

En
Cla
ve
Te
rri
to
ri
al



AVISO A NAVEGANTES: SOBRE LA POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES, EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO Y EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Sofía Arana Landín¹

Profesora Titular de la Universidad del País Vasco (UPV/EHU), Visiting scholar del Environmental Law Institute, Washington DC.

I. INTRODUCCIÓN. II. LAS SENTENCIAS RECAÍDAS EN EL ÚLTIMO QUINQUENIO EN TORNO A LA UTILIZACIÓN DE VALORACIONES OBJETIVAS EN EL ÁMBITO INMOBILIARIO. III. LOS CAMBIOS PRODUCIDOS EN CUANTO AL HECHO IMPONIBLE Y SU VALORACIÓN EN EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA COMO LA ANTESALA DEL CAMBIO. IV. SOBRE LA SENTENCIA DEL TC 182/2021, DE 26 DE OCTUBRE.V. LA OBJETIVACIÓN DEL CÁLCULO DEL VALOR DE LOS BIENES INMUEBLES MEDIANTE EL VALOR DE REFERENCIA. VI. COINCIDENCIAS Y DIVERGENCIAS ENTRE EL VALOR CATASTRAL Y EL VALOR DE REFERENCIA. VII. LA REGULACIÓN DEL VALOR DE REFERENCIA EN LOS DIFERENTES IMPUESTOS. VIII. CONCLUSIONES.

RESUMEN: la sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre, relativa al Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana, trasciende el ámbito de dicho impuesto local, ya que las consideraciones vertidas en la misma en torno a las exigencias que han de cumplirse para que las valoraciones catastrales objetivas resulten compatibles con el principio de capacidad económica pueden y deben aplicarse, no sólo al valor catastral, sino también al nuevo valor de referencia, que es tan catastral y objetivo como el primero.

Es por ello, por lo que, tras una descripción de cómo se configura este nuevo valor catastral, de nominada como “valor de referencia”, pasamos a relacionarlo con la referida sentencia, examinando la regulación del mismo que se realiza para el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Tras comprobar la regulación de la valoración de los inmuebles en los tres tributos, llegamos a la conclusión de que la misma resulta ser inconstitucional, por transgredir frontalmente lo dicho en la referida sentencia. Entendemos que se incumplen los requisitos básicos para que estas valoraciones objetivas en los tres tributos cumplan con el principio de capacidad económica ya que no

1 Este trabajo se inserta dentro del grupo de investigación reconocido GIU18/147 y del MINECO "La financiación al servicio de la responsabilidad estratégica del Estado", Referencia: AEI/FEDER PID2020-115834RB-C32.

Fecha recepción: 16 de noviembre de 2021 - Fecha aceptación: 10 de diciembre de 2021.

ofrecen opciones al valor de referencia que puedan ser utilizadas, no de forma imperativa, sino como alternativas reales al mismo cuando el valor real resulta ser inferior al valor de referencia.

En definitiva, esta regulación habrá de ser modificada en el sentido de no obligar a utilizar el valor de referencia imperativamente, cuando el mismo resulte superior al valor real. La solución resulta simple y necesaria: modificar la nueva regulación a fin de evitar la imperatividad del valor de referencia, ofreciendo la posibilidad de utilizar como alternativa el valor real en los tres tributos. Caso contrario, la nueva regulación establecida por la Ley 11/2021 puede ser declarada inconstitucional.

PALABRAS CLAVE: valor de referencia, valor catastral, valor comprobado, valoración inmobiliaria, inconstitucionalidad.

ABSTRACT: the ruling of TC 182/2021, of October 26, relative to the Tax on the Increase in Value of Urban Land, transcends the scope of the said local tax. Thus, the considerations expressed in this sentence regarding the requirements that need to be fulfilled, so that objective cadastral valuations are compatible with the principle of economic capacity, can and should be applied, not only to the cadastral value, but also to the new reference value, which is as cadastral and objective as the first.

That is why, after a description of how this new reference value is configured, we now relate it to the aforementioned sentence, examining the new regulation under the light of the sentence for the Tax on the Patrimony, the Tax on Inheritance and Donations and the Tax on Patrimonial Transmissions and Documented Legal Acts.

After verifying the regulation of the valuation of real estate in the three taxes with the compulsory use of the new reference value, we conclude, that it turns out to be unconstitutional, for frontally transgressing what was established by the aforementioned sentence.

We understand that the basic requirements established in the aforementioned sentence are not fulfilled in these three taxes. Therefore, these compulsory objective valuations in the three taxes fail to comply with the principle of economic capacity, since they do not offer options to the reference value to be used, not in an imperative way, but as real alternatives to it when the actual value turns out to be less than reference value.

