluciones socialmente más adecuadas y justas para los problemas que con más frecuencia se suscitan en la práctica. En particular en la determinación de los derechos de terceros en relación con la herencia del transmitente y, más concretamente, como sucede en este caso, para el cálculo de la cuota legal usufructuaria del cónyuge viudo del transmitente.

El art. 1006 CC prevé que «por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía». La sala considera que si la ley ordena que perviva la delación a la herencia del primer causante pese al fallecimiento del llamado como heredero, y que «pase» a los suyos, es decir, a sus herederos, «el mismo derecho» que él tenía, es precisamente porque son herederos del transmitente, de modo que necesariamente sucederán al primer causante por mediación del transmitente. De tal manera que los transmisarios suceden al primer causante a través de la herencia del transmitente (segundo causante), en la que se integra la masa hereditaria que le correspondía al transmitente en la herencia del primer causante.

5. La consecuencia que deriva de lo anterior es que, en este caso, para el cálculo de la legítima de la viuda del transmitente, hay que computar los bienes que le correspondían a su difunto esposo en la herencia de su madre y, por tanto, y a estos efectos, es precisa la intervención de la viuda en la partición de la herencia de la primera causante.

En consecuencia, casamos la sentencia recurrida, desestimamos el recurso de apelación y, por las mismas razones, desestimamos íntegramente la demanda interpuesta por Victorio.

CUARTO.- Costas y depósitos

Dada la estimación del recurso de casación procede no imponer las costas devengadas por este recurso (art. 398.2 LEC).

Aunque al estimar el recurso de casación y asumir la instancia desestimamos el recurso de apelación y desestimamos la demanda, no imponemos las costas de las instancias en atención a la matización que la sala hace de su doctrina.

Procede acordar la devolución del depósito constituido para la interposición del recurso de casación y la pérdida del depósito constituido para el recurso de apelación, de conformidad con la disposición adicional 15.ª, apartado 9 LOPJ.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta sala ha decidido

1.º- Estimar el recurso de casación interpuesto por la Dirección General de Registros y del Notariado contra la sentencia 114/2021, de 22 de marzo, dictada por la Audiencia Provincial de Valencia (Sección 11.ª) en el rollo de apelación n.º 379/2020, dimanante de los autos de juicio verbal n.º 851/2019 del Juzgado de Primera Instancia n.º 18 de Valencia.

2.º- Casar la mencionada sentencia y, en su lugar, desestimar el recurso de apelación interpuesto por Victorio contra la sentencia 67/2020, de 23 de marzo, dictada por el Juzgado de Primera Instancia n.º 18 de Valencia, en el juicio verbal tramitado con el número 851/2019.

3.º- No imponer las costas del recurso de casación y ordenar la restitución del depósito constituido.

4.º- No imponer las costas del recurso de apelación y ordenar la pérdida del depósito constituido.

5.º- No imponer las costas de la primera instancia.

TEMAS FISCALES.....10

- LA BASE IMPONIBLE DE LOS BIENES INMUEBLES EN LOS IMPUESTOS DE SUCESIONES Y DONACIONES Y TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS: DEL VALOR REAL COMPROBADO AL VALOR DE REFERENCIA PREVISTO EN LA NORMATIVA REGULADORA DEL CATASTRO INMOBILIARIO

Ricardo Huesca Boadilla

Abogado del Estado
Doctor en Derecho

PARTE 1

- 1.- Introducción
- 2.- Evolución normativa
- 3.- La doctrina jurisprudencial sobre la comprobación de valores en las transmisiones de bienes inmuebles.
- 4.- La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

PARTE 2

- 5.- La constitucionalidad del nuevo sistema de fijación de la base imponible de los inmuebles en los impuestos patrimoniales. La Sentencia del TC 13/2026, de 12 de febrero. (Se publicará en el próximo número del BITplus)

TEMAS FISCALES

LA BASE IMPONIBLE DE LOS BIENES INMUEBLES EN LOS IMPUESTOS DE SUCESIONES Y DONACIONES Y TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS: DEL VALOR REAL COMPROBADO AL VALOR DE REFERENCIA PREVISTO EN LA NORMATIVA REGULADORA DEL CATASTRO INMOBILIARIO

(PARTE 1)

Ricardo Huesca Boadilla

Abogado del Estado
Doctor en Derecho

1. Introducción

La reciente Sentencia del Tribunal Constitucional 13/2026 de 12 de febrero (publicada en el BOE de 19 de marzo), sobre la constitucionalidad de los artículos 10.2, 3 y 4, y del artículo 46.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (TRLITPAJD), y disposición final tercera del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (TRLCI), por su posible vulneración del principio de capacidad económica, nos ha llevado a reflexionar sobre la problemática existente respecto a estos preceptos y los concordantes de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -LISD/1987- (artículos 9.2, 3, 4 y 5 y 18.1) por la Ley 11/2021, de 9 de julio, relativos a la base imponible del impuesto y a la comprobación de valores, a lo largo de tiempo hasta llegar a la situación actual, todo ello en relación a los bienes inmuebles que, siempre, ha sido objeto de gran debate y controversia administrativa y judicial.

Como vamos a ver, de un sistema basado en la declaración o autoliquidación en ambos tributos en los que el obligado tributario debía consignar el valor real de

los bienes transmitidos o adquiridos, valor real que estaba sometido siempre a comprobación administrativa por algunos de los medios consignados en el actual artículo 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT/2003) – antes 52.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT/1963)- se ha pasado a un sistema de fijación administrativa de la base imponible siendo el valor correspondiente a los bienes inmuebles transmitidos o adquiridos el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, desapareciendo ya en ese caso la comprobación administrativa de valores y la posibilidad de solicitar, en su caso, la tasación pericial contradictoria¹.

Dicho esto, y siendo, hasta el año 2021, como acabamos de decir, el sistema aplicable el de declaración del valor real por parte del obligado tributario en su autoliquidación seguido de la comprobación administrativa, para poner en contexto la regulación actual, bueno será que hagamos un repaso a los diversos hitos normativos y jurisprudenciales que nos han llevado hasta aquí.

¹ Algún Tribunal contencioso, no obstante, como el TSJ de la Comunidad Valenciana, ha llegado a postular la posibilidad de solicitar esa tasación pericial contradictoria entendiéndose que sigue vigente el sistema de comprobación. Lo veremos más adelante.

Siendo esencial en la antigua normativa la comprobación de valores, con un simple afán clarificador, resulta oportuno traer a colación, como ya recogimos en su momento², el parecer de VILLARIN LAGOS³ que, refiriéndose a ella, señaló que la comprobación de valores no es otra cosa que *“la facultad que la Administración tributaria tiene en los procedimientos de gestión de los tributos en virtud de la cual comprueba la veracidad de los elementos integrantes del hecho imponible determinantes de la cuantía de la cuota tributaria – señaladamente la base imponible – declarados por el obligado tributario y los corrige en el supuesto de que no se correspondan con la aplicación estricta al caso concreto de la base normativa”*.

De una forma más precisa todavía, JUAN LOZANO⁴ ha señalado que la comprobación de valores aparece imbricada en el seno de la comprobación como actuación administrativa dirigida a la fijación definitiva de la existencia y características del hecho imponible. Sobre esa base, distingue entre una comprobación dirigida a constatar la real y única existencia y estructura de los hechos imponibles declarados y otra dirigida a constatar la exactitud de las valoraciones de los diversos elementos del hecho imponible realizados por el sujeto pasivo. A esta segunda comprobación se la denomina comprobación de valores. Esa comprobación surge cuando en la configuración normativa del tributo el legislador incluye como un elemento determinante de la base imponible el valor y no una cantidad numérica perfectamente determinada.

Por su parte, MARTINEZ LAFUENTE⁵ ha señalado que la comprobación de valores es *“una técnica instructora que permite a la Administración Tributaria poder llegar a contrastar siempre si el mandato del legislador de que la base del tributo responda al valor real, se tiene por cumplido”*

Por último, siendo ello importante por el evidente cambio de sistema en relación con el valor de los bienes inmuebles en los impuestos citados, es preciso tener clara la diferencia entre fijación de la base imponible y comprobación de valores. Como tuvimos de oportunidad

de señalar hace tiempo⁶, aunque con las dos se trata de averiguar el verdadero valor del bien o derecho, en la fijación de la base imponible se busca ese valor mediante la aplicación de reglas o módulos tasados (este es el caso, por ejemplo, del supuesto del artículo 10.5.c) TRLITPAJD, en los que no existe actividad comprobadora), mientras que, en la comprobación de valores, se parte de un valor declarado por el interesado, a la que sigue siempre una actividad administrativa de comprobación por los tasados medios de comprobación del artículo 57.1 de la Ley, gozando la Administración libertad para escoger el que proceda y más se ajuste a las características del bien y la naturaleza de la operación gravada.

A los supuestos de fijación de la base imponible contenidos, esencialmente, respecto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en el actual artículo 10.5 (antes 10.2) del TRLITPAJD, a partir de la entrada en vigor de la Ley 11/2021 y la reforma de ese artículo 10 hay que añadir, como hemos adelantado, en el caso de bienes inmuebles, como valor del bien, el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario (artículo 10.2 del Texto refundido vigente), sin que quepa ya en este caso comprobación de valores, como indica el actual artículo 46.1 del TRLITPAJD, también reformado por la Ley 11/2021. Aparte de ello, en esa misma línea, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, hay que tener presentes, como hemos dicho, los artículos 9.3 y 18.1 de la LISD/1987, reformados también por la Ley 11/2021, citada.

2.- Evolución normativa

Para llegar a este punto, con un predominio claro hasta esa Ley 11/2021 de la comprobación de valores en ambos impuestos, se ha recorrido un largo camino que comienza, para no remontarnos mucho, con la LGT/1963.

Según el apartado VII de su Exposición de Motivos:

“Es objeto de regulación la comprobación por la Administración de los valores de la renta, productos, bienes y demás elementos que han de integrar la base del respectivo tributo. En esta materia se generalizan los procedimientos de comprobación de valor vigentes para determinados impuestos y se destaca que esta actividad administrativa tiene clara sustantividad frente a la comprobación e investigación del hecho tributario”.

La Ley se refirió a la comprobación de valores en su artículo 52.1, que recoge los medios de comprobación (entre los que está la tasación pericial contradictoria – letra e) y el remedio de la tasación pericial contradictoria

2 Nos estamos refiriendo a nuestro trabajo *“La comprobación de valores: principio y fin”*, que forma parte del libro colectivo *“Estudios jurídicos en memoria de César Albiñana García-Quintana”*, Dirección Marta Villar Ezcurra. IEF.2008. Volumen I. Páginas 1061 y siguientes.

3 En su trabajo *“Algunas consideraciones en torno a la comprobación de valores en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”*, en la obra *“Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega”*. Madrid. Lex Nova.2005. Tomo 2. Página 1774

4 En su obra *“La Inspección de Hacienda ante la Constitución”*. IEF. Marcial Pons. Madrid.1993. Página 59.

5 Comprobación de valores e Impuesto sobre el Patrimonio”, en *Impuestos*, T.I, 1985, p. 59. En el mismo sentido, puede consultarse, FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. “Las actuaciones de la Inspección de los Tributos en materia de comprobación de valores”, en *Impuestos*, n.º 4, 1999, pág. 11.

6 Op. cit. Página 1063

en corrección de dichos medios (artículo 52.2), integrando la Sección segunda. “La comprobación de valores”, del Capítulo IV relativo a “La base”. La misma Ley, sin reconocer a la misma autonomía y como una fase del procedimiento de gestión, se refirió también a ella en el artículo 109, primero de la Sección 2ª “Comprobación e investigación” del Capítulo III, Título III, dedicado al Procedimiento de Gestión Tributaria.

La ausencia de regulación en esa Ley del resto de aspectos relacionados con el régimen jurídico de la comprobación de valores (procedimiento, prescripción, etc), salvo el de la necesaria motivación y notificación al sujeto pasivo del aumento de base tributaria sobre el resultante de la declaración (artículo 121.2) o su consideración como acto reclamable en vía económico administrativa (artículo 165 b), hizo imprescindible en los impuestos patrimoniales, tener presente supletoriamente las previsiones contenidas en la Ley, en aquellos momentos vigente, del Impuesto sobre Derechos Reales (IDR) de 21 de marzo de 1958 y especialmente su Reglamento aprobado por Decreto de 15 de enero de 1959 -RIDR- (artículos 80 y siguientes) que sirvieron no solo para la comprobación de valores de ese Impuesto sino también para la comprobación de valores de bienes y derechos en el seno de otros tributos objeto de una actividad comprobadora o investigadora por la Inspección de Hacienda ante las indudables carencias de su regulación específica en este punto.

Aunque de la normativa legal citada parecía deducirse un claro intento de reconducir los medios de comprobación a los señalados en el artículo 52.1 de esa Ley, la letra f) de ese precepto y apartado y su referencia como medio a *“cualesquiera otros medios que específicamente se determinen en la Ley de cada tributo”*, dejó abierta la posibilidad de que la ley específica de cada tributo pudiera considerar como medios de comprobación otros medios distintos de los citados en el precepto.

No hubo que esperar mucho tiempo pues, cuando, cumpliendo con lo prevenido en la disposición transitoria primera de la LGT/1963, el Gobierno aprueba, entre otros, el Texto Refundido del Impuesto General sobre Sucesiones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por Decreto 1018/1967, de 6 de abril, en su artículo 117, en línea con lo recogido ya en el artículo 80 del RIDR de 1959, aplicable en lo que no se oponga al nuevo Texto Refundido hasta la aprobación de un nuevo Reglamento (disposición transitoria sexta), lo que no tuvo lugar nunca, se enumeran otros medios de comprobación, amén de los dispuestos en el artículo 52.1 de la LGT/1963. En todo caso, la base imponible del impuesto en la modalidad de transmisiones era, según el artículo 70. 1º del citado Texto, *“el valor (sin más) de los bienes y derechos declarados por los interesados, a menos que la comprobación administrativa arroje uno*

superior”.

El antecedente más próximo, no obstante, de ese artículo 117 se encuentra en la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, que ordenó, en su artículo 174, refundir los medios de comprobación que enumeraba el artículo 52.1 de la LGT/1963, los que el propio precepto reseñaba y los que, en la fecha de promulgación de la citada Ley de Reforma, estuvieran vigentes en el IDR. Al mismo tiempo, en los artículos 118 a 123 del Texto refundido se regula el régimen jurídico de la comprobación (prescripción, régimen jurídico de determinados medios, tasación pericial contradictoria).

Así llegamos al Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, por el que, sin alteración en lo más mínimo de la regulación general de la comprobación de valores en la LGT/1963, y a raíz de la autorización concedida al Gobierno en la Ley de 21 de junio de 1980, se aprueba un nuevo Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentado en relación únicamente con las transmisiones onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados (siguió subsistiendo el anterior TR/1967 para las transmisiones gratuitas). El citado Texto Refundido fue complementado y desarrollado por el Reglamento aprobado por Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre.

En dicho Texto, con extensión, en parte, de su previsión al Texto Refundido vigente aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, hasta la reforma del precepto por la Ley 11/2021, se establece que *“la base imponible en las transmisiones onerosas vendrá determinada por el valor real del bien o del derecho que se constituya o ceda; su fijación se llevará a efecto aplicando las reglas establecidas al efecto en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto”*. Por su parte, el artículo 49.1 y 2 señalaba que *“la Administración podrá comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado, cuando aquél no se obtuviese de la aplicación de las reglas contenidas en los artículos 10, 25 y 29 de la presente ley. La comprobación se llevará a efecto por los medios establecidos en el artículo 52 de la LGT”*.

La redacción de esos preceptos hizo surgir la duda de si, el sujeto pasivo, en su correspondiente declaración-liquidación, hacía constar como valor real del bien el que correspondía al mismo en el Impuesto sobre el Patrimonio, la Administración podía acudir a la comprobación de valores. La Administración y los Tribunales económicos, en diversas resoluciones (Circular 1/1982, de la Dirección General de Tributos y Resolución del TEAC de 6 de noviembre de 1984) entendieron que, si la fijación de ese valor con arreglo a las normas de ese Impuesto no reflejaba ese valor real, lo que ocurría en la mayoría de los casos, siempre era posible y además obligado acudir a

la comprobación de valores por alguno de los medios de comprobación del artículo 52.1 de la LGT/1963.

El problema fue zanjado por el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 10 de marzo de 1986 que, resolviendo un recurso de apelación en interés de ley, dejó claro que, si el contribuyente había fijado el valor del bien de acuerdo con las reglas establecidas al efecto en el Impuesto sobre Patrimonio Neto (léase Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio, el único existente), la Administración quedaba imposibilitada para comprobar ese valor, debiendo, por tanto, pasar por el valor determinado por el contribuyente⁷.

Posteriormente, tanto el Tribunal Supremo (Sentencias de 24 de mayo y 21 de junio de 1988) como el TEAC (Resolución de 17 de junio de 1986), siguiendo su estela, matizaron esa doctrina, reconociendo las facultades comprobadoras de la Administración tributaria cuando el contribuyente no se había atenido “estrictamente” a esas reglas o cuando la escritura o documento señalaba como precio una cantidad notoriamente superior, incluso la real, y luego, en el correspondiente impreso de autoliquidación del Impuesto, hacía figurar como valor el que correspondía con arreglo a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.

Esa situación se mantuvo hasta la aprobación de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuya Disposición Adicional Segunda da nueva redacción al artículo 10.1 del TRLITPAJD, suprimiendo cualquier referencia al Impuesto sobre el Patrimonio y al artículo 46 del mismo Texto. El artículo 10.1 rezaba así: *“La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda”*. Por su parte el artículo 46.1 señalaba que: *“la Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado”*. Con ello, se reestablecieron de forma urgente (las modificaciones en el TRLITPAJD entraron en vigor al día siguiente de la publicación de la Ley 29/1987 en el BOE, lo cual tuvo lugar el 19 de diciembre de 1987 (disposición final primera.2) frente a la fecha de entrada en vigor general de esa Ley el 1 de enero de 1988) las tradicionales facultades comprobadoras de la Administración en el impuesto “alteradas” por algún tiempo por la redacción de los preceptos comentados, en especial del artículo 10.1 del Texto Refundido.

Esa Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que sigue siendo el texto

vigente, desarrollada por un Reglamento aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, vino ya a derogar totalmente el Texto Refundido de 1967 que, hasta ese momento, en lo relativo a las transmisiones gratuitas, seguía rigiendo la materia, haciendo lo propio el Reglamento, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (artículos 40 y 98) , con el Reglamento del IDR de 1959 que, se mantuvo en vigor hasta la aprobación del mismo, en lo que no se opusiera a los preceptos de la ley.

La Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas⁸ modifica el artículo 46.2 del TRITPAJD/1980, para, en línea con el artículo 40.4 y 5 del Reglamento del ISD, dejar sentado ya que la comprobación en este Impuesto sobre Transmisiones solo puede impugnarse en los plazos de reclamación de las liquidaciones que hayan de tener en cuenta los nuevos valores, notificándose su resultado a los transmitentes, si pudiera tener repercusiones tributarias para los mismos, para proceder a su impugnación o solicitar la tasación pericial contradictoria. Hizo lo propio con el artículo 49.3 relativo a la extensión del valor comprobado si fuese superior al resultado de la aplicación de las correspondiente regla, a la anualidad corriente y a las siguientes(en la misma línea se modifica el artículo 18.3 de la LIS/1987) y con el artículo 50.1 relativo a la tasación pericial contradictoria y el plazo para solicitarla, en línea de nuevo con lo dispuesto en el artículo 98 del RISD, suprimiendo igualmente ya a nivel legal en ese impuesto la autonomía de la comprobación.

Así llegamos ya al actual Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que fue aprobado cumpliendo con la autorización concedida al efecto por la disposición adicional novena de la Ley 29/1991, prorrogada por la disposición adicional tercera de la Ley 37/1992. Dicho Texto Refundido se complementa con el Reglamento, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, que sustituye al Reglamento de 1981.

El Texto citado, en lo que se refiere a la base imponible y a la comprobación de valores, en sus artículos 10.1, 46 y 48, viene a reproducir, tras las modificaciones legales introducidas en los mismos por la Ley 29/1991, el contenido de los artículos precedentes del TR/1980. Es decir, *“la base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda”*; y *“la*

7 Un amplio comentario acerca de la nueva situación creada tras la sentencia en el trabajo de Cervelló Grande, J M^a *“La comprobación de la base imponible en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”*, publicado en la Revista IMPUESTOS. 1987. Página 128

8 De la misma tuvimos oportunidad de ocuparnos en nuestro trabajo *“El alcance de las modificaciones introducidas por la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, en los aspectos formales del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”* CISS. Noticias CEE. Enero 1993. Nº 96. Página 62

Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos”, por alguno de los medios establecidos en el artículo 52.1 de la LGT/2003, debiendo impugnarse los nuevos valores comprobados en los plazos de reclamación de las liquidaciones que hayan de tener en cuenta los nuevos valores. Los artículos 91, 120 y 121 del Reglamento de 1995 desarrollan convenientemente los preceptos legales incluida la tasación pericial contradictoria.

La vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT/2003) se refiere a la comprobación de valores, como en el texto que la precede, en un precepto el artículo 57, ubicado dentro del capítulo III del Título II de la misma dedicado a los “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal y de la obligación de realizar pagos a cuenta”. Ese precepto que lleva por rúbrica, “Comprobación de valores”, se refiere, en efecto, a la comprobación de valores que – como se ha dicho - no es en sentido propio un elemento de cuantificación de la obligación tributaria sino un método de comprobación y corrección de los valores declarados por los obligados respecto de aquellos elementos que la Ley de cada tributo considera determinantes de la obligación tributaria no formando parte del aspecto sustancial del tributo⁹.

El apartado 1 de ese artículo 57 se refiere a los medios de comprobación, guardando, de nuevo, gran similitud con lo recogidos en el apartado 1 del artículo 52 de la LGT/1963, salvo la desaparición como medio de comprobación – prima facie- de la tasación pericial contradictoria que ha pasado a ser únicamente un medio de impugnación para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1, citado (artículo 57.2 de la nueva Ley).

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de prevención del fraude fiscal, introdujo varias modificaciones en ese precepto.

La primera hizo una precisión adicional al medio previsto en el artículo 57.1.b) *“Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal”, que ya figuraba en el antiguo artículo 52.1.a) de la LGT/1963, añadiendo que: “Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se*

tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el/ Catastro Inmobiliario”. Ya veremos que la aplicación de este medio y la interpretación que hizo del mismo la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018 c. 1880/2017 ha sido el principal detonante de la reforma introducida en el artículo 10 del TRLITPAJD y por extensión en el artículo 9 de la LISD/1987 por la Ley 11/2021.

La segunda consistió en añadir, al elenco de medios de comprobación de ese artículo 57.1, los siguientes:

“f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.

g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria, y

h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca”.