Ultimately, this regulation will have to be modified, in the sense of not obliging to use the reference value imperatively, when it is higher than the real value. The solution is simple and necessary: modify the new regulation in order to avoid the imperative use of the reference value, offering the possibility of using the real value in the three taxes as an alternative. Otherwise, the new regulation established by Law 11/2021 may be declared unconstitutional.

KEY WORDS: reference value, cadastral value, real estate valuation, unconstitutionality.

I. INTRODUCCIÓN

Qué duda cabe de que la fiscalidad de los bienes inmuebles se encuentra en período de cambios profundos e incluso, probablemente, necesarios. Se puede observar una nueva tendencia en torno a la valoración inmobiliaria a efectos fiscales que, si bien en un afán de simplicidad, se prevé harto complicada.

La valoración de bienes inmuebles debe alcanzar un cierto equilibrio entre esta simplicidad para la administración y una adecuación a la realidad, evitando la valoración de este tipo de bienes de forma ficticia y totalmente alejada de la realidad, porque ello podría atentar contra el principio de capacidad económica. Entendemos que dicho equilibrio se ha demostrado inestable.

La valoración de bienes inmuebles es de gran relevancia para nuestro sistema tributario ya que utiliza en tributos estatales, tanto para el IRPF como para el Impuesto sobre Sociedades (especialmente para determinar las ganancias patrimoniales o a otros efectos, como corregir los precios en operaciones vinculadas), para el Impuesto sobre el Patrimonio, para el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y para el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En el ámbito local resulta ser trascendente, muy especialmente, para Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de

Naturaleza Urbana² y para el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Además, también la valoración prevista para los diferentes impuestos no suele resultar coincidente y, en muchas ocasiones, la misma alude a precios de mercado o valor real, dependiendo del tributo en cuestión, lo cual tiene mucho de concepto jurídico indeterminado que, de una manera u otra, hay que llegar a concretar.

Sin embargo y, a pesar de que, los ámbitos de valoración de los bienes inmuebles no tienen por qué coincidir y menos aún las valoraciones a nivel de tributos locales y las de los tributos estatales, lo aprendido a través del TC en torno al modo de valoración de cara al IIVTNU puede y debe servir de guía para otras formas objetivas de valoración de bienes inmuebles como la del nuevo valor de referencia. Entendemos que la reciente sentencia 182/2021 va a suponer una revolución en toda regla.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado de 2018 ya introducía el concepto del valor de referencia, aunque en ese momento no se contemplaba su regulación. Es la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas

2 En adelante también IIVTNU.

normas tributarias y en materia de regulación del juego (de aquí en adelante la Ley 11/2021), epígrafe XII, la que introduce en nuestro sistema la aplicación del valor de referencia como forma de valorar los bienes inmuebles de cara al cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre el Patrimonio. Se prevé que la misma entre en vigor el próximo 1-1-2022. Sin embargo, desde aquí ya avanzamos nuestras dudas sobre la constitucionalidad de su actual regulación, afectando a todos los tributos señalados.

II. LAS SENTENCIAS RECAÍDAS EN EL ÚLTIMO QUINQUENIO EN TORNO A LA UTILIZACIÓN DE VALORACIONES OBJETIVAS EN EL ÁMBITO INMOBILIARIO

Desde hace unos años se han ido dando modificaciones sustanciales de mayor o menor calado en la materia tanto en referencia al ámbito local como estatal. Dichos cambios lo están siendo, muy especialmente, en dos sentidos: el primero, en cuanto a la forma de valorar y de utilizar el método

de comprobación de valores, habiéndose clarificado y tornado más estricta la interpretación de qué se considera puede entenderse la aplicación de dicho método; el segundo, a través también de una batería de resoluciones y sentencias en el ámbito judicial, con un claro posicionamiento incluso del TS y del TC, terminando por declarar nula la forma de cálculo de la denominada plusvalía municipal.

Tal vez sí que sea adecuado reformar la forma de valorar la base imponible de este tipo de activos en aras a conseguir un *“mayor rigor, precisión y seguridad jurídica en su determinación”*, tal y como establece el preámbulo de la propia Ley 11/2021³. Sin embargo, la reforma ya aprobada parece que va encauzada hacia un alza generalizada de los tributos en que se valoran estos bienes y puede además estar trastocando las reglas del juego⁴, siendo contraria a las resoluciones judiciales y jurisprudencia en la materia, muy especialmente por la línea establecida a través de la sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre.

La tendencia a objetivar es más que comprensible, pero ello ha de hacerse con cautela, intentando no poner en peligro ni el principio de capacidad económica, ni ninguno de los otros principios constitucionales en que se basa nuestro sistema tributario.

3 De aquí en adelante, la Ley 11/2021.

4 Cabe recordar que La Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado, ya había previsto el referido valor de referencia de mercado y la Disposición final tercera del Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario lo regulaba entendiendo que el valor de referencia es: “el resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las transacciones inmobiliarias efectuadas, contrastados con las restantes fuentes de información de que disponga.

No cabe la menor duda de que la sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre, declarando inconstitucional tres receptos relativos a la forma de cálculo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana sienta un precedente que puede suponer, de forma indirecta, un aviso a navegantes: la estocada final al previsto valor de referencia de no adoptarse ciertas medidas preventivas en el sentido en que se ha ya realizado para la nueva forma de cálculo de la plusvalía municipal⁵.

Y es que cabe recordar que una de las finalidades de la propia Ley 11/2021 y que se ve reflejada en su título es la de *“introducir cambios en la regulación dirigidos a asentar unos parámetros de justicia tributaria y facilitar las actuaciones tendentes a prevenir y luchar contra el fraude reforzando el control tributario”*. De este modo, la reforma del valor de referencia que va a afectar a las valoraciones de bienes inmuebles aparece de la mano del propósito de prevenir y luchar contra el fraude.

La experiencia demuestra que este tipo de medidas anti-elusivas suele conllevar una mayor facilidad recaudatoria, pero no pueden sacrificarse ni los principios constitucionales tributarios ni la doctrina ya asentada por parte del TS y TC.

En este sentido, si bien supuestamente la referida sentencia del TC sobre la plusvalía

municipal es aplicable exclusivamente a este impuesto, parece que el razonamiento del TC para expulsar la forma de cálculo de la base imponible de los bienes inmuebles de forma objetiva, sin ofrecer una alternativa acorde con el valor real, puede sentar un precedente de gran peligro para el valor de referencia.

Y es que la sentencia del TC 182/2021, que anula ciertos preceptos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana nos puede servir de guía de hacia dónde no hay que ir con la objetivación de las valoraciones. Ello implica adoptar una serie de cautelas a la hora de proyectar el valor de referencia que, de momento, no tenemos constancia que se hayan adoptado.

Además, por otra parte, se aprecia una clara tendencia hacia la generalización de un efecto indirecto indeseado: la inversión de la carga de la prueba sobre la que no nos cabe ninguna duda de que tal cual no resulta admisible.

III. LOS CAMBIOS PRODUCIDOS EN CUANTO AL HECHO IMPONIBLE Y SU VALORACIÓN EN EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA COMO LA ANTESALA DEL CAMBIO

5 En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla -sede en Málaga-, respecto de los arts. 107.1, 107.2.a) y 107.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, por posible vulneración del art. 31.1 CE

Primeramente, fue a través de un tributo local, que la fiscalidad que afectaba a bienes inmuebles comenzaba a tambalearse al tiempo que lo hacía su constitucionalidad.

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana, también en relación al valor de los inmuebles, comenzó a sufrir cambios profundos debido al terremoto ocasionado inicialmente por la sentencia del Tribunal Constitucional 26/2017, de 16 de febrero, en referencia a la norma Foral de este tributo en Gipuzkoa y la 37/2017, de 1 de marzo, referente a su homónima en Álava, que ya anunciaban la más que previsible Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo⁶.

Ello era así porque tanto la norma foral guipuzcoana como la alavesa impugnadas eran idénticas en contenido a lo dispuesto por el art.107 de la Ley de Haciendas locales respecto a este tributo con carácter general. Ambos autos, el inicial referente a Gipuzkoa y el alavés, fueron redactados por el mismo magistrado y resultan impecables en su exposición, por lo que presagiaban, por fin, una muy esperada sentencia de inconstitucionalidad, cuando menos parcial del tributo. En este sentido, la STC 59/2017, de 11

de mayo, terminó con la ficción legal de la existencia inexorable de un incremento de valor (y, por tanto, de gravamen) con toda transmisión de suelo urbano, determinando que dicha transmisión es condición necesaria pero no suficiente para el nacimiento de la obligación tributaria en un impuesto cuyo objeto es el incremento de valor (FJ 3).

Sin embargo, este corpus de sentencias que, en su momento, había que aplaudir, sólo iban encaminadas a prohibir la forma más clara y burda de atentar contra el principio de capacidad contributiva, ya que se limitaban a prohibir el gravamen en los supuestos de ausencia de ganancia, generando no pocos interrogantes con respecto a otro tipo de situaciones que era necesario resolver⁷. Aquí ya el Tribunal Constitucional dejaba la tarea de enmendar el impuesto en manos del legislador.