Como tuvo oportunidad de señalar BANACLOCHE PÉREZ¹⁰, puede ocurrir que *“la aplicación de dichos medios no determine el valor real de un bien como equivalente al valor de mercado ya que, - añadía -, “desgraciadamente todavía estamos bastante lejos de la definición global del valor real de un bien con efectos generales para todos los tributos integrantes del sistema que sería lo ideal. Consciente el Legislador de ello, enumera una serie de medios de comprobación que, en una situación de hecho determinado, pueden aproximarse a ese valor real, con las debidas cautelas, dejando, en principio, en manos de la Administración, la utilización de uno u otro según proceda, aunque siempre el obligado tributario debe tener la posibilidad, especialmente en relación a estos tres nuevos medios introducidos, de rebatir no tanto el valor asignado o declarado, que será bastante automático, como la idoneidad del medio utilizado para ese supuesto concreto, a través del recurso de reposición o de la reclamación económico administrativa”.*

El artículo 158 del Reglamento de Gestión e Inspección (RGI), aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, desarrolla los medios de comprobación indicados del artículo 57.1 de la Ley. Por su parte, el artículo 157, primero de la Sección 9ª, dedicada al Procedimiento de comprobación de valores, después de señalar que la Administración tributaria podrá comprobar el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, añade: *“salvo que el*

⁹ En este sentido traemos a colación el parecer de Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros, JM en el libro colectivo *“Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria”*. Coordinador: Ricardo Huesca Boadilla. Editorial Thompson Aranzadi. 2004. Página 369.

¹⁰ En su trabajo preliminar para el nº 1/2007 de la Revista IMPUESTOS. Editorial LA LEY. Página 5.

obligado tributario haya declarado de acuerdo con:

a) El valor que le haya sido comunicado al efecto por la Administración tributaria en los términos previstos en el artículo 90 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 69 de este reglamento.

b) Los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los medios previstos en el artículo 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria¹¹.

Desde el punto de vista formal, el artículo 57.4 de la LGT/2003 dispone que: *“La comprobación de valores deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los artículos 134 y 135 de esta ley, cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento, o cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento de los regulados en el título III, como una actuación concreta del mismo, y en todo caso será aplicable lo dispuesto en dichos artículos salvo el apartado 1 del artículo 134 de esta ley”*, precepto desarrollado oportunamente, aparte de por los artículos 134 y 135 de la misma Ley, por los artículos 159 y siguientes del RGI.

Es importante en cuanto a la forma de proceder según el medio de comprobación utilizado, lo que ha sido objeto de diversos pronunciamientos judiciales, el artículo 160 de ese Reglamento. A la tasación pericial contradictoria se dedican, por último, los artículos 161 y 162, que desarrollan y completan el artículo 135 de la Ley. A todos ellos tuvimos oportunidad de referirnos con detalle en la parte correspondiente de sendas obras colectivas¹¹, excediendo su examen pormenorizado del objeto de este trabajo centrado en el cambio de determinación de la base imponible del impuesto en el caso de transmisiones de bienes inmuebles.

3.- La doctrina jurisprudencial sobre la comprobación de valores en las transmisiones de bienes inmuebles

A lo largo de estos años, se han producido innumerables pronunciamientos de los Tribunales de Justicia sobre la comprobación de valores en estos impuestos patrimoniales, que vamos a reseñar brevemente. Nos vamos a centrar solo en los precedentes del Tribunal Supremo hasta llegar a los producidos tras la aprobación del nuevo recurso de casación en materia contencioso-administrativa que, como veremos, han propiciado la reforma introducida en los preceptos legales por la Ley

11/2021, a los que haremos una mención más extensa.

Así, por ejemplo, nos encontramos con un primer grupo de antiguas sentencias (Sentencias del Tribunal Supremo de 23 de abril de 1985, 3 de marzo de 1986, 21 de octubre de 1996 y 16 de abril de 1997), que analizan el tema de la estanqueidad tributaria, en relación con el IVA y el gravamen de Actos Jurídicos Documentados, con intervención de dos Administraciones distintas, con pronunciamientos contradictorios, girando el tema sobre la toma en consideración o no de la personalidad jurídica única de la Administración en lo relativo a la comprobación de valores.

Por su parte, la Sentencia de 1 de diciembre de 1993 entiende que una excepción a la obligada comprobación de valores lo constituye el caso en el que el precio de la transmisión venga fijado por ley o por la autoridad competente, donde tendría fácil acomodo el precio fijado en subasta ante un órgano judicial.

La Sentencia de 27 de mayo de 1970 puso de manifiesto que, aunque existe discrecionalidad administrativa para la elección del medio de comprobación, este debe ser el más adecuado a la índole o naturaleza del bien transmitido.

La idoneidad del funcionario o perito actuante se resalta en las Sentencias de 29 de enero de 1980, 11 de enero de 1996 y 19 de abril de 1997.

Sobre la motivación de la comprobación de valores en general han recaído numerosas sentencias, siendo una constante que, a pesar de su reiteración, ha seguido sin tenerse presente en muchos casos por la Administración tributaria (Sentencias de 18 de abril, 12 de mayo y 18 de diciembre de 1997, 17 de junio de 1998, 3 de diciembre de 1999), que se resumen en la necesidad expresar el proceso lógico y los criterios técnicos y económicos seguidos, no siendo admisibles cláusulas genéricas o estereotipadas y sin que sirva remitirse a estudios externos de mercado no incorporados a la resolución.

Esa misma línea se mantiene en las Sentencias de 29 de marzo de 2012 recurso de casación para unificación de doctrina 34/2010, 18 de junio de 2012 recurso de casación 224/2009 y 26 de marzo de 2014 recurso de casación 3191/2011, que dejan claro que, el acto de determinación del valor real de los bienes inmuebles comprobados por la Administración -que, por ende, corrige o verifica los valores declarados por el interesado como precio o magnitud del negocio jurídico llevado a término- ha de ser: a) singularizado; b) motivado; y c) fruto de un examen del inmueble, normalmente mediante visita al lugar.

Aunque, en efecto, esa doctrina está concebida en principio para concretar los requisitos y condiciones de la prueba de peritos de la Administración- como tiene ya dicho el Tribunal Supremo en su importante Sentencia de 23 de mayo de 2018 c.1880/2017, a la que luego haremos más cumplida referencia, *“(…) no debe*

¹¹ Se trata de los *“Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria”* Ricardo Huesca Boadilla (Coordinador) Editorial Thomson Aranzadi. 2004. Páginas 892 y siguientes y *“Procedimientos tributarios. Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de desarrollo con jurisprudencia”* Ricardo Huesca Boadilla (Coordinador). Editorial LA LEY. Grupo Wolters Kluwer. 2007. Tomo I. Páginas 997 y siguientes

constituir un obstáculo serio para su proyección sobre cualquier valoración correctora que afectase a bienes inmuebles, cuando menos en el ámbito del impuesto que examinamos. De lo contrario, quedaría en manos de aquélla la decisión sobre qué grado de cumplimiento de la jurisprudencia está dispuesta a aceptar, pues nuestra doctrina, aun referida a la prueba de peritos, por ser ésta la empleada en los asuntos en ella examinados, puede trasladarse sin violencia conceptual a cualquier medio de comprobación, en la medida en que con él se aspire a la obtención de dicho valor real”.

Dicha motivación, por otro lado, debe existir, aunque se acuda al medio de comprobación de los “precios medios en el mercado” del artículo 57.1.c) LGT/2003, anulándose la comprobación que se refiere a un gran número de factores y circunstancias sin referencia concreta al bien transmitido (Sentencias de 26 de mayo de 1989, 17 de julio de 1992 y 10 de octubre de 1995). En la Sentencia de 12 de mayo de 1997 se añade que no se puede obligar al contribuyente a acudir al costoso procedimiento de tasación pericial contradictoria cuando la Administración no ha motivado suficientemente la comprobación del valor más que con un texto genérico que hace nula tal comprobación.

La Sentencia de 7 de diciembre de 2011 (recurso de casación en interés de ley 71/2010) en relación con el valor asignado para la tasación de fincas hipotecadas, medio de comprobación previsto en la letra g) del art. 57.1 de la Ley 58/2003, añadido por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, declaró que la utilización de este medio de comprobación no requiere ninguna carga adicional para la Administración tributaria respecto de los demás medios de comprobación de valores, por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado a efectos de la concesión de un préstamo hipotecario coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse.

A su vez, consagró expresamente la discrecionalidad de que dispone la Administración en la elección de los medios que establece el art. 57.1, aunque esa discrecionalidad lógicamente se encuentra limitada por la necesaria adecuación del medio al objeto de la comprobación, dando validez al medio aplicado en ese caso porque, frente al derecho de la Administración a comprobar, dentro del catálogo legal establecido, existe la garantía del ciudadano de admitir el resultado o impugnarlo en vía jurisdiccional.

Por su parte, la Sentencia de 17 de diciembre de 2015 confirma el criterio del Tribunal Superior de Justicia en relación con una comprobación realizada acudiendo al método del artículo 57.1.b) LGT/2003, rechazando la falta de motivación que se imputaba a la Administración

al constar explicitados los datos tenidos en cuenta para realizar la valoración relativos a su referencia catastral del inmueble, su valor catastral en el año del hecho imponible, su uso principal, con el resultado que arroja y la indicación del coeficiente multiplicador utilizado con cita de la Orden que lo sustenta.

Por último, a los efectos derivados de la anulación por motivos formales (por ejemplo, falta de motivación de la comprobación) con retroacción de actuaciones, a la posibilidad de dictar un nuevo acto de comprobación y a sus límites se refieren las Sentencias de 29 de diciembre de 1998, 18 de diciembre de 1999, 7 y 20 de octubre de 2000 que, si bien reconocen ese derecho, señalan que el derecho de la Administración no tiene carácter ilimitado pues está sometido, en primer término, a la prescripción y en segundo lugar a la santidad de la cosa juzgada, es decir que, si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, se perdería ya el derecho a la comprobación y la Administración habría de pasar ya por la valoración formulada en su día por el contribuyente.

Vigente ya la reforma operada en vía casacional por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, pero en sendos recursos de casación interpuestos con anterioridad, por su incidencia en el tema que estamos tratando ya que sentencias posteriores supusieron un cambio radical, merecen destacarse las Sentencias de 6 de julio de 2017 (2) c. 888/2016 y 1183/2016 que acogen sendos recursos de casación interpuestos por una CCAA contra sentencias del TSJ que habían anulado una Orden autonómica por la que se establecían los coeficientes aplicables en 2013 al valor catastral a los efectos de la comprobación de valores de determinados bienes inmuebles de naturaleza urbana en el ámbito de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones así como la metodología empleada para su elaboración y determinadas reglas para su aplicación, todo ello en aplicación del medio de comprobación previsto en el artículo 57.1.b) de la LGT/2003.

Según el criterio mayoritario de la Sala y, en resumen, “(...) si la Administración tributaria se acoge al segundo de los medios previstos en el art. 57.1 de la Ley General Tributaria de 2003, que permite la aplicación de coeficientes multiplicadores, determinados y publicados por la Administración tributaria competente, a los valores que figuren en el Catastro Inmobiliario, no cabe plantear la improcedencia del método planteado, tan válido como cualquier otro técnico y objetivo de valorar.

Cuestión distinta es que el contribuyente no se encuentre conforme con el valor final asignado, en cuyo caso podrá promover la tasación pericial contradictoria a que se refiere el apartado 2 del art. 57 de la Ley General

Tributaria, o bien agotar los recursos disponibles alegando y probando que el coeficiente aprobado por la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma aplicado al valor catastral no responde al valor real del bien.

En todo caso, la utilización de este medio para la comprobación exige que la Administración justifique adecuadamente su elección y razone el resultado de la comprobación de modo que permita al contribuyente conocer los datos tenidos en cuenta relativos a la referencia catastral del inmueble, su valor catastral en el año del hecho imponible, el coeficiente aplicado y la normativa en que se basa la Administración Tributaria, al objeto de que pueda prestar su conformidad o rechazar la valoración”.

Las sentencias contienen un voto particular de un Magistrado, al que se adhiere un segundo Magistrado, favorable a la desestimación del recurso, que, como veremos, ha servido de base al cambio de criterio de la Sala en sentencias posteriores de 2018.

Dicho Voto particular, en síntesis, rechaza un sistema de establecimiento universal e indistinto de valores para todo el municipio, desatento a las singularidades de tales bienes y que renuncia de antemano a ofrecer al interesado las razones determinantes de su decisión que viene a sustituir a un sistema de comprobación ad casum por parte de funcionario experto y neutral, que la jurisprudencia exigía que fuera singular, motivada y basada en la observación directa de los bienes, todo ello con el fin de evitar la litigiosidad - añadiendo - *“los efectos adversos de una jurisprudencia que reclamaba dar cuenta razonada de las valoraciones acometidas, tratando de orillar con este nuevo método que se mantenga el control judicial por el sencillo método de suprimir tales comprobaciones, ya que dudosamente puede admitirse que la aplicación de los coeficientes generales previstos en la orden suponga, en sentido propio y genuino, una comprobación”.*

Y sigue diciendo:

“En resumidas cuentas, se ha reemplazado un medio de comprobación, con ciertas imperfecciones y con un alto coste de gestión para las comunidades autónomas, por algo que no puede ser considerado, ni etimológica ni jurídicamente, como un medio de comprobación (art. 57 LGT), pues pese a la dicción legal, no se ejercita realmente la facultad de comprobar cuando se descrea del valor declarado por el contribuyente -acertado o no, veraz o falso, pero referido desde luego sobre un bien singular y concreto- y en su lugar se sustituye dicho valor por otro de superior cuantía basado en fórmulas abstractas hasta lo cabalístico, de las que la orden no da cuenta formal mediante su publicación, el cual se impone a fortiori como expresión buscada de la norma como valor real, sin

otra motivación que el reflejo numérico correspondiente”.

Dicho esto, la jurisprudencia de mayor interés y que, como hemos adelantado, ha propiciado la reforma introducida en las normas reguladoras de la base imponible y de la comprobación de valores en ambos tributos por la Ley 11/2021, se ha producido con el nuevo recurso de casación contencioso administrativo introducido por la disposición final tercera de la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, que dio nueva redacción a los artículos 86 y siguientes de la LJCA, estatuyendo, sin límites de cuantía para su admisión, el recurso de casación por la existencia de un interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia cuando, en síntesis, concurra alguno de las circunstancias previstas en el artículo 88.2 y 3 de la Ley, entre las que destaca la inexistencia de jurisprudencia (del apartado a) del artículo 88.3, interpretado por la Sala de admisión del Alto Tribunal, que considera que cabe la entrada en juego de este supuesto no solo en los casos de inexistencia de jurisprudencia sino también en los casos en que, existiendo la misma, sea necesaria matizarla, precisarla o incluso corregirla.

Pues bien, la primera y fundamental sentencia de este nuevo periodo, es la conocida Sentencia de 23 de mayo de 2018 c. 1880/2017, en relación con el método de comprobación del artículo 57.1.b) de la LGT/2003, reformado en 2006, que, tomando como hemos dicho, como referencia el Voto particular contenido en las Sentencias de 6 de julio de 2017 c.888/2016 y 1183/2016, cambia radicalmente su doctrina sobre el particular, rechazando el recurso formulado por la CCAA.

Dos son las cuestiones básicas admitidas y sobre las que se pronuncia el recurso son:

“Primera. Determinar si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, para comprobar el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real.

Segunda. Determinar si, en caso de no estar conforme, el interesado puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho o resulta obligado a promover una tasación pericial contradictoria para desvirtuar el valor real comprobado por la Administración tributaria a través del expresado método, habida cuenta de que es el medio específicamente regulado para cuestionar el valor comprobado por la Administración tributaria en caso de discrepancia”.

Pues bien, aunque es muy recomendable la lectura del fallo, nos vamos a centrar en su FD Sexto, que contiene la respuesta a esas dos cuestiones y en definitiva la doctrina del Tribunal Supremo, que dice así:

“SEXTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión.

A.- La primera cuestión consiste en "determinar si la aplicación de un método de comprobación del valor real de transmisión de un inmueble urbano consistente en aplicar de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado al mismo, para comprobar el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, permite a la Administración tributaria invertir la carga de la prueba, obligando al interesado a probar que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real".

La respuesta a esa primera pregunta exige que trascendamos de los literales términos en que ha sido formulada, lo que resulta imprescindible para satisfacer el propósito legal de formar jurisprudencia sobre la aplicación del método legal de comprobación del artículo 57.1.b) LGT, consistente en la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, aquí los que figuran en el Catastro Inmobiliario. A tal efecto, la respuesta es la siguiente:

1) El método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes (artículo 57.1.b) LGT) no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo.

2) La aplicación del método de comprobación establecido en el artículo 57.1.b) LGT no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes, figuren en disposiciones generales o no.

3) La aplicación de tal método para rectificar el valor declarado por el contribuyente exige que la Administración exprese motivadamente las razones por las que, a su juicio, tal valor declarado no se corresponde con el valor real, sin que baste para justificar el inicio de la comprobación la mera discordancia con los valores o coeficientes generales publicados por los que se multiplica el valor catastral.

4) El interesado no está legalmente obligado a

acreditar que el valor que figura en la declaración o autoliquidación del impuesto coincide con el valor real, siendo la Administración la que debe probar esa falta de coincidencia.

B.- La segunda cuestión se formula así: "determinar si, en caso de no estar conforme, el interesado puede utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho o resulta obligado a promover una tasación pericial contradictoria para desvirtuar el valor real comprobado por la Administración tributaria a través del expresado método, habida cuenta de que es el medio específicamente regulado para cuestionar el valor comprobado por la Administración tributaria en caso de discrepancia".

En armonía con una reiterada y constante jurisprudencia de este Tribunal Supremo, la respuesta a tal pregunta debe ser la siguiente:

1) La tasación pericial contradictoria no es una carga del interesado para desvirtuar las conclusiones del acto de liquidación en que se aplican los mencionados coeficientes sobre el valor catastral, sino que su utilización es meramente potestativa.

2) Para oponerse a la valoración del bien derivada de la comprobación de la Administración basada en el medio consistente en los valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes, el interesado puede valerse de cualquier medio admisible en derecho, debiendo tenerse en cuenta lo respondido en la pregunta anterior sobre la carga de la prueba.

3) En el seno del proceso judicial contra el acto de valoración o contra la liquidación derivada de aquél el interesado puede valerse de cualesquiera medios de prueba admisibles en Derecho, hayan sido o no propuestos o practicados en la obligatoria vía impugnatoria previa.

4) La decisión del Tribunal de instancia que considera que el valor declarado por el interesado se ajusta al valor real, o lo hace en mayor medida que el establecido por la Administración, constituye una cuestión de apreciación probatoria que no puede ser revisada en el recurso de casación".

Esta sentencia ha tenido continuidad y reiteración, entre otras, en la Sentencia de la misma fecha, 23 de mayo de 2018 c.4202/2017 y en las Sentencias de 5 de junio de 2018(2) c.1881/2017 y 2867/2017, 13 de junio de 2018 c. 2232/2017, 11 de junio de 2019 c.2141/2017, 18 de mayo de 2020 (2) c. 3608/201 y 3522/2017, 3 de junio de 2020 c.4523/2017, 23 de julio de 2020 c. 3382/2019 y 27 de junio de 2023 c. 7667/2021.

El otro medio de comprobación más frecuentemente utilizado y que ha merecido también la atención de los tribunales, siendo también su doctrina la causa de la reforma introducida en estos dos impuestos patrimoniales por la Ley 11/2021, ha sido el "dictamen de peritos de la Administración" del artículo 57.1 e) de la LGT/2003.

Como hemos tenido oportunidad de señalar muy recientemente¹², sobre las exigencias formales y especialmente de motivación de este medio de comprobación existe, como es sabido, una doctrina jurisprudencial muy consolidada que, no obstante, el Tribunal Supremo ha vuelto a poner de actualidad respecto a la cuestión de si las exigencias del deber de motivación alcanzan a la visita al inmueble por parte del perito, tanto el exterior como el interior del mismo.

En este sentido, por ser paradigmática y hacer un importante resumen de esa doctrina, traemos a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2021 c.5352/2019, que comienza recordando su doctrina, de la que es ejemplo la Sentencia de 29 de marzo de 2012 c.u.d. 34/2010, muy extensa, con cita de otras como la Sentencia de 25 de marzo de 2004 c.79/1999, especialmente, y las anteriores de 22 de noviembre de 2002 c.3754/1997, 9 de mayo de 1997 apelación 12666/1991 y 2 de febrero de 1996 c.9389/1991) como otras muchas de las dictadas sobre el particular y en las que se liga la necesaria e ineludible motivación del acto de comprobación de valores (ex artículo 103.3 de la LGT/2003, en estos momentos), en el caso de que se acuda al medio de comprobación del artículo 57.1.e), al plus que supone el reconocimiento personal del bien por el perito de la Administración siendo, curiosamente, la referencia a la comprobación directa y personal del perito, un simple apéndice de esas sentencias, que refuerza la indicada motivación.

Sobre la forma y motivación de la comprobación de valores en general, como hemos visto, existe una doctrina jurisprudencial consolidada, cuya notoriedad excusa su cita y de la que pueden ser ejemplos las Sentencias citadas en el propio fallo comentado (Sentencias de 3 y 26 de Mayo de 1989, 20 de Enero y 20 de Julio de 1990, 18 de Junio y 23 de Diciembre de 1991, 8 de Enero de 1992, 22 de Diciembre de 1993, 24 y 26 de Febrero de 1994, 4, 11 y 25 de Octubre y 21 de Noviembre de 1995, 18 y 29 de Abril y 12 de Mayo de 1997, 25 de Abril de 1998, 3 de Diciembre de 1999, 23 de Mayo de 2002 y 24 de marzo de 2003).