Desde esta revista ya advertíamos de la fragilidad de las primeras normativas que se aprobaron tras la sentencia, en Gipuzkoa, Araba y Bizkaia, realizando una interpretación de la misma meramente recaudatoria y que incurría, una vez más, muy probablemente, en inconstitucionalidad por varios frentes⁸. Lo hacíamos pensando en que el legislador debía regular inminentemente

6 La STC 26/2017, de 16 de febrero, la admite parcialmente en relación con los artículos 4.1, 4.2.a) y 7.4 de la Norma Foral 16/1989, del IIVTNU de Guipúzcoa mientras que la STC 37/2017, de 1 de marzo, sigue idéntico criterio al de la ya citada STC 26/2017 relativa a Guipúzcoa, pues la admite parcialmente en relación con los artículos 4.1, 4.2.a) y 7.4 de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del IIVTNU de Álava.

7 Cabe advertir, sin embargo, que en estos Territorios Históricos no resultaba de aplicación la reforma de la Ley del catastro realizada en el 2014, que permite al mismo actualizar los valores catastrales a la baja Sin embargo, como indica el TC, esta posibilidad, aunque argumentada por la Abogacía del Estado en cuanto a la última de las referidas sentencias, no desvirtuaba la vulneración del art.24 CE.

8 Cfr., entre otros, ARANA LANDÍN, S. (2018): “Los primeros intentos de mantenimiento del IIVTNU tras la decla-

una forma de cálculo que no incurriera en esos mismos errores, pero a pesar del aumento de la litigiosidad y los cuatro años de continuos reveses judiciales, no lo hizo.

Concretamente, en el caso de las normas vascas, a través de un decreto foral norma de urgencia, se pasaban a regular hechos tan fundamentales del tributo como lo son el hecho imponible o su valoración. Además, mediante estos decretos de urgencia se limita la sentencia del TC, decidiendo que la misma no tiene una eficacia “ex tunc”, transgrediendo la jerarquía normativa, a la vez que incurriendo en una serie de errores previsibles, como la reversión de la carga de la prueba, la confiscatoriedad originada por el error de salto y, en definitiva, la imposibilidad de salvar la constitucionalidad del impuesto incluso previendo la exención del impuesto ante la ausencia de ganancia.

Ha sido mucha la doctrina que ha seguido este tema avisando de los problemas que podía acarrear la interpretación de la sentencia en relación al mantenimiento del IIVT-NU para los casos en que se pudiera entender que sí que existía una ganancia, pero sus

propuestas no han llegado a verse reflejadas en una norma.⁹

Desde la primera de las sentencias recaídas en la materia, la referente al Territorio Histórico de Gipuzkoa, el legislador podía y debía haber actuado resolviendo anticipadamente las diferentes cuestiones que se iban a dar inexorablemente. Los territorios históricos reaccionaron rápido, aunque con normativas que, parcheando el tributo, daban lugar a situaciones claramente inconstitucionales por otros flancos.

Sin embargo, el legislador nacional no ha actuado, por lo que han tenido que ser los tribunales económico-administrativos, contencioso-administrativos, Tribunales Superiores de Justicia, el Supremo y Constitucional los que, en cada caso, intentaban hacer frente a la cuestión, sin la potestad legislativa para ello.

De este modo, ante la ausencia de una nueva norma que eliminara los errores de la anterior, se ha ido resolviendo, por etapas, exclusivamente las cuestiones parciales de cada caso, afrontando situaciones concretas e introduciendo elementos de cuantifica-

ración de inconstitucionalidad: vuelta a la vulneración del principio de capacidad contributiva, de no confiscatoriedad y del derecho de defensa”, en *Tributos Locales*, núm. 134; CHICO DE LA CÁMARA, P. (2012): *La revisión de actos tributarios en la esfera local*. Madrid: Renta Grupo Editorial, (Tributos Locales, monografía núm. 1.

- 9 Cfr., entre otros, ALÍAS CANTÓN, M. (2017): “Efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional que declaran la inconstitucionalidad de diversos artículos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, en *Crónica Tributaria*, núm. 164; ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (1995): “La sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992, en materia de impuesto sobre plusvalía: un paso más hacia el distanciamiento del principio de capacidad económica”, en *Revista de Hacienda Local*, núm. 74; ANGLÈS JUANPERE, B. (2018): “La nueva plusvalía municipal, de momento”, en *Tributos Locales*, núm. 134;); GARCÍA FRÍAS, M.A. (2017): “Reflexiones sobre el presente y el futuro del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a la luz de las SSTC 57 y 59/2017, de 11 de mayo”, en *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 175; MARÍN-BAR-NUEVO FABO, D. (2017): “Significado y alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del IIVT-NU en Guipúzcoa y Álava”, en *Revista de Contabilidad y Tributación-CEF*, núm. 409.

ción e interpretaciones claramente ajenas a la normativa reguladora del impuesto en sí misma (que, a pesar de la urgencia, permanecía inamovible), con la finalidad de sostener en los casos que fuese posible la existencia del impuesto, pero sin entrar a fondo en el problema que representaba la valoración objetiva del impuesto en relación al principio de capacidad económica y la interdicción de confiscatoriedad.

Así, por ejemplo, si bien la confiscatoriedad de ciertas situaciones era evidente y se resolvió, tanto por parte del TC como del TS, que cuando la ganancia quedara totalmente absorbida por el impuesto, se daba una confiscatoriedad inconstitucional, no se fijaba a partir de qué límite podría considerarse que existía la misma.

No cabe ninguna duda de que, a partir de ahí, además, pasaba a trasladarse al contribuyente la carga de la prueba, ya que el mismo debía pasar a probar, con toda clase de dudas e incertidumbres, que, en realidad, no existía ganancia alguna.

Además, temas tan importantes como si se podía aplicar a no los coeficientes correctores al efecto o si una pequeña ganancia podía dar lugar al error de salto y originar un impuesto claramente confiscatorio quedaban al recurso y prueba de los interesados. Y aquí radica el mismo efecto pernicioso que el que se va a dar con la nueva reforma para instaurar el valor de referencia, ya que en la reforma proyectada también hay un valor objetivo y una inversión de la

carga de la prueba.

Estos antecedentes junto a otros hechos referidos en la sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre, pueden servir de base bien para un cambio del proyectado valor de referencia o bien para otra previsible declaración de inconstitucionalidad.

A dicho bloque de sentencias del TC hay que añadir otras tantas del TS que tienen que dilucidar sobre la idoneidad de la fórmula de cálculo, la confiscatoriedad del tributo, etc. Diversas sentencias del TS han ido aclarando parcialmente algunos de estos puntos, pero todavía quedaba mucho por hacer en relación al IIVTNU. Si bien la sentencia que valoraba la fórmula de cálculo no sigue la línea de la fórmula de Cuenca, que directamente entendía que la misma estaba viciada ex origine porque calculaba la ganancia a futuro y no la real fue estimatoria en primera y segunda fase, el TS en su sentencia de 18 de mayo de 2020 afirmaba: “(...) *lo pretendido, en realidad, no es otra cosa que una alteración del criterio de cálculo que desconoce por completo el mandato legal del artículo 107.4 TRLHL, al que debe estarse para determinar la base imponible del impuesto (...)(...) bajo diversas fórmulas matemáticas o económicas, se pretende establecer la ganancia o incremento patrimonial que se grava —entre otras, la conocida como "formula Cuenca", aunque hay otras alternativas creativas—, de un modo distinto al preceptivamente aplicable del artículo 107.4 TRLHL*”. Curiosamente,

no entraba, como acaba de hacer el TC a valorar que ese art.107.4 del TRLHL, estableciendo que no debía tener cabida en el ordenamiento como fórmula de cálculo objetiva, total y obligatoria, sin posibilidad de utilizar otra que se ajustara mejor a la realidad.

En cuanto a la confiscatoriedad, la sentencia de la sala tercera del TS, de 9 de diciembre de 2020 (STS 1689/2020, Rec. 6386/2017), anulaba una liquidación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana por considerar confiscatoria una cuota del tributo. Si bien, no determinaba cuándo se podía entender confiscatorio sí que argumentaba que cuando el tributo superara la ganancia el mismo era confiscatorio, siguiendo lo establecido por la sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de octubre de 2019, que había señalado que el precepto correspondiente de la Ley de Haciendas Locales era inconstitucional (por vulnerar el principio de capacidad económica y la prohibición de confiscatoriedad), en aquellos supuestos en los que la cuota a pagar por el impuesto es superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente.

Todas estas sentencias son muestras de la litigiosidad e indefensión que originaba el no regular el tributo, manteniendo la forma objetiva de medición y cálculo del mismo y haciendo abstracción de la realidad en contra del principio de capacidad económica.