En ella se hace referencia precisa a los informes periciales, pudiendo extraerse de la misma en relación con los mismos las siguientes conclusiones, extraídas de la sentencia comentada y de las que en ella se citan y reproducen en lo esencial:

a) Los dictámenes emitidos para la comprobación de valores, en la medida que conforman la motivación de la liquidación posterior, han de contener los elementos, datos, razonamientos y, en definitiva, justificaciones necesarias, para que los interesados puedan conocer las

razones del valor resultante que va a configurar la base imponible del impuesto, de tal modo que tengan la posibilidad de contravenirlos, poner en duda su exactitud o validez tanto respecto a las premisas sobre las que se parte, el método utilizado, como respecto al resultado obtenido. Lo contrario limitaría el derecho de defensa de los interesados, pues solamente cuando pueden conocer la existencia de la inexactitud de la valoración administrativa, pueden oponerse a la misma y articular los medios para combatirla.

b) Los informes periciales, que han de servir de base a la comprobación de valores, deben ser fundados, lo cual equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta; que la justificación de dicha comprobación es una garantía tributaria ineludible; que por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la elevación de la base, no puede entenderse cumplida dicha obligación, impuesta por el art. 121 de la Ley General Tributaria (hoy 103.3 LGT/2003), si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o solo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta, mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven, para cualquier bien.

c) La comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente, al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y prácticos y así aceptarlo, si llega a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir o rechazarlos porque los repute equivocados o discutibles y en tal caso, sólo entonces, proponer la tasación pericial contradictoria a la que también tiene derecho.

d) No se entenderá que el valor está debidamente motivado si la valoración no se refiere al momento exacto del devengo, si el perito carece de la titulación adecuada al objeto a valorar (STS de 20 de julio de 1990 (RJ 1990, 6501) o si no existe identidad entre el objeto de la transmisión y el de la comprobación, p.ej. se transmite una casa y se valora, atendido su estado de conservación, como solar (SSTS de 11 (RJ 1996, 4271) y 19 de enero de 1996 (RJ 1996, 6269).

e) Acerca de este requisito de la debida motivación de los actos de comprobación de valores, el artículo 160.3 e) del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Gestión e Inspección exige ya, cuando el medio de comprobación elegido ha sido el dictamen de perito de la Administración, que se exprese "de forma concreta los elementos de hecho que justifican la modificación del valor declarado, así como la valoración asignada. Cuando se trate de bienes inmuebles se hará constar expresamente el módulo unitario básico

¹² Nos referimos a nuestro reciente libro *"El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la doctrina jurisprudencial"*. Editorial Aranzadi. 2026. Páginas 166 y siguientes.

aplicado, con expresión de su procedencia y modo de determinación, y todas las circunstancias relevantes, tales como superficie, antigüedad u otras, que hayan sido tomadas en consideración para la determinación del valor comprobado, con expresión concreta de su incidencia en el valor final y la fuente de su procedencia"

f) De conformidad con lo establecido en el art. 114.1 de la LGT/1963 (hoy 105.1 de la LGT/2003), corresponde en estos casos a la Administración Tributaria acreditar que el valor adecuado a aplicar para la práctica de la liquidación es el resultante del dictamen pericial dictado en la comprobación de valores.

g) Obligar al contribuyente a acudir a la tasación pericial contradictoria (hoy regulada en el artículo 135 LGT/2003), de costoso e incierto resultado, para discutir la comprobación de valores, cuando ni siquiera se conocen las razones de la valoración propuesta por la Hacienda, colocaría a los ciudadanos en una evidente situación de indefensión frente a posibles arbitrariedades o errores de los peritos de la Administración, a cuyas tasaciones no alcanza la presunción de legalidad de los actos administrativos, porque las peritaciones, aunque las practique un funcionario, son dictámenes y la tasación pericial contradictoria es un último derecho del contribuyente y no la única manera de combatir la tasación realizada por la Administración, que antes ha de cumplir con su obligación de fundar suficientemente los valores a los que ha llegado, sin que el sujeto tributario venga obligado, por su parte, a acreditar el error o la desviación posible de la Hacienda Pública cuando no conoce una justificación bastante de aquellos nuevos valores. Sobre esta materia, la carga de la prueba del art. 114 de la LGT/1963 (hoy 105.1 LGT/2003), rige igualmente tanto para los contribuyentes como para la Administración, tanto en vía administrativa como jurisdiccional.

Dicho esto, y centrándonos ya en el valor que ha de darse al reconocimiento personal y directo del bien por parte del perito de la Administración, la Sala tiene dicho (Sentencia de 25 de marzo de 2004 c. 79/1999, citada), que, para que puedan entenderse debidamente motivados los dictámenes periciales emitidos por la Administración Tributaria para la comprobación de valores respecto a bienes inmuebles, cuando para tal valoración sea necesaria o simplemente tenida en cuenta -circunstancia que solamente pueden ser considerada a la vista del mismo-, resulta preciso que se haya realizado la visita correspondiente para la comprobación de la concurrencia y evaluación de tales circunstancias. De tal modo que no podría evacuarse el dictamen debidamente motivado sobre la base de circunstancias como el estado de conservación o la calidad de los materiales utilizados, si no es porque previamente han sido consideradas las mismas respecto al inmueble concernido en razón de la

correspondiente visita y toma de datos.

Más recientemente, como vamos a ver, con cita, sin glosa alguna, del artículo 160.2 y 3.c) del RGIT de 2007, podemos traer a colación las Sentencias de 26 de noviembre de 2015 c. 3369/2014, especialmente invocada por los particulares obligados en el recurso que nos ocupa, 18 de enero de 2016 c.u.d. 3379/2014, 18 de julio de 2017 c.u.d. 2479/2016 y 21 de febrero de 2018 c.2583/2016.

La primera de ellas, reiterada en la de 19 de julio de 2017 c.u.d.2584/2016, dedica, en su FD Cuarto un apartado, el 5, al tema, con un epígrafe sobre "El reconocimiento directo y personal del inmueble por el perito como garantía de acierto para la motivación de la comprobación de valores" en el que, con cita de sentencias anteriores, señala:

"Resulta necesario, en la mayoría de las ocasiones, el examen personal del bien a valorar por parte del perito para entender correctamente realizado el procedimiento de peritación, salvo que por las circunstancias concurrentes resulte acreditado que no es precisa esa inspección detallada, bien entendido que esta justificación ha de basarse en datos contrastados y cuyos justificantes queden debidamente incorporados al expediente de valoración.

Este Tribunal Supremo ha exigido la inspección personal del objeto de la comprobación. En la sentencia de 29 de marzo de 2012 (casa. 34/2010 (RJ 2012, 5643), asumiendo la doctrina de la sentencia aportada de contraste, se afirma categóricamente que "...el principio general ha de ser la inspección personal del bien como garantía de acierto en la singularización de la valoración y con ello de la suficiente motivación de la resolución. Solo en casos muy concretos, y que deberán ser razonados y fundamentados, con constancia en el expediente de esa fundamentación cabrá admitir la falta de inspección personal".

En este mismo sentido se ha pronunciado esta Sala en las sentencias de 22 de noviembre de 2002 (c. 3754/1997 (RJ 2002, 10698) 20 de septiembre de 2012 (RJ 2012, 9394) (c. 659/2010) y en la de 26 de marzo de 2014 (c. 3791/2011).

Hemos destacado la necesidad de que la comprobación de valores sea, como se ha señalado, "individualizada"; esto es, la necesidad de que los elementos que determinan la valoración se refieran singularmente al bien concreto valorado. A estos efectos resulta exigible el reconocimiento directo y personal del inmueble por el perito.

Esta doctrina jurisprudencial sobre la necesidad de proceder a un reconocimiento personal del bien valorado ha sido incorporada a nuestra normativa sobre el procedimiento de comprobación de valores. El artículo 160.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (aprobado por el Real

Decreto 1065/2007, de 27 de julio) establece en su primer inciso que " En el dictamen de peritos, será necesario el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas".

Por su parte, en el FD Cuarto, in fine, de la Sentencia de 18 de enero de 2016 c.u.d. 3379/2014, sin una referencia precisa al reconocimiento personal del bien valorado por el perito, puede leerse que:

"(...) No se entenderá que el valor está debidamente motivado si la valoración no se refiere al momento exacto del devengo, si el perito carece de la titulación adecuada al objeto a valorar (STS de 20 de julio de 1990 (RJ 1990, 6501) o si no existe identidad entre el objeto de la transmisión y el de la comprobación, p.ej. se transmite una casa y se valora, atendido su estado de conservación, como solar (SSTS de 11 (RJ 1996, 4271) y 19 de enero de 1996 (RJ 1996, 6269).

Acerca de este requisito de la debida motivación de los actos de comprobación de valores, el artículo 160.3 e) del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Gestión e Inspección (RGGI) exige, cuando el medio de comprobación elegido ha sido el dictamen de perito de la Administración, que se exprese "de forma concreta los elementos de hecho que justifican la modificación del valor declarado, así como la valoración asignada. Cuando se trate de bienes inmuebles se hará constar expresamente el módulo unitario básico aplicado, con expresión de su procedencia y modo de determinación, y todas las circunstancias relevantes, tales como superficie, antigüedad u otras, que hayan sido tomadas en consideración para la determinación del valor comprobado, con expresión concreta de su incidencia en el valor final y la fuente de su procedencia"; además, es preceptivo, según el apartado 2 del mismo precepto, "el reconocimiento personal del bien valorado por el perito cuando se trate de bienes singulares o de aquellos de los que no puedan obtenerse todas sus circunstancias relevantes en fuentes documentales contrastadas".

3. En definitiva, cuando la Administración tributaria recurre, como método de valoración, al dictamen de perito de la Administración, si bien amparado en precios medios de mercado, los cuales proceden, a su vez, de la utilización de diversos métodos (comparación en el mercado; valores medios extraídos de estudios de mercado efectuados por la propia Administración tributaria, por citar los más comunes), debe cumplir las condiciones exigidas al informe pericial.

Y ello porque no se trata de la utilización del medio de comprobación referido en la letra e) del artículo 57.1 de la LGT (RCL 2003, 2945) (precios medios de mercado) para determinar el valor, sino que el medio seleccionado ha

sido el dictamen de perito de la Administración, aunque la Administración Tributaria utilice una "simbiosis" o "hibridación" de medios valorativos. Estos servirán sólo para fundamentar el informe del perito, pero no cabe la sustitución del valor "real" a que se refiere el artículo 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) por el que resulta de la aplicación automática de dichos medios. La calificación definitiva del método de comprobación de valores ha de ser el regulado en el artículo 57.1.e) de la LGT: dictamen de peritos de la Administración, no pudiéndose confundir el medio empleado con los elementos tenidos en consideración".

Pues bien, la Sentencia indicada de 21 de enero de 2021 c. 5352/2019, reiterada en las Sentencias de 21 de febrero de 2023 c. 257/2021, 12 de junio de 2023 c.2892/2021 y 4 de julio de 2023 c. 7756/2021, viene a ratificar plenamente esta doctrina, que se ha visto avalada por otras posteriores ante la pereza de algunos Tribunales inferiores en su aplicación, sentando lo que sigue:

"Atendidas las anteriores consideraciones, debemos ratificar, mantener y reforzar nuestra doctrina constante y reiterada sobre la necesidad de que el perito de la Administración reconozca de modo personal y directo los bienes inmuebles que debe valorar, como garantía indispensable de que se tasa realmente el bien concreto y no una especie de bien abstracto, común o genérico.

En particular: a) ha de razonarse individualmente y caso por caso, con justificación racional y suficiente, por qué resulta innecesaria, de no llevarse a cabo, la obligada visita personal al inmueble; b) La mera utilización de valores de venta de inmuebles semejantes, por comparación o análisis, requiere una exacta identificación de las muestras obtenidas y una aportación certificada de los documentos públicos en que tales valores y las circunstancias que llevan a su adopción se reflejan, de acuerdo con lo que ha establecido el TEAC en el criterio que recoge la resolución impugnada en la instancia; c) en los casos en que el heredero o contribuyente se haya sometido, en su declaración o autoliquidación, a los valores de referencia aprobados por la propia Administración cesionaria del tributo de que se trata, la motivación ha de extenderse a la propia necesidad de la prueba de peritos, correctora de tales valores y, además, al desacierto de la declaración del contribuyente en ese punto".

Alguna sentencia posterior ha abundado en el tema de la visita interior- exterior del inmueble, dejando sentado (Sentencia de 24 de junio de 2025 c. 6908/2023, 17 de septiembre de 2025 (2) c. 5384/2023, y 259/2024 y 24 de septiembre de 2025 c. 1247/2024), que "la realización de visita exterior, confirmada por la práctica de algunas fotografías sin mayor explicación, no es suficiente para

enervar la necesidad de visita interior del inmueble, debiendo el perito explicar y motivar en su informe las razones que, en su caso, puedan justificar su imposibilidad o innecesidad”.

Un complemento a esa doctrina en relación a las fincas rústicas se contiene en la Sentencia de 30 de octubre de 2023 c. 1571/2022, que declarando no haber lugar al recurso de la CCAA, sienta como doctrina que: *“Cuando se trata de la valoración del perito de la administración de una finca rústica, se precisa la visita in situ, salvo que se justifique lo contrario, no bastando que se refleje por dicho perito en su informe que se han empleado, como fuente de información, los datos contenidos en una aplicación o base informática de carácter técnico, como puede ser el Sistema de Información Geográfica de Parcelas Agrícolas (SIGPAC) u otras semejantes, máxime cuando no existe constancia suficiente en las actuaciones de la utilización de tales aplicaciones o bases informáticas”.*

Por último, para completar esta referencia jurisprudencial a la valoración de bienes inmuebles, reseñamos las Sentencias de 4 y 9 de diciembre de 2024 c. 2810/2023 y 5884/2023, en relación con el medio de comprobación del artículo 57.1.g) LGT/2003, en el que la cuestión de interés casacional es: *“ 1.-Determinar si la aplicación por la Administración del método del art. 57.1.g) LGT, como medio de comprobación de valores, exige justificar las razones para comprobar la falta de concordancia entre el valor declarado y el valor real, sin que como motivación sea admisible la mera constatación de la disparidad entre el valor declarado y el fijado en la tasación hipotecaria, máxime cuando el contribuyente se acogió a los valores aprobados por la propia Administración, como coeficientes multiplicadores del valor catastral. 2.- Esclarecer si el valor hipotecario, definido en el art. 4 de la Orden ECO/805/2003, puede equipararse sin más al valor real del bien, base imponible del impuesto (art. 10.1 TRLITPAJD), sin que sea necesario para ello una motivación adicional por parte de la Administración sobre tal identidad entre uno y otro valor, atendido, además, el ínfimo rango de dicha norma jurídica”;* a lo que la Sala responde:

“1.- (...)esa exigencia a la Administración tributaria de justificar la apertura de la comprobación, que mantenemos (Sentencia de 28 de octubre de 2022 c.5364/2020), puede entenderse suficientemente cumplida cuando de la comparación entre el valor declarado por el sujeto pasivo y el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas, en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria (art. 57.1.g) LGT), resulte una diferencia relevante de valor, máxime cuando ambos datos son conocidos por el interesado al mismo tiempo -en la escritura de adquisición y en la consecutiva de préstamo hipotecario, donde figura esa tasación- y no

ha reaccionado frente a este último valor.

2.La Administración, advertida la falta de concordancia entre el valor declarado por el obligado tributario y el fijado en la tasación hipotecaria, acreditado mediante certificación emitida conforme a la legislación hipotecaria, puede, utilizando el medio de comprobación del artículo 57.1.g) de la Ley General Tributaria, que resulta apto e idóneo atendiendo a las características del bien, comprobar el valor real del bien transmitido, sin que le sea exigible ninguna carga adicional respecto a los demás medios de comprobación de valores, y sin que venga obligada a justificar con carácter previo que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba corregirse.

3.Todo ello sin perjuicio de la facultad que asiste, en todo caso, al contribuyente del impuesto sobre transmisiones patrimoniales de contradecir, tanto en vía administrativa como judicial, la comprobación llevada a cabo por el medio de comprobación del art. 57.1.g) LGT, siendo suficiente, a los efectos de su motivación, la asunción por el órgano administrativo comprobador de la indicada tasación hipotecaria, cuando ésta sea motivada y justificada y haya sido dada a conocer al interesado”.

4.- La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

Con este panorama jurisprudencial, con una creciente litigiosidad derivada de la comprobación de valores especialmente en el ITPAJD y por extensión en el ISD y con el fin de atajar de alguna forma la misma, se aprueba la Ley 11/2021 citada, que, en sus artículos cuarto, quinto, sexto, séptimo y decimocuarto, modifica la normativa de los impuestos citados, amén de la normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, del Catastro Inmobiliario y la relativa a la Ley del Mercado de Valores introduciendo como concepto clave para determinar la base imponible del impuesto, en el caso de bienes inmuebles, *“el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario”* a la fecha del devengo del impuesto.

Las razones que abonan estos cambios se contienen, claramente, en el apartado VII del Preámbulo de esa Ley 11/2021, y son las siguientes:

“Tanto en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se modifica la base imponible del impuesto, sustituyendo el valor real por valor, concepto que se equipara al valor de mercado. La determinación del valor real ha sido fuente de buena parte de litigios de estos impuestos por su inconcreción. A este respecto, el Tribunal Supremo ha manifestado que no existe un valor real, entendido este como un carácter o

predicado ontológico de las cosas, y ha establecido como doctrina jurisprudencial que, cuando exista un mercado de los bienes de que se trate, el valor real coincide con el valor de mercado. Por otra parte, este mismo órgano, en recientes pronunciamientos, entre ellos la sentencia 843/2018, de 23 de mayo de 2018, ha determinado que el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes, que recoge la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complemente con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo, lo que dificulta en gran medida la facultad comprobadora de la Administración Tributaria. Esta dificultad se añade a la ya existente respecto de otros medios de comprobación de valores, como es el caso de la que se realiza mediante dictamen de peritos, sobre la que el Tribunal Supremo exige una comprobación «in situ», con visita del inmueble en cuestión, requisito exigido en diversas sentencias, entre las que cabe citar la sentencia 5306/2015, de 26 de noviembre de 2015. Por ello, se conceptúa como base imponible de estos impuestos el valor de mercado del bien o derecho que se transmita o adquiera. Además, en aras de la seguridad jurídica, en el caso de bienes inmuebles, se establece que la base imponible es el valor de referencia previsto en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo. Esta norma se modifica en consonancia con el cambio, amparando un garantista procedimiento administrativo para el general conocimiento del valor de referencia de cada inmueble. Para el caso en que no se disponga, o no sea posible certificar dicho valor de referencia, se establece la regla alternativa para la determinación de la base imponible”.

Como ha señalado GONZALEZ GONZALEZ¹³ “(...) Sin duda no es difícil entender que las Comunidades Autónomas, encargadas de la gestión del ITPAJD y del ISD, no disponen de los recursos necesarios para proceder a la comprobación de todas las operaciones sujetas a estos impuestos, con todos los requisitos que la jurisprudencia viene exigiendo para garantizar los derechos del contribuyente, razón por la que algunas administraciones tributarias optan por establecer criterios para determinar

cuándo se ha de proceder a comprobaciones de valor con carácter preferente”.

La imposibilidad material por parte de las Comunidades Autónomas (CCAA) gestoras de ambos tributos de llevar a cabo las comprobaciones de valores en la forma señalada por la doctrina jurisprudencial o, lo que es lo mismo, preservando al máximo la individualización, con la visita de un perito al bien, ha propiciado el establecimiento de una solución legal diferente. En este sentido se modifica directamente la base imponible de los impuestos, calculando de una forma objetiva con eliminación de la comprobación de valores, que solo se mantiene en plenitud, con aplicación de la doctrina jurisprudencial indicada cuando no exista valor de referencia o este no puede ser certificado por la Dirección General del Catastro, en los que, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada (en el caso de las transmisiones onerosas) o el valor de mercado (artículos 10.2 y 46.1 del TRLITPAJD y 9.2 de la LISD y 18.1 de la LISD/1987, reformados).

En opinión de GARCIA DE PABLOS¹⁴, “el valor de referencia parte de unos valores medios que se extraen objetivamente de operaciones reales, que en la mayoría de los supuestos constituyen un reflejo de la capacidad económica manifestada en la transmisión. Por tanto, no nos encontraríamos ante un sistema objetivo y general donde se ignoren los rasgos individuales de los inmuebles, sino ante un valor de referencia al mercado, donde a través de criterios objetivos se individualiza el valor de los inmuebles atendiendo a sus características específicas, existiendo una conexión real entre el hecho imponible y la base imponible. En definitiva, no se ignoran los rasgos individuales de los inmuebles para determinar el valor de mercado, como la superficie útil, calidad de los materiales, estado de conservación, etc. Existe, por tanto, una proximidad entre el valor de referencia y el valor de mercado” - y añade -, “se ha establecido un sistema objetivo de determinación de la base imponible que, además, suprime la comprobación de valores, que configura una base imponible mínima para dar mayor certeza a la determinación del valor de los inmuebles, evitando el procedimiento de comprobación”

Como sigue diciendo GONZALEZ GONZALEZ¹⁵, el nuevo sistema, “(...) en realidad busca facilitar la gestión administrativa de estos impuestos y la consiguiente recaudación. También, es cierto, reducir la conflictividad judicial, pero, sobre todo, en caso de que esta se produzca,

13 En su trabajo “Comprobación de valores y valor de referencia de bienes inmuebles. Consecuencias de la ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal” publicado en la REVISTA ESPAÑOLA DE DERECHO FINANCIERO 195 Julio -Septiembre 2022. Página 5

14 En su reciente trabajo, tras la Sentencia del TC de 12 de febrero de 2026 “El valor de referencia: comentario de la sentencia del Tribunal Constitucional de 12 de febrero de 2026” publicada en la Revista QUINCENA FISCAL ARANZADI. Nº 8 mayo de 2026.

15 Op. cit. Páginas 6 y 7

colocar en una posición más favorable a la Administración porque este cambio normativo tendrá efectos a la hora de interponer y plantear los posibles recursos, alterando la práctica que hasta este momento resultaba de aplicación (...).

Esta es, pues, la forma en la que el legislador pretende acabar con la conflictividad judicial. Ya que los intentos de buscar métodos de comprobación que objetivasen y automatizasen de alguna manera la consecución de ese valor “comprobado” han sido cuestionados, anulando las comprobaciones realizadas a partir de ellos, y exigiendo que sea la Administración la que pruebe que el valor declarado no es correcto, poniendo además límites a la hora de determinar dicho valor, el legislador ha optado por incorporar directamente en la base imponible ese valor objetivo: el valor de referencia.

Ello – a su entender- lleva implícita una falta de individualización a las características concretas de cada inmueble”¹⁶

Para que el lector se haga una idea aproximada de la conflictividad existente y aunque no se ha podido precisar la cuestión exactamente planteada y si esta tenía que ver con la comprobación de valores (nos atrevemos a aventurar que un porcentaje bastante alto se refería a la misma), según la Memoria de los TEA de los años 2019 y 2020, anteriores a la Ley 11/2021, se habían formulado un total de 9.575 reclamaciones, en 2019 y 9.150 en 2020 respectivamente, relacionadas con el ITPAJD, y 23.106 reclamaciones en 2019 y 19.923, en 2020, respectivamente también, relacionadas con el ISD, lo cual no dejan de ser cifras totalmente desproporcionadas sin tenemos en cuenta la importancia cuantitativa de la recaudación anual de estos tributos.

Como destaca UTANDE SANJUAN ¹⁷, los efectos de la reforma en el plano de la conflictividad y los costes de gestión se han dejado notar. Según fuentes del Catastro, durante el ejercicio 2025 se computaron en el territorio nacional más de 2.100.000 transmisiones inmobiliarias sujetas a dichos tributos con valor de referencia publicado en el ejercicio y se tramitaron unos 21.000 informes de valor de referencia derivados de su impugnación. Así pues,

¹⁶ En esa misma línea se pronuncia MORIES JIMENEZ, MT en su trabajo “Efectos de la aplicación del valor de referencia en el procedimiento de comprobación de valores en los impuestos sobre transmisiones patrimoniales y sucesiones y donaciones: cuestiones pendientes” publicado en la REVISTA ESPAÑOLA DE DERECHO FINANCIERO, nº 201, Enero de 2024, Editorial Civitas.

Por su parte, ROZAS VALDES, JA, en su trabajo “El valor de referencia desde la jurisprudencia del Supremo”, en REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA, n.º 134, 2021. Páginas 128 y 138, ha señalado que “hubiera sido preferible su tratamiento exclusivamente como un valor de referencia, que se complementase con una actividad comprobadora cuando el valor declarado se alejase de aquel. De esa manera, se limitaría la actividad comprobadora, simplificando la gestión tributaria, y se podrían garantizar, al mismo tiempo, los requerimientos del Tribunal Supremo”

los informes derivados de la impugnación no llegaron al 1 por 100 del total de transmisiones.

El Consejo de Estado, en su dictamen sobre el anteproyecto de la futura Ley 11/2021, de 15 de julio de 2020, se mostró, no obstante, cauteloso con el nuevo sistema compartiendo “el parecer de que es oportuno articular un nuevo sistema de valoración en el ámbito de la imposición patrimonial, si bien resulta necesario que se instrumente previamente un trámite de audiencia pública más amplio y que se garantice que el nuevo sistema, al tiempo que permita el cumplimiento de los objetivos antes señalados, respete plenamente las exigencias de individualización y proporcionalidad establecidas por el Tribunal Supremo.

Ello permitiría, además, preparar de modo coordinado los proyectos normativos correspondientes, de modo que se procediera a la elaboración pari passu y a la aprobación, en el más breve plazo posible y una vez aprobado el marco legal, de las normas reglamentarias precisas”.

Pues bien, el nuevo artículo 10.1, 2, 3 y 4 del TRITPAJD/1993 dispone que:

*“1. La base imponible está constituida por el **valor del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor de los bienes, pero no las deudas, aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.***

*A efectos de este impuesto, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas contenidas en los apartados siguientes de este artículo o en los artículos siguientes, **se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado.** No obstante, si el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o ambos son superiores al valor de mercado, la mayor de esas magnitudes se tomará como base imponible.*

Se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

2. 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.

No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o

¹⁷ En su reciente trabajo, después de la Sentencia del TC de 12 de febrero de 2026, “La capacidad económica en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (a propósito de la STC 13/2026, de 12 de febrero, sobre el valor de referencia”, publicado en la REVISTA BITplus REGISTRADORES DE ESPAÑA. nº 308 Marzo de 2026. Página 18. En nota 11, con cita de la página web “blogfiscal.cronica tributaria.ief.es/el-valor de-referencia-de-catastro-un reto alcanzado/ se señala “En dicha entrada, se indica también que los inmuebles cuyo valor ha sido consultado en 2025 ascendieron a más de 6.100.000, se expidieron certificaciones de 4.300.000 inmuebles, lo que refleja la transparencia del modelo y el interés de los valores publicados más allá de su componente tributario”

ambos son superiores a su valor de referencia, se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado.

3. El valor de referencia solo se podrá impugnar cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración Tributaria o con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, conforme a los procedimientos regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuando los obligados tributarios consideren que la determinación del valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación impugnando dicho valor de referencia.

4. Cuando los obligados tributarios soliciten una rectificación de autoliquidación por estimar que la determinación del valor de referencia perjudica a sus intereses legítimos o cuando interpongan un recurso de reposición contra la liquidación que en su caso se le practique, impugnando dicho valor de referencia, la Administración Tributaria resolverá previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro, que ratifique o corrija el citado valor, a la vista de la documentación aportada.

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

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

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

Se modifica también el artículo 46.1 del mismo Texto para, en concordancia con ese artículo 10, señalar que:

"1. La Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado, salvo que, en el caso de inmuebles, la base imponible sea su valor de referencia o magnitud superior, de acuerdo con lo dispuesto en el

artículo 10 de este texto refundido”.

En similares términos se expresan los artículos 9.1, 2, 3, 4 y 5 y 18.1 de la LISD/1987, también reformados por esa Ley.

Por su parte, el artículo catorce de la Ley 11/2021 modifica la disposición transitoria novena del TRLCI estableciendo un “Régimen transitorio para la determinación del valor de referencia de cada inmueble” en tanto no se apruebe el desarrollo reglamentario, para la aplicación de los módulos de valor medio previstos en la disposición final tercera en la determinación del valor de referencia de cada inmueble.

En una primera aproximación al artículo 10.1 del TRITPAJD y así lo resalta el preámbulo de la Ley 11/2021, se observa la modificación de la base imponible del impuesto en general sustituyendo el término “**valor real**” por “**valor**”, concepto que se equipara al **valor de mercado**. La determinación del valor real, como hemos visto, ha sido fuente de buena parte de litigios de estos impuestos por su inconcreción. Como sigue diciendo ese preámbulo, “A este respecto, el Tribunal Supremo ha manifestado que no existe un valor real, entendido este como un carácter o predicado ontológico de las cosas, y ha establecido como doctrina jurisprudencial que, cuando exista un mercado de los bienes de que se trate, el valor real coincide con el valor de mercado”.

En efecto, y así lo resalta la Sentencia de 23 de mayo de 2018 (FD Tercero.3.1. e) y f):

“(…) El valor real configura un concepto jurídico indeterminado de imprecisos perfiles, como esta Sala ha subrayado en una jurisprudencia constante y uniforme, puesto que no se ampara en definición legal alguna y, permite, sea cual fuere el medio de comprobación o determinación que en cada caso se utilice, un cierto margen legítimo. El valor real no arroja - no puede hacerlo- un guarismo exacto, único y necesario, sino una franja admisible entre un máximo y un mínimo. Así sucede cuando se acepta el valor declarado por el administrado -que puede variar en unos y otros casos-; también cuando se acude al dictamen de peritos de la Administración (art. 57.1.e) LGT); o, en fin, si se emplean otros medios de comprobación legalmente previstos, como los precios medios de mercado o las valoraciones atribuidas a efectos de aseguramiento o hipotecarios.

Esa inexactitud a priori, consustancial a la idea de valor real y a su integración en la categoría dogmática de los conceptos jurídicos indeterminados, guarda relación directa con la que padece otra noción relativamente semejante, la de valor de mercado. Ello hasta el punto de que esta misma Sala, en jurisprudencia reiterada, identifica ese valor real con el “...precio que sería acordado en condiciones de mercado entre partes independientes...” (sentencia, entre otras, de 18 de junio de 2012,

pronunciada en el recurso de casación nº224/2009 (ES:TS:2012:4224), para un caso de IRPF).

Siendo ello así, estamos en todo caso ante un valor que, al margen de su natural incertidumbre previa, sólo puede alcanzarse teniendo en cuenta las circunstancias singulares de la operación económica o manifestación de capacidad contributiva que se somete a tributación, así como apreciando las características propias del bien sometido a valoración, irreductibles al empleo de tablas, coeficientes o estimaciones globales¹⁸.

Es más, el propio fallo se hace eco de la importante Sentencia 194/2000 del TC, diciendo que:

"f) Como recuerda el Tribunal Constitucional, la expresión del valor real 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 (STC 194/2000). Dice así la mencionada sentencia:

"[...] 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 C.E., 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".

En opinión de RUIZ GARIJO¹⁸, "la justificación dada

por el legislador para el impulso del valor de referencia como base imponible del ITPAJD, del ISD y del IP radica en el carácter débil e impreciso del valor real y en los problemas surgidos en la práctica en todo lo relativo a su determinación.

Principalmente, -añade- respecto al procedimiento de comprobación de valores del artículo 134 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT). Ciertamente, como ha indicado el TS, el valor real no existe como carácter ontológico de las cosas siendo una valoración subjetiva que realizan los sujetos - en particular los que pretenden adquirir y transmitir en relación con una cosa (Sentencia de 5 de octubre de 1995, recurso 3379/1991 ES:TS:1995:4887). Se trata de un concepto jurídico indeterminado de vagos perfiles que no arroja un guarismo exacto, único y necesario y para cuya determinación debe tenerse en cuenta las circunstancias singulares de la operación económica o manifestación de capacidad contributiva que se somete a tributación, así como apreciando las características propias del bien sometido a valoración (Sentencias de 23 de mayo de 2018, recursos 1880/2017, ES:TS:2018:2185; y 4202/2017, ES:TS:2018:2186).

Justamente por lo anterior, la Administración Tributaria, tras la aprobación de la LGT de 2003 ha venido disponiendo de hasta ocho medios de comprobación de valores (artículo 57 LGT). También ha contado con la posibilidad de realizar valoraciones previas por parte de la Administración tributaria a solicitud del interesado (ex artículo 90 LGT). Incluso, ha soslayado la obligación de realizar comprobaciones de valores permitiendo que el obligado tributario declare utilizando valores publicados por ella misma (artículo 134.1 LGT).

Todo lo anterior parecía insuficiente y en el año 2006 se produjo una importante modificación en el artículo 57. La letra b) de la LGT ampliando el alcance de la "estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal" (...)

El legislador no hacía sino dar amparo a una práctica administrativa (de las CC.AA., gestoras de los impuestos citados cedidos) que consistía en aplicar dichos coeficientes multiplicadores o actualizadores. Esto, sin duda, constituyó una deriva del valor real de los bienes (en particular de los bienes inmuebles) que encontró, como no podía ser de otra forma, una contundente respuesta y freno por parte del Alto Tribunal en numerosas sentencias, muy conocidas, del año 2018, 2019 y 2020. En ellas se reprochó que dichos coeficientes fueran únicos e inamovibles y que se separaran del actual sistema de comprobación individual (motivada y basada en la observación directa de los bienes) renunciado ofrecer al interesado las razones determinantes de dicha comprobación en cada caso concreto. Asimismo, el Alto

¹⁸ En su trabajo "Causas determinantes de la judicialización de los valores de referencia establecidos en la Ley 11/2021, de medidas de lucha y prevención contra el fraude fiscal" REVISTA TRIBUTOS LOCALES nº 156. Mayo-Junio 2022. Páginas 276 y siguientes

Tribunal exigió que en las comprobaciones de valores en las que se use un dictamen pericial, es imprescindible que exista una visita real en el bien inmueble de modo que se reconozca de modo personal y directo el estado en que se encuentra el mismo y solo en casos excepcionales y justificados se puede dispensar de tal regla general, imperativa e inexcusable (véase la reciente Sentencia de 21 de enero de 2021, recurso 5352/2019, ES:TS:2021:110 en la que se reitera la jurisprudencia recogida en la sentencia de 29 de marzo de 2012, recurso de casación para la unificación de doctrina nº 34/2010).

Y concluye - El relato que se acaba de hacer cuenta ahora con un nuevo episodio. No obstante, presenciamos una escena que ya nos resulta algo familiar: la Administración Tributaria, en lugar de escuchar al Tribunal Supremo y enmendar los errores cometidos en el pasado, ha optado por dar un paso al frente, implicando nuevamente al legislador en una nueva reforma del valor de referencia de mercado - introducido por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018- fijándolo, con la denominación de valor de referencia, como base imponible del ISD, del ITPAJD y del IP”.

Admitiendo la excesiva asiduidad con la que la Administración tributaria, primero, y el Legislativo, después, con su obligado respaldo (en todo caso la expresión de la sentencia, como vamos a ver, de que “los órganos judiciales proponen y el legislador dispone” no es en absoluto adecuada pues los Tribunales no proponen nada al Legislativo, que actúa siempre motu proprio o respaldando un proyecto o proposición de ley presentado ante el mismo) sale al paso de la doctrina jurisprudencial con la oportuna reforma legal, lo cual puede ser más o menos criticable¹⁹, en este momento queremos poner de manifiesto la opinión del TC acerca de la llamada “legislación reactiva”, criticada por un sector importante

¹⁹ Una de esas críticas es la de Marín-Barnuevo, D. y Herrero de Egaña, JM, en su reciente trabajo “La criticable declaración de constitucionalidad del valor de referencia: STC 13/2026, de 12 de febrero” REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA Nº 152 Enero- Marzo 2026. Página 370, que consideran, en este punto, esos párrafos de la sentencia como una falacia retórica y una afirmación incorrecta y torticera ya que la Sentencia del TS consideraba perfectamente constitucional la regla de la determinación de la base imponible, reprochando solo la práctica administrativa que corregía el valor de compraventa declarado por un valor establecido de forma objetiva mediante la aplicación de un coeficiente multiplicador al valor catastral del inmueble, todo ello para garantizar que el contribuyente tributara conforme a su capacidad económica y no, como ahora, en función de una capacidad económica puramente nominal.

Lo cierto, en nuestra opinión, es que la opción del legislador por un sistema objetivo de “determinación” de la base imponible, no supone per se que pueda considerarse vulneradora del principio de capacidad económica. Como afirma el TC “la forma en la que se calcula el valor de referencia se corresponde con el valor de mercado, el cual se obtiene a partir de criterios objetivos que permiten individualizar el valor de cada inmueble atendiendo a sus características específicas” ajustándose así a la capacidad económica del contribuyente y dando siempre al mismo la posibilidad de discutir, aportando la prueba oportuna, ese valor.

de la doctrina y de los tribunales.

Esa opinión se contiene precisamente en la Sentencia 13/2026, que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad en relación con los preceptos del TRITPAJD, que nos ocupan, modificados por la Ley 11/2021, crítica a la que se suma el órgano judicial proponente de la cuestión.

Pues bien, el Tribunal Constitucional, respondiendo a dicho órgano, para el que, “el legislador estaría confesando abiertamente su propósito de eludir la jurisprudencia del Tribunal Supremo adoptada respecto del “valor real” como base imponible de los impuestos sobre sucesiones y transmisiones patrimoniales, sustituyéndolo por el “valor de mercado” que, dadas la dificultades de determinación y de comprobación (pues exigía la visita del inmueble por parte del perito para garantizar la individualización del bien), se habría concretado en el caso de los bienes inmuebles en un “valor de referencia” que operaría como un mínimo de tributación”, señala que:

“(…) los preceptos cuestionados cuentan con una justificación legitimadora desde un punto de vista constitucional, conclusión esta que no se vería desdicha por la afirmación del órgano judicial promovente de la presente cuestión de que la verdadera finalidad del legislador, confesada en el Preámbulo de la Ley 11/2021, sería la de “eludir” la jurisprudencia del Tribunal Supremo adoptada sobre el valor real como base imponible de los impuestos sobre sucesiones y transmisiones patrimoniales. Y ello porque la conocida como “legislación reactiva” no tiene por qué tener necesariamente una connotación negativa que la convierta eo ipso en contraria a los principios y reglas constitucionales. Sería contradictorio denunciar ante el legislador la existencia de una eventual situación de contradicción con la Constitución para luego, cuando procede a su corrección, atribuirle una intención sesgada. Si los órganos judiciales proponen y el legislador dispone, parece evidente que no podemos considerar la actuación legislativa controvertida como el fruto de una conducta dirigida a eludir una determinada jurisprudencia, sino como la obligada “enmienda” de los problemas detectados en la aplicación del “valor real” por el máximo intérprete de la legalidad ordinaria y, por tanto, ante una muestra palmaria del legítimo diálogo entre dos poderes del Estado, fruto del adecuado funcionamiento del sistema de separación de poderes”.

Dicho esto, para que quede claro, el “valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario” es distinto del “valor catastral”, valor que, según el artículo 23.2 del TRLCI, no puede superar el valor de mercado, entendiendo por tal el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un inmueble libre de cargas, y que suele ser cerca del 50% del mismo.

El valor catastral – como ha señalado VARONA ALABERN²⁰ – *“es también un valor administrativo, objetivo y con carácter general se determina de forma masiva. Esta clase de procedimientos suelen ser bifásicos: en una primera fase se configuran los criterios pormenorizados de valoración, con sus algoritmos y coeficientes, y en una segunda se obtienen los distintos valores inmobiliarios. En el valor catastral tal procedimiento se concreta en la aprobación de las ponencias de valores y en la asignación, con la excepción de los procedimientos individuales de valoración individualizada del valor catastral; mientras que en el valor de referencia se articula mediante la aprobación de una Resolución y la posterior determinación de los valores inmobiliarios. Tanto las ponencias de valores como la referida Resolución son impugnables de forma análoga, mediante recurso de reposición potestativo o interponiendo directamente la reclamación económica administrativa”*.

El mismo autor, acertadamente, destaca entre sus diferencias sustantivas que, *“(…) aunque ambos se basan en un arsenal de datos catastrales, forma parte especial de la determinación del valor de referencia el precio comunicado por los fedatarios públicos.*

Además, el valor catastral no se revisa cada año, mientras que el valor de referencia se calculará todos los años. Por último, ambos valores integran la base imponible de impuestos distintos (con la excepción del Impuesto sobre el Patrimonio). El valor de referencia cumple una función diferente a la del valor catastral al integrar la base imponible de impuestos que gravan operaciones en las que existe una contraprestación o, al menos, una entrada patrimonial (con excepción del Impuesto sobre el Patrimonio, cuya regulación es más deficiente).

En efecto, el valor de referencia forma parte de la base imponible de dos impuestos instantáneos como son el ITPAJD y el ISD, que, por estar estrechamente vinculados a una transmisión, demandan un valor más próximo al de mercado.

El valor catastral, en cambio, está normalmente vinculado a impuestos periódicos que no presuponen una transmisión (Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre el Patrimonio, renta inmobiliaria imputada en el IRPF…) con alguna excepción (p.e., el cuestionado Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana). Con la salvedad del IP, en el que también se alude al valor de referencia, se podría afirmar que el valor catastral es a los impuestos periódicos (IBI, IP) lo que el valor de referencia es a los instantáneos (ITPAJD, ISD), o también que el valor de referencia viene a ser el

valor catastral de los impuestos instantáneos”.

Cuestión distinta es si es lógica la existencia de dos valores distintos elaborados por el mismo Órgano e inscritos en el mismo Registro Fiscal, lo que plantea el conocido problema de la unicidad de las valoraciones fiscales y el principio de estanqueidad tributaria²¹.

El *“valor de referencia del mercado”* fue creado por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de PGE para 2018 (disposición final 20.4), que modificó el artículo 3.1 del TRCI, para incluir entre las características de los bienes inmuebles, además del valor catastral, su valor de referencia de mercado añadiendo en tal sentido una nueva disposición final, la tercera, al mismo TRCI, modificada por la Ley 11/2021 (artículo 14.8) El *“valor de referencia del mercado”*, existente desde 2018, pasa a ser en 2021, por mor de la Ley 11/2021, el *“valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario”*.

Ese nuevo valor hay que ponerlo en relación con la disposición transitoria novena de la misma Ley, modificada tanto por la disposición final 20.3 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de PGE para 2018, citada, como por el artículo 14.7 de la Ley 11/2021, de 9 de julio, relativo al régimen transitorio para la determinación del valor de referencia de cada inmueble, vinculándolo, esencialmente, a las bases imponibles de los ITPAJD y al ISD.

En este sentido, es importante destacar, por ser uno de los aspectos más discutidos de la nueva normativa, que la disposición transitoria novena, citada, señala que,

“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

²¹ En este sentido, VARONA ALABERN señala que, cada uno de ellos presenta importantes ventajas e inconvenientes. El primero garantiza el principio de seguridad jurídica y el principio de coordinación. El segundo, todo lo contrario (lo que debilita el prestigio de la Administración Tributaria) si bien resulta más acorde con la naturaleza jurídica que caracteriza a los distintos impuestos de nuestro sistema tributario, lográndose gravar de forma más precisa la riqueza que se quiere someter a tributación. En consecuencia *“tan injusto resulta que un mismo inmueble tenga valor diferente en dos impuestos de naturaleza similar, como que se les atribuya el mismo valor en dos tributos que gravan magnitudes económicas diversas. Así, por ejemplo, un inmueble puede tener un valor diferente en cuanto que es vendido que es cuanto es poseído, por lo que un impuesto que grave una minusvalía que se ponga de manifiesto con ocasión de una transmisión, podrá tomar como referencia un valor distinto de otro impuesto que grave el mismo inmueble en tanto que es poseído año tras año”*. *“El valor comprobado por la Administración tributaria: crisis e incidencia en otros impuestos distintos”*, QUINCENA FISCAL, núm. 6, 2021 (versión electrónica).

²⁰ En su primer trabajo sobre el tema, *“El valor de referencia y el valor catastral: su incidencia en el sistema impositivo español”*. Revista TRIBUTOS LOCALES. Nº 153. Noviembre- Diciembre 2021. Páginas 22 y siguientes.

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 importes²².

Por su parte, la disposición final tercera, reformada, que lleva por rúbrica "Valor de referencia" indica que:

"La Dirección General del Catastro determinará de forma objetiva y con el límite del valor de mercado, a partir de los datos obrantes en el Catastro, el valor de referencia, resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las compraventas inmobiliarias efectuadas.

A este efecto, incluirá las conclusiones del análisis de los citados precios en un informe anual del mercado inmobiliario, y en un mapa de valores que contendrá la delimitación de ámbitos territoriales homogéneos de valoración, a los que asignará módulos de valor medio de los productos inmobiliarios representativos. El citado mapa se publicará en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro.

Con el fin de que el valor de referencia de los inmuebles no supere el valor de mercado se fijará, mediante orden de la Ministra de Hacienda, un factor de minoración al mercado para los bienes de una misma clase.

Con periodicidad anual, la Dirección General del Catastro aprobará, mediante resolución, los elementos precisos para la determinación del valor de referencia de cada inmueble por aplicación de los citados módulos de valor medio y de los factores de minoración correspondientes, en la forma en la que reglamentariamente se determine.

Esta resolución se publicará por edicto en la Sede Electrónica de la Dirección General del Catastro antes del 30 de octubre del año anterior a aquel en que deba surtir efecto, previo trámite de audiencia colectiva. A este efecto, se publicará un edicto en el «Boletín Oficial del Estado» en el que se anunciará la apertura del mencionado trámite

por un periodo de diez días, durante el cual los interesados podrán presentar las alegaciones y pruebas que estimen convenientes.

La citada resolución será recurrible en vía económico-administrativa, o potestativamente mediante recurso de reposición, por los interesados y en el plazo de un mes desde su publicación, sin que la interposición de la reclamación suspenda su ejecución.

En los 20 primeros días del mes de diciembre, la Dirección General del Catastro publicará en el "Boletín Oficial del Estado" anuncio informativo para general conocimiento de los valores de referencia de cada inmueble, que, al no tener condición de datos de carácter personal, podrán ser consultados de forma permanente a través de la Sede Electrónica del Catastro".