IV. SOBRE LA SENTENCIA DEL TC 182/2021, DE 26 DE OCTUBRE

La nueva sentencia del TC, 182/2021, de 26 de octubre, va mucho más allá, porque declara “*inconstitucionales y nulos*” tres apartados del artículo 107 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que regulan el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana en tanto en cuanto entienden que: “*establece un método objetivo de determinación de la base imponible del Impuesto que determina que siempre haya existido aumento en el valor de los terrenos durante el periodo de la imposición, con independencia de que haya existido ese incremento y de la cuantía real de ese incremento*”.

Es decir, que el impuesto se objetiva porque se basa en el valor catastral por los municipios y unos baremos fijados por la norma, sin tener en cuenta la evolución real del valor de los terrenos sobre los que está construida la vivienda y sin ofrecer otra posible forma de cálculo más acorde con la realidad.

Cabe recordar, como lo hace PAGÉS I GALTÉS, que este tributo (primeramente, impuesto por el Real Decreto de 13 de marzo de 1919) no estaba previsto en su configuración actual. Tras varias reformas fue modificado progresivamente hacia valores objetivos hasta alcanzar su configuración actual mediante el Texto Refundido

de la Ley de Haciendas Locales de 1988¹⁰. Ya desde ese momento la doctrina comenzó a avisar de los peligros que esa objetivación forfataria legal podía entrañar, aunque el mercado alcista de la vivienda y el hecho de utilizar un valor catastral que conlleva una reducción de en torno al 50% del posible valor de mercado, retrasaran la declaración de inconstitucionalidad.

La sentencia 182/2021, de 26 de octubre, es extensa y entra en detalle haciendo un profundo análisis del principio de capacidad económica, pasando a revisar los postulados de dicho principio como criterio de la tributación plasmados en sus anteriores sentencias sobre los IIVTNU, e incluso corrigiendo y matizando el mismo.

Es importante resaltar sobre los artículos expulsados del ordenamiento que los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL establecen un único método de determinación de toda la base imponible del IIVTNU, y no de parte de ella, de carácter objetivo y de imperativa aplicación. Este va a ser un criterio fundamental a tener en cuenta, ya que según se desprende del contenido de la sentencia en este punto: si bien se admite que pueden existir métodos objetivos de determinación de la base imponible, los mismos no pueden ser

únicos e imperativos y habrán de coexistir con otros posibles métodos de cálculo de la base imponible real.

Es decir, el método objetivo de la base imponible es constitucionalmente legítimo siempre y cuando no se establezca como un método único de determinación de la base imponible y, por tanto, de obligatoria utilización. Entendemos que este hecho ha de ser valorado en relación al resto de valoraciones de tipo objetivo de los bienes inmuebles y, en particular, sobre el proyectado valor de referencia.

Conforme a lo establecido por la sentencia de 26 de octubre en su FJ4C: *“la capacidad económica como medida de la carga tributaria puede ceder ante la necesidad de evitar actuaciones abusivas por parte de los sujetos pasivos en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, siempre, eso sí, que las medidas antifraude no sean desproporcionadas SSTC 146/1994, FJ6A;194/2000 FJ8 y 255/2004 FJ6...el legislador puede recurrir a una técnica que no exija la cuantificación exacta de los gastos producidos, estableciendo una deducción global o a tanto alzado, para evitar la complejidad en el procedimiento tributario y por la dificultad de comprobar la existencia y cuantía de ciertos gastos, con excesivos costes de ges-*

10 Tal y como señala PAGÉS I GALTÉS, J., “Efectos de la declaración de inconstitucionalidad parcial del IIVTNU tras la sentencia interpretativa dictada por el Tribunal Supremo en 2018”, REALA. Revista de Estudios de la Administración local y autonómica, Número 11 (abril 2019), DOI: <https://doi.org/10.24965/reala.v0i11.10579>, : ..” con el sistema de índices aplicable hasta la derogación del TRRL de 1986, el problema se circunscribía a enjuiciar si los índices aprobados por cada Ayuntamiento estaban suficientemente motivados. Se trataba, por tanto, de una cuestión de adecuación de la Ordenanza fiscal a la ley. En cambio, con el nuevo sistema implantado por la LRHL de 1988, el problema afecta a la misma ley, pues su aplicación siempre determina matemáticamente un incremento de valor y, por ende, cabe discutir si se ajusta a los principios constitucionales de capacidad económica, no confiscatoriedad e interdicción de la indefensión”.

ción (razones de política financiera, técnica tributaria o razones de practicabilidad o conveniencia administrativa) (STC214/1994 FJ6A)”. Es decir, se admite plenamente que, por diversos motivos, se acuda a un método de cálculo objetivo, quedando a salvo otros posibles regímenes como la estimación por módulos o el IVA simplificado.