La Dirección General del Catastro (DGC), cumpliendo con ese mandato legal, ha venido aprobando anualmente una Resolución que fija los elementos precisos para la determinación de los valores de referencia de los bienes inmuebles urbanos, aplicables desde el 1 de enero de cada ejercicio, por Resolución de 10 de noviembre de 2021 (BOE de 22 de diciembre), aplicable desde el 1 de enero de 2022, Resolución de 26 de octubre de 2022 (BOE de 15 de diciembre), aplicable desde el 1 de enero de 2023, Resolución de 25 de octubre de 2023 (BOE de 15 de diciembre), aplicable desde el 1 de enero de 2024, Resolución de 23 de octubre de 2024 (BOE de 16 de diciembre), aplicable desde el 1 de enero de 2025 y la Resolución de 29 de octubre de 2025, aplicable desde el 1 de enero de 2026.

Desde la entrada en vigor de la Ley 11/2021 y la introducción por la misma de este nuevo concepto, "valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario" se han sucedido los trabajos doctrinales, mucho de ellos críticos sobre el nuevo valor.

La crítica fundamental, desde la perspectiva constitucional y que, como veremos, ha sido analizada por el TC en la Sentencia de 12 de febrero de 2026, ha sido la posible vulneración del principio de capacidad económica al poderse gravar una capacidad de pago inexistente cuando el valor real de la transacción sea inferior al valor de referencia. A ella nos referiremos más adelante.

Desde un punto de vista más global, autores como CARRERA AGUADO²², han señalado que, si bien el nuevo valor de referencia reducirá la litigiosidad, evitando algunos excesos que se producían en los informes administrativos tan rechazados por los tribunales, ha "desarmado" al contribuyente ante las liquidaciones administrativas, encareciendo el procedimiento y creando un sistema

²² En su trabajo "El valor de referencia catastral. Más bases imponibles objetivadas", publicado en El Notario del Siglo XXI. Revista 102.

arcaico de determinación de la base imponible propio de administraciones sin medios, que nada tienen que ver con la AEAT. Hubiera bastado con establecer el valor de referencia como “puerto seguro”, pero la modificación introducida en la base imponible propone unos tributos que no se adecúan a un “impuesto moderno fundado en los principios de eficiencia y capacidad de pago”.

Lo que ha quedado claro, desde el primer día, al margen de algún pronunciamiento judicial aislado, es que nos encontramos ante un supuesto legal de fijación de la base imponible del impuesto, y no ante un acto de comprobación de valores. Abundando en lo señalado al principio de este trabajo, y como ha señalado de nuevo VARONA ALABERN²³, “(...) en rigor, comprobar no es igual que fijar o determinar. En la comprobación se pretende verificar que el valor de un bien se corresponde con el declarado o propuesto inicialmente por el particular, circunstancia que no se produce en el procedimiento de determinación de los valores de referencia y catastral, en los que la Administración unilateralmente calcula de forma masiva el valor de los inmuebles prescindiendo de previas propuestas formuladas por los contribuyentes. La diferencia entre comprobar y fijar un valor también se encuentra recogida en el art. 227.2.c) de la LGT, que permite interponer la reclamación económico-administrativa contra “las comprobaciones de valor de rentas, productos, bienes, derechos y gastos, así como los actos de fijación de valores, rendimientos y bases, cuando la normativa tributaria lo establezca”.

Aunque ya hemos hecho mención a ello, conviene, en este momento, insistir en el hecho de que el establecimiento de un sistema de fijación de la base imponible a través del valor de referencia previsto en la normativa del catastro, impide acudir para desvirtuar el mismo a la tasación pericial contradictoria del artículo 135 de la LGT propia del antiguo sistema de comprobación de valores.

Aunque se lanzaron algunas voces críticas favorables a considerar como instrumento corrector del valor la tasación pericial contradictoria del artículo 57.2 de la LGT/2003, el TC, en la Sentencia del TC de 12 de febrero de 2026, ha despejado cualquier duda al respecto censurando la actuación en sentido contrario de la Oficina liquidadora que ofreció al obligado como medio de atacar ese valor esa vía en los términos del artículo 135 LGT, citado.

En este sentido, el TC, con cita, innecesaria, incluso de sentencias de los TSJ a las que luego se hará mención, es muy claro cuando señala que:

“(...) la nueva normativa, en el supuesto de los bienes inmuebles con un valor de referencia asignado, ni reconoce la posibilidad de comprobar el valor declarado,

ni admite la de acudir al procedimiento de tasación pericial contradictoria como medio de corrección del valor de referencia aplicado. De hecho, también las distintas administraciones tributarias gestoras del ITP (las de las comunidades autónomas, al tratarse de unos tributos cedidos), han venido sosteniendo que la aplicación del “valor de referencia”, cuando las partes han declarado la operación traslativa por el “precio o por contraprestación pactada”, no implica un acto de “comprobación de valores” sino la simple aplicación de la previsión legal, de modo que el sujeto pasivo no tendría derecho a promover la tasación pericial contradictoria en su corrección, posibilidad que solo sería articulable cuando se hubiera procedido a efectuar una “verdadera” comprobación de valores (...)

(...) Difícil encaje tiene en la nueva regulación dicha afirmación, sin embargo, como ya se ha visto y como también señala el órgano judicial promovente de la presente cuestión de inconstitucionalidad, el legislador ha optado por un sistema objetivo de “determinación” de la base imponible en el que se suprime el procedimiento de comprobación de valores que, de forma contradictoria permitía, la aproximación al valor real del inmueble y habilitaba al contribuyente a controvertirlo mediante la tasación pericial contradictoria con carácter previo a la emisión de una liquidación”.

Una problemática singular puesta de manifiesto por la doctrina es la suscitada con la previsión contenida en el artículo 10.2 TRLITPAJD y 9.3 de la LISD, que, tras señalar 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, añade que, no obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación (en las transmisiones onerosas), o ambos son superior al valor de referencia, se tomará como base imponible la mayor de esas magnitudes (en las transmisiones onerosas) o el valor declarado (en las transmisiones gratuitas).

Esta situación, en el caso especialmente de las transmisiones gratuitas “mortis causa” sujetas al ISD (artículo 3.1.a) de la LISD) puede darse con relativa frecuencia, dado el amplio ejercicio de su potestad normativa por las CCAA gestoras del tributo, que las ha permitido establecer (ex artículo 48.1 d) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias), por ejemplo, bonificaciones tributarias en la cuota del impuesto, que llegan al 99%, cuando los adquirentes sean parientes próximos en grado (cónyuge, descendientes y ascendientes) al causante.

En estos casos, el sujeto pasivo del impuesto no tiene inconveniente alguno en declarar un valor superior al

23 Op. cit. Página 19.

valor de referencia del inmueble, en el entendimiento de que ese valor será el valor de adquisición en una futura enajenación del inmueble y se tendrá en cuenta para el cálculo de la correspondiente plusvalía en el IRPF (artículo 36 de la LIRPF/2006).

Ahora bien, ha de quedar claro que, el propio artículo 36 prohíbe expresamente que ese valor de adquisición sea superior al valor de mercado. En este caso, si bien no habrá comprobación alguna en el ISD del causahabiente, sujeto pasivo del impuesto (artículo 5 a) de la LISD) de acuerdo con el artículo 18.1 de esa misma Ley, reformado por la Ley 11/2021, cuando llegue el momento de producirse la enajenación onerosa del bien, no hay duda alguna de que la Administración tributaria estatal, titular y gestora del IRPF podrá comprobar el valor de adquisición declarado y corregirlo en su caso, si no se adecúa al valor de mercado del bien tomando como referencia temporal siempre el valor de mercado el día en que tuvo lugar la adquisición gratuita y el devengo del ISD.

Como ha destacado, una vez más, VARONA ALABERN, mayores problemas surgen si nos encontramos ante una transmisión gratuita “*inter vivos*”, entiéndase fundamentalmente una donación, sujeta al ISD (artículo 3.1.b) de la LISD), en la que el donatario deberá declarar el valor de referencia del inmueble y aunque, si es pariente próximo, puede seguir obteniendo beneficios fiscales por la adquisición sujeta al ISD vía bonificación en la cuota por la CCCA, para el donante, la transmisión está sujeta, al mismo tiempo, al IRPF por la ganancia patrimonial derivada de la transmisión²⁴.

En este caso, como dice el citado, “*el valor de transmisión para el donante coincidirá con el que resulte de la aplicación de las reglas del ISD (art. 36 de la LIRPF), que incluyen el valor de referencia, lo cual significa que ahora sí será relevante este valor para determinar el cálculo de la plusvalía del transmitente. Por tanto, el valor de referencia declarado por el donatario en el ISD es también aplicable en el IRPF al donante, quien, a diferencia de aquél, no posee una acción para impugnarlo, lo cual le coloca en una situación de indefensión*²⁵. En efecto, por un lado, se impone al donante el deber de declarar un valor determinado por la Administración que es generador de obligaciones jurídicas concretas, y de otro, se le priva del derecho a recurrirlo. Es posible que el legislador no

se haya percatado de esta omisión, habida cuenta de la magnitud del cambio de concepción que supone el valor de referencia en nuestro sistema fiscal, pero debería tener en cuenta esta circunstancia y ofrecer al transmitente la posibilidad de impugnar aquel valor”.

Por el contrario, como sigue diciendo, “*tratándose de una operación onerosa, el valor de referencia declarado por el adquirente en el ITPAJD no tiene incidencia para el cedente, a efectos de calcular la eventual plusvalía que se pusiera de manifiesto con ocasión de la transmisión (artículo 35 de la LIRPF/2006).*

En efecto, en el IRPF el transmitente deberá declarar el importe real obtenido (del que podrá deducir determinadas magnitudes), cantidad que no tiene por qué coincidir con el valor de referencia, porque el hecho de consistir en una magnitud objetiva que pretenda acercarse al valor de mercado del inmueble no implica que se identifique con la cantidad efectivamente pagada por la operación. El adquirente deberá declarar el valor de referencia en el ITPAJD y el transmitente el importe real obtenido, a efectos del IRPF, aceptando que ambas cantidades normalmente no coincidirán.

A partir de ahora el valor de referencia no desplegará eficacia en el transmitente sujeto al IRPF”.

Antes de pasar al plano de la constitucionalidad de la norma, resulta oportuno que hagamos referencia a la impugnación de las Resoluciones anuales aprobatorias de la DGC que, de acuerdo con la DF tercera, reformada, del TRCI, fijan los elementos precisos para la determinación de los valores de referencia de los bienes inmuebles urbanos que, ya de entrada, merecieron las críticas de la doctrina²⁶ por vulnerar el principio de reserva de ley. A ello nos referiremos más adelante.

Desde el punto de vista estrictamente legal, la mayor crítica se ha centrado en la falta de respeto por las Resoluciones del principio de individualidad, entendiéndose²⁷ que, tanto los valores de referencia, aplicados con carácter preferente, casi obligatorio, en el ISD y en el ITPAJD – como el procedimiento seguido para su aprobación, se alejan de esta individualización. No se realizan – añaden - a partir de un conocimiento directo y singularizado de las características de los bienes inmuebles valorados, sino que se basan preferentemente en un Informe en el que se contiene un análisis estadístico a partir de los precios de mercado de una muestra de bienes inmuebles. Su determinación sigue un proceso de valoración generalizada y masiva, apartada de las

24 En las transmisiones mortis causa hace tiempo que desapareció la llamada plusvalía del muerto. El actual artículo 33.3.b) de la LIRPF/2006, considera que no existe ganancia patrimonial “b) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente”.

25 En el antiguo sistema, en las transmisiones lucrativas inter vivos, cuando se comprobaba el valor declarado, el valor comprobado se notificaba conjuntamente al transmitente (donante) y al adquirente (donatario) para que pudieran hacer valer sus respectivos derechos contra el acto de comprobación (artículo 40.4 del RISD/1991 y 91.1 del RITPAJD). Es más, si la reclamación del transmitente (donante) fuese estimada en todo o en parte la resolución dictada – dice el artículo 40.4 RISD – beneficiará también a los sujetos pasivos del ISD.

26 Varona Alabern, JE “Análisis constitucional e impugnación del valor de referencia”. REVISTA QUINCENA FISCAL ARANZADI Nº 9 Pág. 25 y Ruiz Garijo, M. “Causas determinantes de la judicialización de los valores de referencia establecidos en la Ley 11/2021, de medidas de lucha y prevención contra el fraude fiscal” REVISTA TRIBUTOS LOCALES Nº 156 Mayo-Junio 2022. Página 280.

27 En este sentido Ruiz Garijo, M. Op. cit. Página 282

concretas y reales circunstancias físicas y jurídicas de cada uno de los bienes inmuebles.

En efecto, el objetivo de la reforma, saliendo al paso de la doctrina jurisprudencial, que exigía esa individualización, es pasar, por ministerio de la ley, de un sistema de comprobación de valores, que haría necesaria, según esa doctrina, la individualización y valoración singular del bien, a un sistema de fijación de la base imponible tomando por base un valor determinado por aplicación de un método colectivo que, como ha dicho PALAO TABOADA ²⁸, solo de una manera aproximada, por medio de índices, tiene en cuenta las características individuales de los bienes. En comparación con el valor real determinado por dictamen pericial nos encontramos con una base imponible determinada indiciariamente.

Para llegar a ese valor, como dice la disposición final tercera nueva del TRCI, la DGC determinará de forma objetiva y con el límite del valor de mercado, a partir de los datos obrantes en el Catastro, el valor de referencia, resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las compraventas inmobiliarias efectuadas. A tal fin, - añade- incluirá las conclusiones del análisis de los citados precios en un informe anual del mercado inmobiliario, y en un mapa de valores que contendrá la delimitación de ámbitos territoriales homogéneos de valoración, a los que asignará módulos de valor medio de los productos inmobiliarios representativos. El citado mapa se publicará en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro. Por último, con el fin de que el valor de referencia de los inmuebles no supere el valor de mercado se fijará, mediante orden de la Ministra de Hacienda, un factor de minoración al mercado para los bienes de una misma clase.

Todo ello debe quedar plasmado, como hemos dicho, en una Resolución anual en la que se fijan los elementos precisos para la determinación del valor de referencia de cada inmueble por aplicación de los citados módulos de valor medio y de los factores de minoración correspondientes, en la forma en la que reglamentariamente se determine.

Pues bien, ya en la fase previa de alegaciones a la aprobación de la primera Resolución dictada y en las reclamaciones económico administrativa formuladas contra ella, se pusieron de manifiesto serias discrepancias con esas Resoluciones, que fueron resueltas por el TEAC en Resoluciones dictadas el 21 de diciembre de 2022 en las reclamaciones R.G.00/08964/2021, 00/08965/2021, 00/08967/2021 y 00/08968/2021, desestimando íntegramente las mismas.

La primera objeción a la que hace frente el TEAC es si la resolución recurrida innova el ordenamiento jurídico excediendo así de su condición de acto administrativo para invadir el terreno reservado a las disposiciones de carácter general o si, por el contrario, se trata de un acto administrativo plúrimo, señalando que *“la resolución reúne los requisitos propios de los actos administrativos, ya que no se sitúa en un plano de abstracción, sino que concreta los elementos precisos para llevar a cabo la fijación de los valores de referencia de los bienes inmuebles urbanos, además de agotar su eficacia una vez fijados dichos elementos para el año 2022; no tiene, pues, vocación de permanencia ni innova el ordenamiento jurídico (a la vista de cuanto ha quedado razonado); se trata, en definitiva, de una resolución dirigida a regular un procedimiento administrativo -de fijación de los valores de referencia de los bienes inmuebles urbanos del ejercicio 2022-, que será aplicable en dicho ejercicio, y que se agotará concluido el procedimiento que regula, sin permanecer en el ordenamiento jurídico, ya que para los valores de referencia que se fijen en los sucesivos ejercicios será necesario el dictado de nuevas resoluciones que permitan la apertura de nuevos procedimientos”* (FD Noveno y Décimo).

En cuanto a las insuficiencias del Informe anual de mercado, el TEAC constata que “se ha tenido en cuenta el informe de mercado, documentado en el expediente administrativo remitido, no desvirtuado en su fondo, al no existir prueba alguna del desajuste de los valores medios adoptados, y, considerando, según ha quedado expuesto, que la redacción de un documento técnico de esta clase implica la elaboración de un modelo territorial de valoración encomendado a un órgano administrativo, en el marco de su ámbito competencial y cuya imparcialidad se presupone, en el que intervienen técnicos competentes y plenamente cualificados para esta tarea, resulta obligado rechazar, sin entrar en más consideraciones, la pretensión de nulidad deducida en relación con la pretendida insuficiencia del Informe del mercado inmobiliario urbano”.

Salte al paso también de la alegación de los reclamantes según la cual la fórmula matemática empleada en la disposición tercera de la resolución no se corresponde con la contenida en la norma 16 del Real Decreto 1020/1993, además de incluir de forma obligada para todos los supuestos el coeficiente de Gastos y Beneficios (GB), a lo que el Tribunal responde que es plenamente conforme con esa norma 16 (FD Séptimo y Octavo).

Rechaza igualmente la impugnación basada en la pretendida omisión de determinadas coeficientes correctores (FD Diecisiete) así como la relativa al pretendido desajuste con el Real Decreto 1020/1993, discrepancia ya planteada en el trámite previo de alegaciones a la

²⁸ “Los métodos indiciarios de valoración tras las sentencias del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018”. REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA, núm. 124, 2019.

Resolución, señalando que *“la individualización de los criterios aplicables para la valoración de referencia, en el marco del citado Real Decreto, es obligada técnica y jurídicamente, y ello no implica un exceso o vulneración del mismo. En particular, el Real Decreto no concreta valores de suelo aplicables, ni campos de aplicación concretos de los coeficientes correctores, ni valores de construcción a considerar, sino criterios reguladores que deben ser concretados, en el marco de las valoraciones catastrales, en las ponencias de valores, y en el marco de las valoraciones de referencia, por las resoluciones de la Dirección General del Catastro sobre elementos precisos para ello”*(FD decimooctavo)

Por último, - añade- , *“en cuanto a la alegación de la nulidad por considerar el alegante imposible realizar una valoración inmobiliaria matemática sin apreciación de condiciones subjetivas, es de señalar que la propuesta de resolución alegada sirve a la determinación de los valores de referencia de forma objetiva, mediante una valoración administrativa reglada y segura desde el punto de vista jurídico, cuyas reglas y criterios se ajusten a la legalidad en todo momento, sin margen para apreciación de subjetividad alguna por parte de los funcionarios que tienen que trabajar en la determinación de estos valores, y concretándose en las formulaciones matemáticas que se recogen en el Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio”*

Las Resoluciones citadas del TEAC, en su gran mayoría, han sido objeto de recurso ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional y penden a día de hoy de la decisión de la Sala.

Los diversos Tribunales Superiores de Justicia, en este tiempo, han tenido oportunidad de resolver recursos contenciosos relacionados ya con la aplicación singular de la nueva normativa respecto a obligados tributarios concretos.

En este sentido, nos encontramos con un primer grupo de sentencias que, tras reproducir con detalle la nueva regulación, que no cuestionan, vienen a admitir que la forma que tienen los obligados de desvirtuar como base imponible del impuesto el valor de referencia es la prevista en el mismo, es decir, la impugnación primero en vía administrativa de la correspondiente autoliquidación aportando en ese momento ya la oportuna prueba pericial al efecto y luego, en caso de que se desestime en vía administrativa y posteriormente en la vía económico administrativa la impugnación, acudir ya, pertrechado de esa prueba, a la vía contenciosa.

Este fue el caso resuelto por la Sentencia del TSJ de Canarias, Sala desconcentrada de Santa Cruz de Tenerife, de 15 de julio de 2024 r. 208/2023, que dio por bueno el informe del perito del obligado aportado al expediente administrativo, informe que fue emitido tras la visita al inmueble adquirido, en el que consta no solo haber

aplicado tres métodos, el de comparación (con seis testigos identificados y situados en la misma zona, por tanto, homogéneos), el del coste y el residual. Contenía, por otro lado, una identificación exacta de la vivienda adquirida, estado, situación concreta, elementos que la componen, distribución, etc, de modo individualizado sin acudir a conceptos más generales sino concretando la valoración sobre exactamente la finca adquirida que, en este caso, prevalece sobre el valor residual fijado por la DGC en aplicación de la Resolución de 10 de noviembre de 2021 y que es acorde con la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 21 de enero de 2021, citada.

Lo expuesto, le lleva ya a la estimación del recurso.

Esa sentencia fue recurrida, no obstante, por la CCAA ante el Tribunal Supremo que, por Auto de 29 de abril de 2026 c.8442/2024, con cita y glosa ya de la STC 13/2026, ha admitido el recurso siendo la cuestión de interés casacional:

“Determinar si, en las transmisiones de bienes inmuebles, el valor de referencia fijado por la Dirección General del Catastro conforme a lo establecido en el artículo 10 Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, es el que debe servir de base imponible en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, en todo caso; o, se trata de una presunción iuris tantum que puede ser desvirtuada en vía contencioso administrativa mediante otros medios de prueba, incluidos los informes periciales, que permitan acreditar que el valor del bien es inferior al valor de referencia”

Este, - el de la impugnación singular ante los TEA y luego ante la JCA -, una vez despejada la objeción constitucional más importante relacionada con el principio de capacidad económica, aunque suponga una inversión de la carga de la prueba, trasladando al particular la obligación de demostrar el valor del bien, entendemos que es el camino a seguir, resultando de todo ello, en sentido estricto, en su caso, no un valor de mercado, sino un valor de referencia catastral corregido.

Lo mismo ocurrió con las Sentencias del TSJ de Castilla y León, Sala de Burgos- Sección 2ª-, de 10 de febrero de 2025 r. 55/2024 y 11 de febrero de 2025 r.192/2023.

En la primera, el obligado pretendió acreditar el error en la determinación de la base imponible - vía valor de referencia catastral- aportando diversos informes de tasación, facturas de reparación, pruebas testificales, etc, admitiendo la Sala, únicamente, la aplicación de un coeficiente corrector por haberse acreditado que la construcción adquirida era manifiestamente inhabitable, estimando en parte el recurso.

En la segunda, el obligado, para destruir el valor de

referencia certificado por el catastro, técnicamente, aportó la tasación hipotecaria que se utilizó.

A ello contestó la Sala diciendo que:

“Sin embargo, la mera diferencia de cuantías entre la tasación hipotecaria y el valor de referencia, sin explicación alguna que justifique la discrepancia y el error que se ha podido cometer en la valoración, o el por qué el valor de referencia es superior al de mercado, no sirve a los efectos de sustituir uno por otro. Pues en ese caso, en la práctica, la base imponible sería, sin más, el de la tasación hipotecaria siempre que fuera inferior. Y, desde luego, no parece que esa sea la voluntad del legislador, ni el espíritu de la ley.