Y añade en el FJ5B): *”De ahí que, con la revitalización del principio de capacidad económica como medida de cuantificación en los impuestos, deba matizarse la afirmación vertida en la STC 59/2017 de que, siendo el hecho imponible del tributo un índice de capacidad económica real (puesto que no pueden someterse a tributación situaciones de no incremento de valor), “es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto” (FJ 3). Y ello porque la renuncia a gravar según la capacidad económica (real) manifestada en el hecho imponible estableciendo bases objetivas o estimativas no puede ser arbitraria, sino que exige justificación objetiva y razonable; justificación que debe ser más sólida cuanto más se aleje de la realidad el método objetivo elegido normativamente. En suma, la falta de conexión entre el hecho imponible y la base imponible no sería inconstitucional per se, salvo que carezca de justificación objetiva y razonable”.*

Por tanto, tanto el valor catastral como

el posible valor de referencia como formas de valoración objetiva, aunque se alejen de la realidad, pueden considerarse como métodos válidos de valoración de la base imponible si están justificados. Ahora bien, la sentencia pasa a matizar algo importante en su FJ5: *“Los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL establecen un único método de determinación de toda la base imponible del IIVTNU, y no de parte de ella, de carácter objetivo y de imperativa aplicación.”*

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

Como se puede apreciar, si bien sí que se puede objetivar la forma de cálculo por diferentes motivos, alejándose de la realidad, lo que no se admite, es que un método de cálculo objetivo sea la única forma de

calcular la base imponible. De este modo, habría que ofrecer, a su vez, otra alternativa más ajustada a la realidad, tal y como apresuradamente hace la nueva regulación aprobada por Decreto Ley (aunque entendemos, una vez más, que formalmente no es la forma adecuada para regular estos elementos tan esenciales del tributo, por mucho que en el nuevo Real Decreto se establezca

lo contrario¹¹).

El nuevo Real Decreto Ley regulador del nuevo IIVTNU citado remite, acertadamente a nuestro entender, a “*el que conste en el título que documente la operación o el comprobado, en su caso, por la Administración tributaria*”. Ello es así a efectos de constatar la inexistencia de incremento de valor, como valor de transmisión o de adquisición del terreno.

11 El argumento del propio Decreto Ley es el siguiente: “Como señala la STC 100/2012, de 8 de mayo, en su FJ 9, “del hecho de que la materia tributaria esté sujeta al principio de reserva de ley (artículos 31.3 y 133.1 y 3 CE) y de que dicha reserva tenga carácter relativo y no absoluto ”no se deriva necesariamente que se encuentre excluida del ámbito de regulación del decreto-ley, que podrá penetrar en la materia tributaria siempre que se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante y no ‘afecte’, en el sentido constitucional del término, a las materias excluidas” (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 8; 137/2003, de 3 de julio, FJ 6; y 108/2004, de 30 de junio, FJ 7; 245/2004, de 16 de diciembre, FJ 4; y 189/2005, de 7 de julio, FJ 7) (...)”.

Y, sobre este particular, en la sección 2.ª del capítulo segundo del título I de la Constitución, bajo la rúbrica «De los derechos y deberes de los ciudadanos», se inserta el artículo 31.1 de la Constitución, precepto que establece «un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones», del que «se deriva un deber constitucional para los ciudadanos de contribuir, a través de los impuestos, al sostenimiento o financiación de los gastos públicos» (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; 245/2004, de 16 de diciembre, FJ 5; y 189/2005, de 7 de julio, FJ 7), siendo, en consecuencia, uno de «los deberes cuya afectación está vedada al Decreto-ley el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE» (SSTC 137/2003, de 3 de julio, FJ 6; 245/2004, de 16 de diciembre, FJ 5; y 189/2005, de 7 de julio, FJ 7) (...). Pues bien, el artículo 31.1 de la Constitución «conecta el citado deber de contribuir con el criterio de la capacidad económica» y lo relaciona, a su vez, «no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario», por lo que queda claro que «que el Decreto-ley no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo» (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 7; 137/2003, de 3 de julio, FJ 6; 108/2004, de 30 de junio, FJ 7; y 189/2005, de 7 de julio, FJ 7). De manera que vulnerará el artículo 86 de la Constitución «cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario» (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 7; 137/2003, de 3 de julio, FJ 6; 108/2004, de 30 de junio, FJ 7; y 189/2005, de 7 de julio, FJ 7). Por tanto, será preciso tener en cuenta «en cada caso en qué tributo concreto incide el Decreto-ley –constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica–, qué elementos del mismo –esenciales o no resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa– y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate» (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 7; 137/2003, de 3 de julio, FJ 6; 108/2004, de 30 de junio, FJ 7; y 189/2005, de 7 de julio, FJ 7)». A la luz de estas consideraciones, cabe afirmar que las medidas tributarias contenidas en este real decreto-ley no vulneran el citado artículo 31 de la Constitución ya que, como se señala en la antes citada STC 100/2012 (FJ 9), no alteran «de manera relevante la presión fiscal que deben soportar los contribuyentes y, por consiguiente, no ha provocado un cambio sustancial de la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario, de manera que no ha afectado a la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE» (SSTC 137/2003, de 3 de julio, FJ 7; y 108/2004, de 30 de junio, FJ 8). En efecto, la reforma de la normativa reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que se contiene en este real decreto-ley no supone, en modo alguno, la creación ex novo de un tributo, sino que se trata de una reforma parcial que se limita a introducir un nuevo supuesto de no sujeción y a modificar el método de determinación de la base imponible, con la finalidad de dar cumplimiento al mandato del Tribunal Constitucional contenido en sus mencionadas Sentencias 59/2017, 126/2019 y 182/2021”.