Cuestión distinta es que la tasación hipotecaria, convenientemente explicada, por sí sola o conjuntamente con otros elementos probatorios - dictámenes periciales normalmente -, pueda enervar el valor de referencia cuando sea superior al de mercado. Pese a las alegaciones de la Administración, creemos que sí debe permitirse tal posibilidad, pues de lo contrario: a) No se entendería muy bien esa limitación cuando se permite impugnar el valor de referencia; y b) tal precepto sería de dudosa constitucionalidad si hubiera que estar en todo caso al valor de referencia aun cuando se acreditase que supera el valor de mercado, vulnerando el principio de capacidad económica.

Pero, ya decimos, no es aquí el caso, pues no se acredita que el valor de referencia supere el de mercado por la sola discrepancia con la tasación hipotecaria o el valor escriturado en la compraventa”, lo que le lleva a la desestimación de este motivo de oposición.

Desestima igualmente la invocada falta de motivación del acto de determinación de la base, entendiendo que, a pesar de la complejidad de los cálculos, el acto está suficientemente motivado y, con ello, definitivamente el recurso.

Dos sentencias del TSJCV de 11 de junio de 2024 r. 655/2023 y 11 de julio de 2024 r.1011/2023, de la misma Sección 3ª, aunque con distinta composición (solo coincide un magistrado), con un mes de diferencia, se enfrentan a la cuestión con pronunciamientos contradictorios.

La primera, deja claro, desde el principio que, en este caso, a pesar del error en el ofrecimiento de recursos, la Administración, en el procedimiento de comprobación limitada seguido que concluyó con una liquidación, no realizó tarea de comprobación de valor alguna y siendo ello así, aplicando lo prevenido en los nuevos artículos 10.2 y 46.1 del TRLITPAJD, no procede instar la tasación pericial contradictoria como medio de impugnación de una comprobación de valores (artículo 57.2 de la LGT), no realizada. Como dice el fallo, *“la aplicación del valor de referencia no supone ninguna comprobación del valor*

declarado por el contribuyente, sino la aplicación de la norma legal que impone como base imponible de este impuesto dicho valor de referencia. Ello sin perjuicio, claro está, de los medios que también legalmente se establecen para impugnar cada caso el valor de referencia asignado a un determinado inmueble.”

No olvidemos que la impugnación del valor de referencia según el catastro puede tener lugar no solo con ocasión de la solicitud de rectificación de la autoliquidación sino también cuando se recurra la liquidación que en su caso realice la Administración tributaria (artículo 10.3 TRLITPAJD y 9.4 de la LISD), liquidación que, como aquí, puede ser consecuencia de un procedimiento de comprobación limitada iniciado por la Administración tras constatar que el obligado no ha tenido en cuenta en su autoliquidación como base imponible del inmueble el valor de referencia catastral.

La segunda, la Sentencia de 11 de julio de 2024 r.1011/2023, introduce un gran confusión sobre el tema pues, al hilo del análisis de la conformidad a derecho de una suspensión de ingreso de una liquidación acordada por el TEAR con dispensa de garantías al reservarse el derecho a solicitar la tasación pericial contradictoria, consideró, con el propio TEAR, que era procedente dicha tasación pericial contradictoria al entender que era un derecho de la recurrente, tras haberse producido una comprobación del valor declarado por la vía del art. 57.1 b) LGT.

Por el contrario, la Administración autonómica entendió que no hubo comprobación del valor declarado sino un procedimiento de comprobación limitada, en la que se certificó, a su instancia, por la Administración catastral el valor catastral de referencia a los efectos de fijar la base imponible del ITPO, en aplicación del art. 10.2 en relación al art. 46 y 47 del TRLITPAJD, girándose acto seguido, la liquidación oportuna, razón por la que no hay derecho a la TPC por no existir ninguna comprobación de valores del art. 57.1 LGT, solicitando la anulación de la resolución del TEARCV.

El Tribunal valenciano, erróneamente, no lo entendió así, considerando, por el contrario, que la Administración tributaria autonómica realizó una comprobación del valor declarado por referencia a los valores catastrales que figuraban en la Gerencia Territorial del Catastro, confundiendo la fijación de la base hecha por el Catastro del valor de referencia según la normativa del catastro de la disposición final tercera de TRCI, reformada, con la utilización del denostado medio de comprobación del artículo 57.1.b) LGT.

La cuestión tiene más importancia de lo que parece pues el obligado, al presentar su autoliquidación por ITP, declaró como valor del bien el precio y no, como procedía,

el valor de referencia catastral existente – ex artículo 10.2 TR – lo que obligó a la Administración autonómica, sin acudir al procedimiento de comprobación de valores, a iniciar un procedimiento de comprobación limitada en el que aportó un certificado de certificado del Catastro motivado con el cálculo del valor de referencia del inmueble, que duplicaba el precio satisfecho.

La clave está, por tanto, en determinar si, en los casos en los que, el obligado tributario, desatendiendo la obligación legal de incluir en su autoliquidación del impuesto, como valor del bien, el valor de referencia según el catastro (aunque si está en desacuerdo con el mismo, lo puede impugnar posteriormente), la postrera actuación administrativa que trata de corregir la base imponible del impuesto, a través de un procedimiento de comprobación limitada con aportación por la misma del oportuno certificado del Catastro, supone o no una actuación de comprobación de valores, que, en este caso, aparte de la necesidad de tener presente toda la doctrina jurisprudencial existente sobre la comprobación, posibilitaría obtener la suspensión del ingreso sin garantías cuando se impugne la liquidación derivada del nuevo valor y se reserve el derecho a solicitar la tasación pericial contradictoria (artículo 135.1 de la LGT/2003).

Nuestra opinión es contraria a ello pues la voluntad del legislador- insistimos- guste o no-, es la sustitución del antiguo sistema de comprobación de valores por el sistema de fijación de base imponible a través del valor de referencia según el catastro, sistema en el que no cabe comprobación del valor ni el inicio de un procedimiento al efecto – ex artículo 134 LGT -.

Los artículos 46.1 TRLITPAJD y 18.1 de la LISD, reformados, cuando, después de señalar que la Administración podrá comprobar el valor de los bienes y derechos transmitidos por los medios de comprobación establecidos en el artículo 57 de la LGT, - añaden - *“salvo que, en el caso de inmuebles, la base imponible sea su valor de referencia”*, dejan pocas lugar a dudas acerca de la necesidad de que el obligado en su autoliquidación, al margen del precio fijado en el documento, parta siempre de ese valor que luego puede rebatir, impugnando su autoliquidación, debiendo seguirse al efecto el trámite de informes de la DGC previsto al efecto en los artículos 10.4 TRLITPAJD y 9.5 de la LISD/1987.

Aunque algún autor²⁹ manifestó que, si se confirmara el criterio de esa sentencia del TSJCV de que, la aplicación del valor de referencia no es una determinación de la cuantía de un inmueble sino que se trata de una

auténtica comprobación de valores de los previstos en la normativa del propio impuesto y en la LGT, ello conllevaría que pudiera impugnarse la comprobación de valores administrativa por cualquiera de las vías que prevén dichas normas y, no solo, por la que se incluyó en el artículo 10 del Real Decreto Legislativo 1/1993, 24 septiembre (TRLITPAJD) y, asimismo, en la normativa del ISD, nuestra opinión es contraria a ello.

En efecto, dejando de lado la problemática sobre si las leyes tributarias pueden fijar el valor de los elementos patrimoniales determinantes de la base imponible de los impuestos por métodos indiciarios y si ello respeta el principio de capacidad económica, problemática resuelta en este caso, a nuestro entender, por el TC en su Sentencia de 12 de febrero de 2026, a la que luego haremos referencia, no sería acorde con el nuevo sistema obviar la aplicación del mismo, no reflejando *“ab initio”* en la autoliquidación presentada por el obligado, como base imponible, el valor de referencia, entendiéndose que, la posterior actuación administrativa, a través de un procedimiento de comprobación limitada, el único posible al no haber en este caso, la comprobación de valores, aportando y acreditando oficialmente el valor de referencia, sea una actuación de comprobación de valores que abra la vía a la tasación pericial contradictoria.

El TC, en la Sentencia de 12 de febrero de 2026, tras constatar el cambio de sistema en la Ley 11/2021, hace suyo el parecer de la Dirección General de Tributos, en su resolución de 14 de junio de 2022 (V1359-22) en un caso muy similar al que dio lugar a ese fallo de la Sala valenciana, en el que la consultante pretendía también adquirir un inmueble por un “precio” inferior al “valor de referencia” preguntando si la autoliquidación del impuesto podía efectuarse por el precio pactado.

Pues bien, el órgano directivo concluyó y así lo refleja la sentencia del TC (FJ 6.d), que, *“(…) dado que en la transmisión de un inmueble la base imponible está constituida por el “valor de referencia” (salvo que el precio o contraprestación o el valor declarado fuesen superiores), “[s]i el valor de referencia superase el precio máximo de venta y la consultante entendiéndose que el valor asignado perjudica sus intereses legítimos, podrá impugnar la autoliquidación y solicitar su rectificación en los términos establecidos en el artículo 10 del TRLITPAJD, bien entendido que ello no le exime de su obligación de practicar la correspondiente autoliquidación por el valor de referencia” (en términos similares, respecto del ITP, también la resolución de 8 de septiembre de 2022 [V1921-22], y con relación al impuesto sobre sucesiones y donaciones, la de 20 de marzo de 2025 [V0388-25])”*.

Resulta, por tanto, obligatorio para el contribuyente hacer constar, en todo caso, en su autoliquidación, el valor de referencia catastral y si no lo hace, la Administración

29 Pérez- Fadón Martínez, J. Javier, en su trabajo *“Una sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, suscita serias dudas sobre la aplicación del «valor de referencia» Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana nº 580/2024, de 10 de julio de 2024 (rec. 1011/2023)”* publicado en Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 116, Noviembre de 2024. Pagina 7.

tributaria estará habilitada legalmente para, a través de un procedimiento de comprobación limitada, corregir, tras recabar el oportuno certificado del Catastro, la autoliquidación que haya fijado como base, por ejemplo, el precio satisfecho, dictando la liquidación pertinente que, por supuesto, podrá ser impugnada en tiempo y forma por el obligado para, con aportación de los medios de prueba oportunos, intentar desvirtuar ese valor.

La única excepción que debería existir para la obligada consignación en la correspondiente autoliquidación del valor de referencia catastral existente a la fecha del devengo serían los casos de las transmisiones sujetas a un límite máximo de venta, léase viviendas protegidas y el derivado de las transmisiones realizadas en subasta judicial o administrativa.

En estos casos, con el antiguo sistema de comprobación de valores, la doctrina jurisprudencial había ya entendido que, en el caso de las viviendas, la existencia de ese precio máximo no hacía precisa comprobación de valores alguna reconociendo que el valor real en el mercado era ese precio máximo. En el caso de los bienes adquiridos por subasta judicial o administrativa, los Tribunales también habían entendido que debía tenerse presente el precio de remate ya que la subasta conduce, por definición, al mayor valor posible en el mercado. En este sentido, si bien el artículo 39 del RITPAJD fijaba en estos casos como base el valor de adquisición, dicho precepto fue anulado por el TS en su Sentencia de 3 de noviembre de 1997, por resultar contrario a su doctrina sobre la improcedencia de la comprobación de valores en los casos de transmisión en subasta pública.

Pues bien, a pesar de que, en efecto, ha cambiado el sistema y ya no cabe con carácter general la comprobación de valores, la Dirección General de Tributos, en diversas consultas (Consultas n.º V0690-22, de 30 de marzo de 2022. términos, de la misma fecha, Consulta n.º V0689-22 de la misma fecha y Consulta V0298-22, de 17 de febrero de 2022), viene realizando una interpretación literal y estricta de la norma reformada, obligando en todo caso a los sujetos pasivos a consignar el valor de referencia catastral y a impugnar ese valor si fuere superior al precio fijado administrativamente o al precio del remate, lo que no hace

más que incrementar la litigiosidad. Debería considerarse directamente, prima facie, previa la justificación oportuna, como base imponible en la correspondiente autoliquidación, esos precios, sin más, en línea, salvando las distancias, con lo señalado en el artículo 46.5 del TRLITPAJD, añadido por la disposición final 12.2 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, según el cual, *“se considerará que el valor fijado en las resoluciones del juez del concurso para los bienes y derechos transmitidos corresponde a su valor real, no procediendo en consecuencia comprobación de valores, en las transmisiones de bienes y derechos que se produzcan en un procedimiento concursal”*.

En todo caso, dejamos mención de la Resolución del TEAC de 27 de marzo de 2024 R.G. 399/2024, que admite la posibilidad de comprobar el valor, de acuerdo con el art. 46.1 del TRITPAJD en relación con el art. 10.2 del mismo Texto, en supuestos en los que se autoliquidada por el valor de referencia, posteriormente, se insta rectificación de autoliquidación, que es admitida por el órgano de aplicación del tributo dado que la Gerencia del Catastro no puede certificar el valor de referencia, se toma como base imponible el precio declarado, y la base imponible queda determinada por el precio de la operación.

Por último, siendo objeto de postrero comentario, la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Andalucía – Sede de Málaga – por Auto de 5 de mayo de 2025 (recurso 385/2024), planteó una cuestión de inconstitucionalidad sobre los artículos 10.2, 3 y 4 y 46.1 del TRITPAJD (en el ISD serían los artículos 9.2.3 y 4 y 18.1 de su Ley reguladora) y la DF 3ª del TRLCI, tras la reforma operada por la Ley 11/2021, por su posible vulneración del principio de capacidad económica, tomando en consideración la apreciación hecha por el interesado, que entiende que el valor de referencia que se aplica no responde a la capacidad económica del ciudadano, al no ser acorde con el valor real consignado de la operación traslativa gravada.

A dicha cuestión ha dado respuesta expresa el TC en un plazo muy breve (fue admitida por Providencia de 8 de julio de 2025 BOE de 14 de julio), consciente de la importancia del tema y de la necesidad de dar una rápida respuesta, en su Sentencia 13/2026 de 12 de febrero.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS38**IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS..... 38**

- Adjudicación, mediante resolución judicial, en ejecución hipotecaria de una vivienda en favor de una sociedad, que cursó ante el órgano jurisdiccional la renuncia a la exención de IVA.....38
- Declaración de obra nueva antigua para reflejar registralmente la edificación y a la división horizontal para dividirla en las tres fincas ya existentes38
- Extinción de condominio sobre dos inmuebles propiedad en pro indiviso de dos personas que se adjudican un inmueble a cada uno de ellos.....39
- Devengo del impuesto en el caso de una operación de reducción de capital con devolución de aportaciones39
- Documentos privados40
- Constitución de un derecho de superficie sobre un terreno rústico para la instalación de un parque eólico.....40
- Venta de terrenos en curso de urbanización o de solares por una sociedad mercantil40
- Entidad mercantil que adquirió de la promotora un edificio de viviendas que contaba con certificado final de obra, pero no disponía de la correspondiente licencia de primera ocupación ni cédula de habitabilidad.42
- Cesión por el arrendatario que no ejerce actividad alguna del contrato de arrendamiento de local comercial.....43

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 43

- Matrimonio con vecindad civil catalana, que efectúan de forma recíproca dos donaciones mortis causa, revocables, con transmisión inmediata o de presente.43
- Percepción de una indemnización por los daños sufridos por la DANA en determinados inmuebles satisfecha por el Consorcio de Compensación de Seguros posteriormente al fallecimiento de su titular43
- Donación consistente en la constitución de una renta mensual vitalicia44
- Transferencia de importes procedentes de una cuenta corriente cuya titularidad se encuentran desmembrada en usufructo y nuda propiedad en favor de cuentas de titularidad de los nudo propietarios44
- Transmisión "mortis causa" de una explotación agraria teniendo el adquirente la condición de agricultor joven44
- Fondos recaudados mediante crowdfunding45
- Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de Impuestos sobre las Herencias. Heredero residente en España y causante residente en Suecia.....45
- Donación de dinero recibida por un residente en España acogido al Régimen Especial de Trabajadores Desplazados previsto por el artículo 93 de la LIRPF47

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

ADJUDICACIÓN, MEDIANTE RESOLUCIÓN JUDICIAL, EN EJECUCIÓN HIPOTECARIA DE UNA VIVIENDA EN FAVOR DE UNA SOCIEDAD, QUE CURSÓ ANTE EL ÓRGANO JURISDICCIONAL LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN DE IVA

(Consulta DGT V0038-26 de 13/01/2026)

Los documentos judiciales no integran el hecho imponible de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del ITPAJD, por lo que quedan excluidos de su ámbito de sujeción.

Bajo la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del ITPAJD se encuentra sujetos a gravamen tres tipos de documentos: los documentos notariales, los documentos mercantiles y los documentos administrativos. En consecuencia, y conforme a los datos facilitados en el escrito de la consulta, la instrumentación de la transmisión de la propiedad mediante una resolución de carácter jurisdiccional no está sujeta a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del ITPAJD, en la medida en que dicha modalidad no integra dentro de su hecho imponible los documentos judiciales.

De lo expuesto por el consultante, procede contestar la cuestión planteada del siguiente modo:

Los documentos judiciales no integran el hecho imponible de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del ITPAJD, por lo que quedan excluidos de su ámbito de sujeción.

DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA ANTIGUA PARA REFLEJAR REGISTRALMENTE LA EDIFICACIÓN Y A LA DIVISIÓN HORIZONTAL PARA DIVIDIRLA EN LAS TRES FINCAS YA EXISTENTES

(Consulta DGT V0383-26 de 25/02/2026)

Vista la normativa expuesta, en la operación planteada se van a dar dos convenciones: una declaración de obra nueva antigua y una división horizontal de fincas que tributarán de la siguiente forma:

Declaración de obra nueva.

Se deberá declarar conforme a lo establecido en el apartado 1 del artículo 70 del RITPAJD. Ahora bien, la expresión "valor real de coste" no debe interpretarse como valor real del inmueble sobre el que se ha realizado la obra que se declara, sino como coste real de la obra realizada, pues lo que se formaliza mediante escritura pública, para su acceso al Registro de la Propiedad, es la obra realizada, no el valor del inmueble. Así lo ha interpretado este Centro Directivo en diversas resoluciones en contestación a consultas vinculantes, entre ellas las resoluciones V3306-19, de 2 de diciembre de 2019 y V0506-20, de 2 de marzo de 2020, en las que se decía lo siguiente:

"La declaración de obra nueva es un acto jurídico unilateral que tiene por objeto la constancia documental ante Notario de la existencia de una obra nueva, a efectos de su acceso al registro de la Propiedad. Con la declaración de obra se deja constancia de que la edificación está físicamente terminada y de que se ha adquirido el derecho a lo edificado. En consecuencia, la declaración de obra nueva no presupone la transmisión de un bien, aunque si constituye hecho imponible de la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, en los términos que resultan del artículo 31.2 del Texto Refundido Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre."

División horizontal

Mediante la división horizontal, la propiedad de un edificio se subdivide en unidades privadas. Ese acto crea fincas registrales separadas e independientes con asignación a cada una de ellas de un coeficiente de copropiedad o participación en el total del inmueble. Las escrituras de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal son actos sujetos al concepto de Actos Jurídicos Documentados al cumplir con todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del texto refundido.

Serán sujetos pasivos las personas que insten o soliciten los documentos notariales o aquellos en cuyo interés se expidan.

Por lo que respecta a la base imponible, esta se determina de conformidad con la regla general contenida en el artículo 30.1 del TRLITPAJD completada con el artículo 70.2 del RITPAJD. Conforme al apartado primero del artículo 30: “servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa”, precisando el reglamento del impuesto cuál es el objeto valuable que debe ser tomado en consideración para fijar la base imponible en los distintos supuestos de modificación registral de fincas que contempla. Así, conforme al artículo 70.2 del RITPAJD, en la base imponible de las escrituras de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, se incluirá tanto el valor real del coste de la obra nueva como el valor real del terreno. Todo ello, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 30.1 del TRLITPAJD cuando la cuestión formulada se refiere a bienes inmuebles, en cuyo caso, si la base imponible se determina 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, es decir, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha del devengo del impuesto. No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados, precio o contraprestación pactada, o ambos son superiores a su valor de referencia, se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes. Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado.

EXTINCIÓN DE CONDOMINIO SOBRE DOS INMUEBLES PROPIEDAD EN PRO INDIVISO DE DOS PERSONAS QUE SE ADJUDICAN UN INMUEBLE A CADA UNO DE ELLOS

(Consulta DGT V0458-26 de 27/02/2026)

En el supuesto planteado, la escritura de disolución de la comunidad de bienes tributará por la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, al tratarse de una disolución sin excesos de adjudicación, pues cada comunero no recibe más de lo que le corresponde en proporción de su cuota de participación en la cosa común y cumplir los requisitos establecidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

DEVENGO DEL IMPUESTO EN EL CASO DE UNA OPERACIÓN DE REDUCCIÓN DE CAPITAL CON DEVOLUCIÓN DE APORTACIONES

(Consulta DGT V0238-26 de 05/02/2026)

- La reducción de capital con devolución de aportaciones es una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD.
- El sujeto pasivo es el socio.
- La base imponible estará constituida por el valor de los bienes recibidos por los socios, en este caso, por el valor de las participaciones.
- Se aplicará el tipo de gravamen del 1 por ciento.
- El devengo del impuesto tendrá lugar el día en el que se formalice el acuerdo de reducción de capital con devolución de aportaciones, resultando como relevante a este respecto la fecha de la escritura pública, salvo que de la escritura se deduzca lo contrario.

DOCUMENTOS PRIVADOS

(Consulta DGT V0306-26 de 12/02/2026)

En cuanto a la consideración de la fecha del documento privado a efectos fiscales, el artículo 1.227 del Código Civil determina que “La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un Registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio”.

De acuerdo con dicho precepto, dado que la Hacienda Pública es un tercero respecto de los otorgantes del documento privado de compraventa de la finca, la fecha de dicho documento privado no se contará, respecto de aquélla, sino desde el día en que se produzca alguna de las circunstancias enunciadas en el referido artículo 1.227 del Código Civil, que normalmente coincidirá con la de su presentación a efectos de la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En el presente caso, conforme al artículo 50.2 del TRLITPAJD, al tratarse de un documento privado se presumirá que la fecha que prevalece a efectos de la prescripción es la de su presentación, a menos que con anterioridad concurra alguna de las circunstancias previstas en el artículo 1227 del Código Civil. Asimismo, esta fecha es la que determinará el régimen jurídico aplicable a la liquidación que proceda por el acto o contrato incorporado al documento privado.

Por lo tanto, la fecha que prevalezca a efectos de prescripción, determinará la fecha del devengo del impuesto y, por tanto, de las condiciones de la liquidación que proceda por el acto o contrato incorporado al documento en cuestión – base imponible, tipo y demás elementos constitutivos de la obligación tributaria–, salvo que por cualquiera de los medios de prueba admisibles en Derecho se acredite su otorgamiento anterior, en cuyo caso las condiciones de liquidación deberían referirse a la fecha acreditada.

En cuanto al devengo del recargo –y, en su caso, de los intereses de demora– por declaración extemporánea, relativos al ingreso de autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, regulado en el artículo 27 de la Ley General Tributaria, deberá estarse a la fecha que haya prevalecido a efectos de las condiciones de liquidación, según lo expuesto en el párrafo anterior.

CONSTITUCIÓN DE UN DERECHO DE SUPERFICIE SOBRE UN TERRENO RÚSTICO PARA LA INSTALACIÓN DE UN PARQUE EÓLICO

(Consultas DGT V0095-26 de 20/01/2026)

En este sentido hay que señalar que la Ley del Impuesto, tal y como se señala en el punto 4.5 de su Exposición de Motivos –“Derechos reales sobre bienes Inmuebles”–, otorga un tratamiento idéntico a las operaciones de constitución, modificación o transmisión de tales derechos al recogido para el arrendamiento de bienes inmuebles.

Por otra parte, conviene puntualizar que la contraprestación de la operación consistente en la constitución de un derecho de superficie está constituida por el canon periódico (contraprestación dineraria), en caso de que lo haya, y por las edificaciones que pasen a ser propiedad del titular dominical del terreno una vez transcurrido el período establecido (contraprestación en especie).

En consecuencia, el consultante (superficiante) tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, estando, por tanto, sujetas al citado tributo las entregas de bienes y prestaciones de servicios (constitución del derecho de superficie) que efectúe en el ejercicio de su actividad económica en el territorio de aplicación del Impuesto.

VENTA DE TERRENOS EN CURSO DE URBANIZACIÓN O DE SOLARES POR UNA SOCIEDAD MERCANTIL

(Consulta DGT V0148-26 de 27/01/2026)

1º Cuando la entrega tiene lugar antes del inicio de la urbanización de los terrenos, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que éstos tienen naturaleza rústica, como dispone el artículo 20.Uno.2º de la Ley 37/1992, ya sea porque se trata de terrenos no urbanizables o bien, siendo terrenos susceptibles de transformación urbanística, no se ha iniciado todavía la correspondiente actuación de urbanización.

En consecuencia, resulta fundamental fijar el momento en que se considera iniciado el proceso de transformación urbanística de un terreno.

Conforme al criterio establecido por el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencias de fechas 11 de octubre (Recurso de casación 7938/99) y 8 de noviembre de 2004 (Recurso de casación 2327/99), se ha de entender que “el proceso de urbanización de un terreno es aquel que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial.

Por ello, el concepto de urbanización excluye todos aquellos estadios previos que, si bien son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada: no se considera en curso de urbanización un terreno respecto del que se han realizado estudios o trámites administrativos, en tanto a dicho terreno no se le empieza a dotar de los elementos que lo convierten en urbanizado (...).”

De acuerdo con lo expuesto, el Tribunal Supremo atiende a un criterio material frente a un criterio jurídico (aprobación del correspondiente instrumento de planeamiento), de forma que solo se atribuye la condición de terreno en curso de urbanización a aquel respecto del que se han iniciado operaciones materiales de transformación física del mismo.

Por su parte, esta Dirección General ha venido reiterando, por todas ellas, la consulta vinculante de 17 de junio de 2005, número V1175-05, que “un terreno está urbanizado cuando se le haya dotado de las infraestructuras que correspondan.

Cuando la transmisión del terreno se produce una vez concluida esa actividad de dotación de infraestructuras urbanísticas no hay duda en cuanto a su tratamiento. La controversia surge cuando la transmisión se produce con anterioridad.

En este caso, hay que atender a las características objetivas del elemento transmitido. En la medida en que el propietario de un terreno haya asumido los costes de urbanización del mismo, aunque sea parcialmente, esta Dirección General considera que la posterior transmisión del citado terreno tiene por objeto un terreno urbanizado o en curso de urbanización, entendiéndose igualmente que el propietario de dicho terreno ha adquirido la condición de urbanizador y, en consecuencia, de empresario o profesional a los efectos de este impuesto, supuesto que la urbanización se haya realizado con la intención de proceder a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título (...).”

Por consiguiente, de acuerdo con el criterio de este Centro directivo, en tanto la transmisión del terreno se realice sin haber satisfecho el transmitente costes de urbanización en el sentido anteriormente apuntado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, esto es, costes dirigidos a la transformación material del terreno, haciéndose cargo el adquirente de todos esos costes, o no se hayan iniciado efectivamente tales obras de urbanización, no cabe considerar que el terreno se encuentra en curso de urbanización a efectos de la exclusión de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley del Impuesto.

En otro caso, esto es, si la transmisión del terreno se realiza habiendo satisfecho el transmitente todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno en curso de urbanización que, de estar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, no estará exenta del citado tributo.

2º Cuando la entrega tiene lugar una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador, o cuando este éste ya finalizado, teniendo, por tanto, los terrenos transmitidos la condición de en curso de urbanización o de urbanizados, pero sin que hayan adquirido aún la condición de edificables ni de solares.

En este supuesto, son de aplicación las conclusiones alcanzadas en el número anterior.

En particular, dado que la transmisión del terreno se realiza incorporándole ya todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno, cuando menos, en curso de urbanización que estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando sea realizada por un empresario o profesional en las condiciones señaladas.

Lo anterior será también de aplicación cuando la entrega se refiere a un terreno ya urbanizado pero que por circunstancias urbanísticas deba ser de objeto de nueva urbanización.

No obstante, este último criterio relativo a los terrenos que deban ser objeto de una nueva urbanización ha sido modificado recientemente, según se puso de manifiesto en la contestación vinculante de 23 de junio de 2020, consulta V2059-20, de manera que si, para obtener de nuevo la condición de edificables, unos terrenos previamente urbanizados tienen que ser objeto de una nueva urbanización, los mismos no se considerarán urbanizados. Por tanto, su transmisión estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido salvo que se hubiera iniciado el nuevo proceso urbanizador en los términos anteriormente expuestos, en cuyo caso, dicha transmisión estará sujeta y no exenta del mismo.

3º Cuando la entrega tiene por objeto terrenos edificables, ya sean solares u otros terrenos considerados edificables por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

En este supuesto no se aplicaría la exención prevista en el transcrito número 20º del artículo 20.Uno de la Ley 37/1992 por exclusión expresa de la misma.

En consecuencia, su entrega en estas condiciones estaría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

ENTIDAD MERCANTIL QUE ADQUIRIÓ DE LA PROMOTORA UN EDIFICIO DE VIVIENDAS QUE CONTABA CON CERTIFICADO FINAL DE OBRA, PERO NO DISPONÍA DE LA CORRESPONDIENTE LICENCIA DE PRIMERA OCUPACIÓN NI CÉDULA DE HABITABILIDAD.

(Consulta DGT V0180-26 de 30/01/2026)

Se consulta sobre una entidad mercantil que adquirió de la promotora un edificio de viviendas que contaba con certificado final de obra, pero no disponía de la correspondiente licencia de primera ocupación ni cédula de habitabilidad. Las obras de urbanización de los terrenos en los que se encuentran estaban finalizadas. La consultante va a realizar obras de reparación y renovación de las viviendas, dado que se encontraban vandalizadas, sin que tengan la consideración de obras de rehabilitación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y procederá a su transmisión.

En relación con la entrega de edificaciones sin terminar, es conveniente recordar que, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 3 de octubre de 2016, número V4208-16, que, a los efectos de calificar una entrega de edificaciones como primera o segunda o ulterior entrega, y aplicar, en su caso, la exención aludida, es requisito esencial que se trate de una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

Por el contrario, si el objeto de la entrega es una edificación en fase de construcción, no serán aplicables los conceptos de primera o segunda entrega a que se refiere dicho precepto ni, en su caso, la exención que en él se contempla. La entrega de una edificación en construcción o no terminada estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, en todo caso, cuando se realice por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Con carácter general, el certificado final de obra tiene como finalidad confirmar que la edificación ha sido realizada por el director de la obra de conformidad con el proyecto respecto del cual se otorgó la correspondiente licencia de edificación y que la misma, preveía la cumplimentación de los trámites administrativos que correspondan, está en condiciones de ser utilizada para el destino previsto. En estas condiciones, constituye reiterada doctrina de este Centro directivo considerar que, otorgada la certificación final de obra, la entrega de la correspondiente edificación tiene la consideración de primera entrega a efectos del Impuesto.

Por consiguiente, la adquisición por la consultante de las edificaciones objeto de consulta, si tal y como manifiesta la misma, ya disponía del certificado final de obra en el momento de su adquisición habría tenido la consideración de primera entrega de edificaciones a efectos del Impuesto.

No obstante lo anterior, según manifiesta la entidad consultante en su escrito, a pesar de que las viviendas objeto de consulta contaban con el certificado final de obra, las obras de urbanización de los terrenos en los que se encuentran las mismas no estaban finalizadas completamente al tiempo de su transmisión.

En estas circunstancias, debe señalarse que este Centro directivo ha manifestado, entre otras, en la contestación vinculante de 13 de junio de 2013, número V1993-13, que "la falta de implantación de servicios urbanísticos esenciales, como es el suministro de agua potable, debe llevar a calificar la edificación como no terminada a los efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 22º de la Ley 37/1992, aun cuando se haya emitido la certificación de final de obra."

Por lo tanto, si al tiempo de su transmisión las edificaciones objeto de consulta contaban con el certificado final de obra pero las obras de urbanización de los terrenos en los que se hallan las mismas no se encontraban finalizadas en las condiciones señaladas en la referida contestación vinculante a consulta V1993-13, dicha transmisión no habría tenido la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 por lo que su transmisión habrá tributado al tipo general del Impuesto del 21 por ciento al tratarse de un edificio en construcción.

Por otra parte, la entidad consultante manifiesta que transmitirá las viviendas objeto de consulta tras realizar sobre las mismas algunas obras de renovación y reparación que no tendrán la consideración de obras de rehabilitación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, debe señalarse que la transmisión de las viviendas tendrá la consideración de segunda o ulterior entrega en la medida en que su adquisición por la entidad consultante hubiese tenido la consideración de primera entrega según lo expuesto en el apartado anterior de esta contestación.

En estas circunstancias, tal entrega se encontraría sujeta pero exenta del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del Impuesto, transcrito anteriormente, sin perjuicio de su tributación por la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por el contrario, si la adquisición de las viviendas que realizó la entidad consultante de la entidad promotora de las mismas hubiera tenido la consideración de entrega en construcción, sin constituir su primera entrega a efectos del Impuesto, según lo expuesto en el apartado anterior de esta contestación, la transmisión de las mismas que realice la entidad consultante tendría la consideración de primera entrega, siempre que se hubieran finalizado las obras de urbanización de los terrenos, y por lo tanto se encontraría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CESIÓN POR EL ARRENDATARIO QUE NO EJERCE ACTIVIDAD ALGUNA DEL CONTRATO DE ARRENDAMIENTO DE LOCAL COMERCIAL

(Consulta DGT V0427-26 de 27/02/2026)

De la información aportada en el escrito de consulta parece deducirse que la consultante es titular de un contrato de arrendamiento de un local que no se encuentra afecto al ejercicio de una actividad empresarial o profesional, ni forma parte, en su caso, del patrimonio empresarial o profesional de la consultante y que a va a ceder a un tercero para que este suscriba el correspondiente arrendamiento directamente con el arrendador, y a falta de otros elementos de prueba, sin que a estos efectos constituya un subarrendamiento del propio local efectuada por la consultante.

En estas circunstancias la cesión objeto de consulta al no ser realizada por un empresario o profesional en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional a efectos del del Impuesto sobre el Valor Añadido, no estará sujeta al Impuesto, sin perjuicio de la tributación que proceda, en su caso, en relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No obstante, en el supuesto de que, conforme a lo establecido anteriormente, la consultante tuviera la consideración de empresario o profesional y el contrato de arrendamiento formara parte de su patrimonio empresarial o profesional, la cesión de dicho contrato a título oneroso estaría sujeta al Impuesto en virtud del artículo 4, apartado Dos, letra b) de la Ley 37/1992, debiendo la consultante repercutir el Impuesto sobre el cesionario del contrato, conforme a lo establecido en el artículo 88 de la Ley 37/1992.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

MATRIMONIO CON VECINDAD CIVIL CATALANA, QUE EFECTÚAN DE FORMA RECÍPROCA DOS DONACIONES MORTIS CAUSA, REVOCABLES, CON TRANSMISIÓN INMEDIATA O DE PRESENTE.

(Consulta DGT V0028-26 de 09/01/2026)

por un lado, de un número de participaciones de una sociedad de la que el marido es socio único, a favor de su mujer, a cuenta de su futura sucesión y, de otro lado, del 50 por ciento de la plena propiedad de un inmueble del que es titular la mujer a favor de su marido, a cuenta de su futura sucesión.

Las donaciones "mortis causa" a las que se refiere el supuesto objeto de esta consulta, donación de participaciones de una sociedad de la que el marido es socio único, a favor de su mujer, a cuenta de su futura sucesión y, de otro lado, del 50 por ciento de la plena propiedad de un inmueble del que es titular la mujer a favor de su marido, a cuenta de su futura sucesión, en las que tiene lugar una transmisión inmediata y, por lo tanto, en vida del causante, el impuesto se devengará, de conformidad con el artículo 24.1 de la LISD, el día en que se cause o celebre el contrato, es decir, en el momento de otorgarse la donación y se aplicará el tipo de gravamen y reducciones establecidas para las transmisiones "mortis causa", siempre que se cumplan los requisitos exigidos por la normativa del impuesto para ellas.

PERCEPCIÓN DE UNA INDEMNIZACIÓN POR LOS DAÑOS SUFRIDOS POR LA DANA EN DETERMINADOS INMUEBLES SATISFECHA POR EL CONSORCIO DE COMPENSACIÓN DE SEGUROS POSTERIORMENTE AL FALLECIMIENTO DE SU TITULAR

(Consulta DGT V0045-26 de 13/01/2026)

En el presente caso, de acuerdo con la información facilitada, el pago realizado por el Consorcio de Compensación de Seguros deriva de un derecho de crédito de contenido económico valuable reconocido a la madre del consultante por los daños producidos en sus inmuebles con motivo de la DANA y que formaba parte de su patrimonio. Por ello, el valor de este derecho debe formar parte de los bienes y derechos que integran el caudal relicto de la causante –la madre del consultante– formando parte de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado, conforme a los artículos 5.a) y 9.a) de la LISD, con motivo del fallecimiento de esta y del que será sujeto pasivo el consultante.

DONACIÓN CONSISTENTE EN LA CONSTITUCIÓN DE UNA RENTA MENSUAL VITALICIA

(Consulta V0070-26 de 20/01/2026)

La donación es una operación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por ello, de acuerdo con el artículo 6.4 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, la operación no está sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El consultante deberá integrar en su base imponible del ISD el valor de la renta vitalicia percibida vía donación en la fecha del devengo del impuesto, siendo posible su cálculo conforme las reglas de valoración contenidas en el artículo 10.5.f) del TRLITPAJD, sin perjuicio de la eventual comprobación administrativa del valor por parte de la Comunidad Autónoma de residencia habitual del donatario.

TRANSFERENCIA DE IMPORTES PROCEDENTES DE UNA CUENTA CORRIENTE CUYA TITULARIDAD SE ENCUENTRAN DESMEMBRADA EN USUFRUCTO Y NUDA PROPIEDAD EN FAVOR DE CUENTAS DE TITULARIDAD DE LOS NUDO PROPIETARIOS

(Consulta DGT V0093-26 de 20/01/2026)

Si en las cuentas bancarias a la que se destinan los fondos transferidos no figura como titular la madre del consultante como usufructuaria, sino únicamente el consultante y su hermano, habrá tenido lugar la extinción del usufructo por consolidación del dominio en los nudo propietarios.

La extinción del usufructo y consolidación del dominio se producirá por el negocio jurídico que las partes han llevado a cabo, pudiendo tener este una causa onerosa o lucrativa, debiendo tributar el adquirente –el consultante– conforme a lo dispuesto en el artículo 26 c) de la LISD y el artículo 51.4 del RISD, por la mayor de las liquidaciones entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo.

Sobre el negocio jurídico llevado a cabo entre las partes, en virtud del principio de calificación previsto en el artículo 7 del RISD, la Administración tributaria está facultada para efectuar una calificación jurídica del acto o contrato celebrado, a fin de hacerlo tributar en función de su naturaleza jurídica real sin que, a estos efectos, sea determinante la denominación que las partes hayan dado al acto o contrato en cuestión. En este sentido, la operación de calificación jurídica de los actos o contratos gravados corresponde a la Administración tributaria gestora del tributo, de acuerdo con las pruebas obtenidas por ella o aportadas por los obligados tributarios.

TRANSMISIÓN "MORTIS CAUSA" DE UNA EXPLOTACIÓN AGRARIA TENIENDO EL ADQUIRENTE LA CONDICIÓN DE AGRICULTOR JOVEN

(Consulta DGT V0102-26 de 20/01/2026)

El artículo 20.1 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, establece:

“Artículo 20. Beneficios fiscales especiales.

1. La transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, «inter vivos» o «mortis causa», del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria o de parte de la misma o de una finca rústica, en favor de un agricultor joven o un asalariado agrario para su primera instalación en una explotación prioritaria, estará exenta del impuesto que grave la transmisión o adquisición de que se trate.”

Conforme a los preceptos transcritos, en el presente caso la adquisición mediante legado de la explotación agraria estará sujeta el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –en adelante ISD– en virtud del artículo 3.1.a) de la LISD, siendo sujeto pasivo el consultante como causahabiente.

Sobre la posible aplicación de la exención prevista en el artículo 20.1 de la Ley 19/1995, de acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, en la medida que el consultante es un joven agricultor que cuenta con la calificación de explotación agrícola prioritaria desde marzo de 2019, no cumpliría con los requisitos exigidos para aplicar esta exención, ya que el artículo 20.1 exige que la adquisición de la explotación agraria en favor de un joven agricultor sea para su primera instalación en una explotación agraria, requisito que no concurre en el presente caso, al tener esta calificación el consultante desde 2019.

FONDOS RECAUDADOS MEDIANTE CROWDFUNDING

(Consulta DGT V0394-26 de 25/02/2026)

Las cantidades que reciba la consultante sin contraprestación estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, siendo sujeto pasivo del impuesto la consultante por ser la persona favorecida por la donación o por el negocio jurídico a título gratuito e inter vivos realizado.

CONVENIO ENTRE ESPAÑA Y SUECIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y ESTABLECER NORMAS DE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA RECÍPROCA EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LAS HERENCIAS. HEREDERO RESIDENTE EN ESPAÑA Y CAUSANTE RESIDENTE EN SUECIA

(Consulta DGT V0424-26 de 26/02/2026)

Al ser los futuros causantes residentes en Suecia habrá que estar a lo dispuesto en el Convenio entre España y Suecia para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de Impuestos sobre las Herencias, el cual determinará la tributación de los bienes y derechos con primacía sobre lo dispuesto en la LISD, la cual se aplicará cuando lo establezca expresamente el Convenio sobre los bienes y derechos sujetos a tributación en España. Dicho convenio establece:

«Artículo IV

1. Los bienes inmuebles sólo se someten a los Impuestos sobre las Herencias en el Estado en que están situados.

El término «bien inmueble» se define conforme a lo dispuesto en el artículo VI, párrafo 2, del Convenio suscrito entre los dos Estados para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Para la aplicación de este Convenio, las participaciones, excepto las acciones, en las sociedades de personas que tengan personalidad jurídica (sociedades de derecho civil, compañías colectivas, compañías en comandita) distintas de las sociedades de personas de responsabilidad limitada, se asimilan, en la medida en que el valor de la participación corresponde a un inmueble integrante de la herencia y se gravan en dicha medida en el Estado Contratante en que el inmueble de la Sociedad está situado.

2. Los bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente de una empresa comercial, industrial o de artesanía de toda clase, sólo se sujetan a los Impuestos sobre las Herencias en el Estado en el que la empresa tenga un establecimiento permanente.

El término «establecimiento permanente» se define conforme a lo dispuesto en el artículo V, párrafos 1 a 3, 5 y 6, del Convenio suscrito entre los dos Estados para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa recíproca en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Para la aplicación de este Convenio, las participaciones, excepto las acciones, en las sociedades de personas que tengan personalidad jurídica (sociedades de derecho civil, compañías colectivas, compañías en comandita), distintas de las sociedades de personas de responsabilidad limitada, se asimilan en la medida en que el valor de la participación corresponde a bienes que forman parte del activo de un establecimiento permanente de la sociedad, a bienes que formen parte del activo de un establecimiento permanente de una empresa integrante de la herencia y se gravan en dicha medida en el Estado Contratante en que la sociedad tiene el establecimiento permanente.

3. Los bienes muebles colocados en instalaciones permanentes que sirven para ejercer una profesión liberal en alguno de los Estados sólo se someten a los impuestos sobre las herencias en el Estado en que se encuentran las instalaciones.

En lo que se refiere a los bienes muebles aludidos en el apartado anterior, se aplicará por analogía lo dispuesto en el Párrafo 2, tercer apartado de este artículo.

4. Los bienes muebles corporales, con exclusión de los títulos de valores mobiliarios, pero incluyendo el mobiliario, las ropas, el ajuar doméstico y los objetos y colecciones de arte distintos de los muebles indicados en los párrafos 2 y 3 anteriores, se someten al Impuesto sobre las Herencias en el Estado en que se encuentren efectivamente en la fecha del fallecimiento.

5. Las acciones de una sociedad por acciones inscrita en uno de los dos Estados Contratantes sólo quedarán sometidas al impuesto en dicho Estado, salvo que las acciones estuvieran efectivamente en la fecha del fallecimiento, en el Estado en el que el causante era residente en el momento de su muerte, en cuyo caso las acciones se gravarán solamente en este último Estado.».

«Artículo V.

Los bienes de la sucesión a los que no sea aplicable el artículo IV sólo se someterán a los Impuestos sobre las Herencias en el Estado en el que el causante era residente en el momento de su muerte.»

Vista la normativa anterior, los distintos bienes integrantes del futuro caudal relicto tributarán de la siguiente manera:

- Bienes inmuebles:

La adquisición por la consultante de bienes inmuebles por herencia tras el fallecimiento de sus padres estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en Suecia, tal y como establece el apartado 1 del artículo IV del Convenio entre España y Suecia, dado que la consultante manifiesta que los bienes inmuebles se encuentran situados en Suecia.

- Bienes muebles:

En relación con las cuentas bancarias, fondos de inversión y acciones debe observarse el resto del artículo IV y artículo V para proceder a su calificación. El artículo IV establece en sus apartados una relación de bienes para determinar en qué país se someten a tributación, siendo este criterio primario, ahora bien, si los bienes incluidos en el caudal relicto no pueden ubicarse en ninguno de los apartados habrá que acudir a la cláusula residual prevista en el artículo V.

El dinero depositado en una cuenta corriente, que será el bien que se adquiriera al fallecimiento de los padres, es un bien corporal; por tanto, habrá que determinar su ubicación conforme al apartado 4 del artículo IV del Convenio entre España y Suecia. Sobre el contrato de cuenta corriente la jurisprudencia del Tribunal Supremo (sentencia de 24 de febrero de 2011, recurso de casación 4164/2006; ROJ: STS 1198/2011) viene a señalar:

«Las mismas [las cuentas corrientes bancarias] sólo expresan una disponibilidad de fondos a favor de quienes figuran como sus titulares, sin que por lo demás el contrato bancario de cuenta corriente pueda conceptuarse como contrato de depósito, ni de comisión mercantil, ni de mandato civil, al ser un contrato atípico que goza de las características de los tres mencionados, pero que no se identifica con ellos, ni su regulación equivale a la suma de aquellos a los que se parece. En efecto, el contrato bancario de cuenta corriente es un contrato atípico a través del que se presta el servicio de caja, cuyos resultados se anotan contablemente por el sistema de cuenta corriente. El banco realiza pagos y cobros de la más variada índole, según las instrucciones del cliente y en función de la disponibilidad de fondos, y a falta de instrucciones precisas, actúa según las normas comunes de la buena práctica bancaria; lealtad, y beneficio de su cliente. A partir de lo expresando, considera la Sala que la disponibilidad de fondos en el ámbito de las cuentas corrientes bancarias se presenta como un elemento esencial de las mismas, pudiéndose incluso afirmar que la cuenta corriente bancaria expresa siempre una disponibilidad de fondos a favor de los titulares de la misma contra el banco que los retiene, y responde tanto a operaciones efectivas en dinero, como de créditos que el banco concede a los clientes [...]».

Por tanto, lo esencial del contrato de cuenta corriente es la disponibilidad de los fondos y la prestación del servicio de caja por una entidad financiera. Ahora bien, estos servicios pueden prestarse en distintas sucursales de la entidad de crédito, lo cual dificulta la determinación de lugar donde se consideran situados los fondos, especialmente cuando las distintas sucursales de una entidad de crédito son establecimientos secundarios de la entidad de crédito principal, sin personalidad jurídica propia, sino compartida por todas las sucursales y que no es otra que la de la entidad de crédito, aunque con autonomía operativa propia.

Por ello, debe establecerse un criterio razonable para la determinación de la ubicación del dinero depositado en un contrato de cuenta corriente al objeto de resolver la posible aplicación de la normativa de un Estado u otro sobre la que pregunta el consultante.

En consecuencia, los saldos de las cuentas corrientes se entenderán situados en Suecia cuando la cuenta corriente lo sea de una sucursal, de una entidad de crédito, situada en Suecia y, al mismo tiempo, los servicios que constituyen los elementos esenciales del contrato bancario de cuenta corriente –tales como disponibilidad de fondos, servicio de caja y de pagos y cobros– se presten principalmente por dicha sucursal. Ahora bien, sobre la efectiva prestación de los servicios que constituyen los elementos esenciales del contrato bancario de cuenta corriente, por tratarse de una cuestión fáctica, no puede pronunciarse este centro directivo, debiendo acreditarse por el consultante que quiere hacer valer su derecho ante la Administración tributaria gestora competente.

Respecto a las participaciones en fondos de inversión depositados en una cuenta de valores abierta en una sucursal, de una entidad de crédito, el Convenio excluye en el apartado 4 del artículo IV a los «títulos valores mobiliarios». Pues bien, en el ordenamiento jurídico español se distingue entre títulos valores mobiliarios y valores negociables. Siendo los valores negociables los que se enumeran en el artículo 2 de la Ley 6/2023, de 17 de marzo, de los Mercados de Valores y de los Servicios de Inversión (BOE de 18 de marzo) que establece a lo que aquí interesa, lo siguiente:

«Artículo 2. Instrumentos financieros sujetos a esta ley.

1. Quedan comprendidos en el ámbito de esta ley los siguientes instrumentos financieros:

[...]

c) participaciones y acciones en instituciones de inversión colectiva, así como de las entidades de capital-riesgo y las entidades de inversión colectiva de tipo cerrado; [...]»

Por el contrario, los títulos valores mobiliarios tienen una connotación distinta, es decir, los títulos valores mobiliarios y los valores negociables tienen en común ser valores, pero se diferencian en el tipo concreto de título valor. En consecuencia, las participaciones en instituciones de inversión colectiva se someterán a tributación conforme a lo dispuesto en el apartado 4 del artículo IV del Convenio entre España y Suecia, al ser bienes muebles corporales, y no quedar excluidos por no ser títulos valores mobiliarios. La tenencia de participaciones en una cuenta de valores abierta en una sucursal bancaria de Suecia implica que dichas participaciones se encuentran situadas en Suecia.

Respecto a las acciones que se encuentren en el caudal relicto habrá de estar a lo que establece el apartado 5 del artículo IV. En el caso planteado al manifestar la consultante que se trata de entidades suecas inscritas en dicho país y presuponer que los causantes serán residentes en Suecia se aplicará el apartado 5 del artículo IV y dichas participaciones tributarán únicamente en Suecia.

CONCLUSIÓN:

Primera: Los bienes inmuebles tributarán únicamente en el Estado donde se encuentren situados, según establece el apartado 1 del artículo IV. En el caso planteado tributarán en Suecia.

Segundo: Las cuentas corrientes tributarán en el Estado donde se encuentren situadas según establece el apartado 4 del artículo IV. Se entenderán situadas en Suecia cuando la cuenta corriente lo sea de una sucursal, de una entidad de crédito, situada en Suecia y, al mismo tiempo, los servicios que constituyen los elementos esenciales del contrato bancario de cuenta corriente se presten principalmente por dicha sucursal. Parece que en el caso planteado tributarán en Suecia.

Tercera: Los fondos de inversión tributarán donde se encuentren situados según establece el apartado 4 del artículo IV. Parece que en el caso planteado tributarán en Suecia.

Cuarta: Las acciones se acogerán a lo que establece el apartado 5 del artículo IV y tributarán en Suecia al tratarse de valores de empresas inscritas en Suecia.

Quinto: Los bienes de la sucesión a los que no sea aplicable el artículo IV sólo se someterán a los Impuestos Suecia.

DONACIÓN DE DINERO RECIBIDA POR UN RESIDENTE EN ESPAÑA ACOGIDO AL RÉGIMEN ESPECIAL DE TRABAJADORES DESPLAZADOS PREVISTO POR EL ARTÍCULO 93 DE LA LIRPF

(Consulta DGT V0433-26 de 27/02/2026)

El régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes aplicable a los desplazados a territorio español, conocido como régimen de impatriados, está regulado en el artículo 93 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.

Quienes optan por acogerse al régimen especial previsto en el artículo 93 de la LIRPF son personas físicas que se desplazan efectivamente a territorio español para residir en dicho territorio, como consecuencia de lo cual adquieren su residencia fiscal en España, y continúan manteniendo su condición de contribuyentes a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Y, simplemente a efectos de su tributación, determinan su deuda tributaria con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (con ciertas especialidades). Es decir, en ningún momento se plantea que dichas personas puedan no ser consideradas como residentes en España, la única especialidad que plantea este régimen se encuentra en la forma de tributación de dichos contribuyentes.

Procederá la tributación por obligación personal en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo que implicará tributar por todos los bienes que reciba, con independencia del lugar donde se encuentren, dentro o fuera de España.

Se considerará que la persona tiene su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma donde hubiere permanecido el mayor número de días en el periodo de los cinco años inmediatamente anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo del impuesto. En consecuencia, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma de que se trate y deberá ser ante los órganos tributarios de la misma donde se presente la autoliquidación correspondiente.



TRIBUNAL SUPREMO

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OIFICNAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS	49
IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA	49
- Aportación de inmuebles arrendados declarados como actividad económica a efectos del IRPF en la constitución de una sociedad limitada	49
- Devengo del IIVTNU en el caso de impugnación del reparto hereditario realizado por el albacea	49
- Venta del usufructo, cuyo valor es inferior a su valor en el momento de su adquisición.....	50
- Aportación gratuita de un bien privativo a la sociedad de gananciales	51
- Valor de adquisición a considerar en el caso de declaración extemporánea del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que gravó la adquisición	51
- Tributación de la operación de consolidación del dominio en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana	52

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

APORTACIÓN DE INMUEBLES ARRENDADOS DECLARADOS COMO ACTIVIDAD ECONÓMICA A EFECTOS DEL IRPF EN LA CONSTITUCIÓN DE UNA SOCIEDAD LIMITADA

(Consulta DGT V0035-26 de 09/01/2026)

En el caso que nos ocupa, la persona física consultante señala que los motivos económicos que impulsan la operación varios; el motivo principal es facilitar la supervivencia intergeneracional de la empresa. Asimismo, desarrollar la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles utilizando una estructura societaria de responsabilidad limitada. Por último, reforzar patrimonialmente a la nueva sociedad, mejorando su imagen frente a terceros a los efectos de tener un acceso a la financiación en mejores condiciones, lo que le permitiría, eventualmente, potenciar la actividad de arrendamiento mediante nuevas adquisiciones de inmuebles que quedarían afectos a la misma

En virtud de todo lo anterior, en el supuesto concreto planteado a la operación de reestructuración planteada le resultará de aplicación el régimen de neutralidad fiscal regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.

Por su parte, la disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), regula el régimen del IIVTNU en operaciones de reestructuración empresarial, estableciendo lo siguiente:

“No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en Capítulo VII del Título VII de esta Ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 87 de esta Ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.

En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el Capítulo VII del Título VII.

No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.”

En consecuencia, el no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionado a que los bienes inmuebles aportados por el consultante a la sociedad se encuentren integrados en una rama de actividad.

En caso de que no concurren las circunstancias descritas, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia, en su caso, de la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo del citado impuesto la persona física aportante, es decir, el consultante.

DEVENGO DEL IIVTNU EN EL CASO DE IMPUGNACIÓN DEL REPARTO HEREDITARIO REALIZADO POR EL ALBACEA

(Consulta DGT 0004-26 de 12/02/2026)

A este respecto, se informa que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre esta cuestión, fijando la doctrina de que el devengo del IIVTNU se produce en la fecha de la transmisión de los bienes, que en el caso de las transmisiones por causa de muerte, es la fecha del fallecimiento del causante, cualquiera que sea la fecha de la aceptación o adición de la herencia (sentencias de fechas 5 de junio de 1993, 7 de octubre de 1995 y 29 de junio, 30 de septiembre, 19 de octubre y 30 de noviembre de 1996).

Por tanto, en relación con la primera cuestión planteada, a efectos del IIVTNU, se tendrá por fecha de la transmisión la del fallecimiento del causante, entendiéndose por tanto producido en dicho momento el devengo del tributo. Así, en el caso objeto de consulta, el devengo del IIVTNU se produce el 29 de septiembre de 2019, fecha del fallecimiento del padre del consultante.

Y el plazo para presentar la liquidación o autoliquidación del impuesto se cuenta desde el devengo, que en el caso de transmisiones por causa de muerte es de seis meses, prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo.

En consecuencia, resulta procedente la liquidación del impuesto por parte de la entidad local competente.

En relación con la segunda cuestión planteada, de acuerdo con la información aportada en el escrito objeto de estudio, el reparto de la herencia ha sido aceptada por algunos herederos. No obstante, el consultante ha interpuesto el recurso pertinente, no aceptando la herencia.

Por tanto, tendrá la consideración de sujetos pasivos del impuesto, a título de contribuyentes, por un lado, los herederos que hayan aceptado la herencia, por la parte de los terrenos de naturaleza urbana que les hayan asignado en el reparto de la misma.

Y, por otro lado, respecto de la parte de la herencia no aceptada, será sujeto pasivo, a título de contribuyente, la herencia yacente, como entidad del artículo 35.4 de la LGT, instituida a los herederos llamados a suceder del causante, de acuerdo con el testamento, o en su caso, por lo dispuesto en el Código Civil.

En el caso de que la herencia yacente esté constituida por un único heredero, podrá practicarse la liquidación del IIVTNU a éste, como único partícipe de la misma.

En todo caso, cabe advertir que el artículo 42.1.b) de la LGT establece que serán responsables solidarios los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.

En consecuencia, por las liquidaciones del IIVTNU practicadas a las herencias yacentes, son responsables solidarios las personas llamadas a la herencia.

VENTA DEL USUFRUCTO, CUYO VALOR ES INFERIOR A SU VALOR EN EL MOMENTO DE SU ADQUISICIÓN

(Consulta DGT V0296-26 de V0296-26)

Respecto al derecho de usufructo, se realiza el hecho imponible por la transmisión del derecho real de goce limitativo de dominio a título oneroso, siendo sujeto pasivo el usufructuario. La base imponible se determinará aplicando al valor catastral del terreno en la fecha de devengo (fecha de la transmisión por compraventa) la proporción que corresponda al valor del derecho real de usufructo aplicando las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, teniendo en cuenta para ello, en su caso, la edad del usufructuario en la fecha del devengo.

Y, por otro lado, se produce el hecho imponible del IIVTNU por la transmisión de la propiedad (nuda propiedad) del terreno a título oneroso, siendo contribuyentes del impuesto las personas que transmiten la propiedad del terreno. La base imponible se determinará por diferencia entre el valor catastral del terreno en la fecha de devengo menos el valor que corresponda al derecho de usufructo.

Una vez señalado lo anterior, cualquiera de los tres sujetos pasivos, o todos en su caso, puede instar la aplicación del supuesto de no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL o el método de determinación de la base imponible del artículo 107.5 del TRLRHL.

Esta solicitud corresponde a cada sujeto pasivo de forma individual, y con independencia de lo que hagan los otros sujetos pasivos. Es decir, si alguno de ellos solicita la no sujeción del artículo 104.5 o la determinación de la base imponible del artículo 107.5, y el resto de sujetos pasivos no lo hace, el Ayuntamiento tendrá que constatar respecto del primer sujeto pasivo si se cumplen los requisitos del artículo 104.5 o del artículo 107.5 y, respecto del resto, se le practicará la liquidación determinando la base imponible por aplicación de los apartados 1 a 4 del artículo 107 del TRLRHL.

En el escrito de consulta no se indica cuál fue el valor de adquisición del inmueble en febrero de 1991 ni qué parte de ese valor correspondía pagar a cada uno de los adquirentes (los dos nudos propietarios y el usufructuario), y tampoco se indica cuál ha sido el valor de transmisión del inmueble en la venta realizada en 2025, ni qué parte del mismo corresponde percibir a cada uno de los transmitentes.

A efectos de la aplicación del supuesto de no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL o del método de determinación de la base imponible de 107.5 del TRLRHL, hay que estar al mayor entre el valor que conste en los títulos que documenten las operaciones de adquisición y transmisión, o el valor comprobado, en su caso, por la Administración tributaria.

Por tanto, en este caso, para el usufructuario, y sin perjuicio de la posible comprobación por la Administración tributaria,

se tomará como valor de adquisición del terreno la parte del valor de adquisición que conste en la escritura pública de compraventa de febrero de 1991 y que corresponda al usufructuario, aplicando asimismo, en caso de que el inmueble esté formado por terreno y construcción la proporción entre el valor catastral del terreno y el valor catastral del total inmueble en la fecha de devengo, que es la fecha de la transmisión en 2025. Y como valor de transmisión del terreno se tomará la parte que corresponda al usufructuario del valor de transmisión que conste en la escritura pública de compraventa de 2025, aplicando en su caso, también la proporción entre valor catastral del terreno y valor catastral total.

La regla de determinación del valor del terreno que corresponde al derecho de usufructo contenida en el artículo 107.2.b) del TRLRHL es la regla para la determinación de la base imponible por el método regulado en los apartados 1 a 4 del citado artículo 107, pero no es aplicable a los efectos de acreditar la inexistencia de incremento de valor del terreno o el método de determinación de la base imponible del artículo 107.5 del TRLRHL, que como se ha indicado anteriormente, se acredita mediante los valores de adquisición y transmisión que consten en los títulos que documenten las respectivas operaciones, sin perjuicio de la comprobación por la Administración tributaria.

Para el caso de que, de acuerdo con lo señalado anteriormente, se estuviese ante una inexistencia de incremento de valor del terreno para el usufructuario, sí que podría resultar de aplicación la no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL.

En el caso de los nudos propietarios, si se está ante un incremento de valor que origine el hecho imponible del IIVTNU, se determinará la base imponible de acuerdo con lo regulado en el artículo 107 del TRLRHL, apartados 1 a 4, salvo que el sujeto pasivo solicitase la determinación de la base imponible de acuerdo con el artículo 107.5 del TRLRHL, en cuyo caso, los valores de adquisición y transmisión se determinarían según lo establecido en el artículo 104.5.

APORTACIÓN GRATUITA DE UN BIEN PRIVATIVO A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES

(Consulta DGT V0389-26 de 25/02/2026)

La aportación de un bien inmueble urbano a la sociedad conyugal se encuentra no sujeta al IIVTNU, en virtud de lo dispuesto en el artículo 104.3 del TRLRHL antes transcrito, por lo que no existe obligación de tributar por este impuesto.

No obstante, a efectos de futuras transmisiones de los inmuebles aportados a la sociedad conyugal, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU habrá que tener en cuenta que el período de generación del incremento de valor del terreno de naturaleza urbana que se ponga de manifiesto en la futura transmisión será el comprendido entre la fecha del devengo del impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en que el titular adquirió el inmueble por compraventa (u otro título), en nuestro caso el año 2014, y no la fecha en que se realice la aportación al régimen de sociedad conyugal.

VALOR DE ADQUISICIÓN A CONSIDERAR EN EL CASO DE DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES QUE GRAVÓ LA ADQUISICIÓN

(Consulta DGT V0406-26 de 26/02/2026)

En el marco de dichas facultades de comprobación, es el Ayuntamiento o el órgano encargado de la gestión del impuesto quien puede considerar que el sujeto pasivo ha acreditado de forma suficiente la inexistencia de incremento de valor del terreno.

Así, cuando el Ayuntamiento considere que el valor otorgado al inmueble en tal declaración no se corresponde con el valor de mercado en la fecha del fallecimiento del causante (2005), sino que, por ejemplo, es el valor de mercado referido a la fecha de declaración del impuesto realizada 7 años más tarde (2012), podrá iniciar un procedimiento de comprobación a los efectos de determinar el valor de adquisición real del terreno que se transmite.

Con ello, se podría rechazar el valor declarado por el sujeto pasivo como valor de adquisición en la autoliquidación o declaración del IIVTNU presentada por la transmisión onerosa de la propiedad realizada en 2025, por considerar que dicho valor no puede admitirse como un valor de mercado en 2005, que es lo que exigía en aquel momento la normativa del ISD.

TRIBUTACIÓN DE LA OPERACIÓN DE CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO EN EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

(Consulta DGT V0420-26 de 26/02/2026)

El artículo 513 del Código Civil contempla entre las causas de extinción del usufructo, la muerte del usufructuario.

Con la muerte del usufructuario se produce una extinción del derecho de usufructo en su persona y una "recuperación" del derecho de usufructo por la persona del nudo propietario.

Por lo que, una vez extinguido el derecho real de usufructo, no hay una transmisión de tal derecho a la persona del nudo propietario, sino tan solo una recuperación de las facultades de goce sobre el bien por el propietario.

Así el Tribunal Supremo en su sentencia de 16 de enero de 1999, en resolución de recurso de casación en interés de ley núm. 3067/1998, manifestó en su fundamento de derecho segundo que:

"Como bien razona la Sentencia recurrida, la extinción del usufructo no está comprendida en ninguno de los dos supuestos que acabamos de citar. Ni es transmisión de la propiedad ni es transmisión de ningún derecho real. El hecho de que, por el fallecimiento de la usufructuaria, los nudos propietarios hayan alcanzado la integridad de su dominio no significa que hayan sido sujetos de transmisión alguna de derechos que puedan constituir hecho imponible. Simplemente, el régimen legal correspondiente a este derecho real prevé que la muerte de la usufructuaria extingue el usufructo (art. 513.11 del Código Civil), recuperando los propietarios las facultades de goce de que se habían visto privados al constituirse tal derecho, lo que excluye que esta recuperación vaya precedida de transmisión alguna que suponga el devengo del impuesto."

Y en la sentencia de 9 de diciembre de 2011 (recurso de casación 653/2008), aunque referida al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Tribunal Supremo, en el fundamento de derecho primero, asume el criterio de la Audiencia Nacional manifestado en las sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo de 19 de abril y 23 de noviembre de 2007, en el siguiente sentido:

"El usufructo, según el artículo 467 del Código Civil, "da derecho a disfrutar los bienes ajenos con la obligación de conservar su forma y sustancia, a no ser que el título de su constitución o la ley autoricen otra cosa". Es, por tanto, un derecho real limitativo del dominio, en el sentido de que se proyecta sobre una cosa ajena, como explícitamente señala el precepto transcrito. Esta naturaleza sustancial de "ius in re aliena" impide considerar que el nudo propietario adquiere el usufructo cuando recupera "de iure" las facultades inherentes al disfrute que, hasta entonces, poseía el usufructuario. No en vano, el artículo 513 del propio Código Civil declara que "el usufructo se extingue:... 1º) Por muerte del usufructuario". Es decir, que al fallecimiento del usufructuario, si se extingue el derecho de éste, intransmisible a terceros, revierten al propietario las facultades propias del disfrute de la cosa, pero no es que, como desacertadamente se preconiza en el acta, se "adquiera" el usufructo cuando el usufructuario cesa en su derecho. Más claramente aún se llega a esta conclusión ante la advertencia del apartado 3º del ya mencionado artículo 513, que se refiere a esta causa de extinción: "3º) Por la reunión del usufructo y la propiedad en una misma persona".

Por tanto, siendo el hecho imponible del IIVTNU, de acuerdo con el artículo 104 del TRLRHL, el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana, que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, y no habiendo en este caso transmisión de la propiedad, ni constitución o transmisión del derecho real de usufructo, no se produce el hecho imponible del impuesto, y por consiguiente, la consolidación del dominio en el nudo propietario (los hijos) por la extinción del usufructo al fallecimiento de la usufructuaria no está sujeta al IIVTNU.

No obstante, a efectos de una futura transmisión de la propiedad del inmueble, habrá que tener en cuenta, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, que el período de puesta de manifiesto en esa futura transmisión, del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que entonces se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en la que los hijos adquirieron la nuda propiedad del inmueble por el pacto de mejora, sin que se tenga en cuenta a estos efectos la fecha en la que se consolida el dominio, dado que esta operación no determina el devengo del impuesto