Ahora bien, nos surge la siguiente incógnita: ¿el nuevo valor de referencia se puede entender como valor comprobado por la Administración tributaria?

El profesor VARONA ALABERN entiende que no¹². Coincidimos con el citado profesor en que *“la comprobación de valores consiste, por tanto, en la potestad administrativa de verificar si el valor declarado por el sujeto pasivo se adecua al genérico e indeterminado que recoge la ley como base imponible del impuesto, pudiendo la Hacienda asignar uno distinto del declarado por aquel empleando los medios establecidos en el artículo 57.1 de la Ley General Tributaria (LGT¹³).”* Esta comprobación de valores es procedente cuando se utilizan conceptos jurídicos indeterminados del tipo “valor real o de mercado”, pero no parece proceder cuando se utilizan valores concretos y determinados por métodos como el valor de referencia. En palabras de VARONA ALABERN: *“Cuando el tributo se refiere a un valor directamente identificable y calculable, ya no cabe propiamente la comprobación de valores, sino, a lo sumo, una mera comprobación formal por la que se verifique la correcta aplicación de la norma jurídica al caso concreto.”*

Efectivamente, el valor de referencia es un valor objetivo, no es un valor comprobado, sino un método de comprobación de valores, como señala VARONA: *“no habría*

*inconveniente en utilizar el valor de referencia como medio de comprobación de valores, e incluso para ser objeto de la aplicación de coeficiente (..), pero será necesario que siempre se observen los rigurosos requisitos que ha impuesto la jurisprudencia en materia de motivación cuando la Administración ha utilizado la aplicación de coeficientes al valor catastral.”*¹⁴

Por último, el valor de referencia es un valor establecido objetivamente por el catastro, por este motivo entendemos que le van a resultar aplicables todas las consideraciones vertidas en la sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre, sobre los métodos objetivos de cálculo de valores inmobiliarios. Por mucho que la referida sentencia se base en el valor catastral, el valor de referencia es también un valor catastral. Además, la argumentación de la referida sentencia lo es en base a la utilización de valores objetivos obligatorios que se alejan de la realidad y el valor de referencia es precisamente eso.

V. LA OBJETIVACIÓN DEL CÁLCULO DEL VALOR DE LOS BIENES INMUEBLES MEDIANTE EL VALOR DE REFERENCIA

Tras haber visto el dictado del TC sobre

12 VARONA ALABERN, J.E., “El valor de referencia en el Proyecto de Ley de Medidas para la Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal”, Revista de Contabilidad y Tributación, nº458, 2021.

13 VARONA ALABERN, J.E., op.cit, p.10.

cómo han de valorarse los bienes inmuebles en consonancia con el principio de capacidad económica, procedemos a analizar los mismos en relación a la valoración de cara a tributos fuera del ámbito local.

Y es que entendemos que, curiosamente, es precisamente lo señalado por la citada sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre, lo que se hace de cara a otros tributos (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados): buscar la fórmula objetiva para determinar el valor de referencia y evitar acudir al concepto jurídico indeterminado de valor de mercado o valor real. Ahora bien, con la normativa en la mano ¿pasaría esta nueva fórmula de objetivación del cálculo del valor de los bienes inmuebles el examen realizado por la sentencia del TC con respecto a la plusvalía municipal?

Si insistimos en realizar este epígrafe en relación a la valoración del Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana es porque, a nuestro entender, está íntimamente ligado a la nueva situación del Valor de Referencia.

De este modo, aunque la sentencia del TC declarando la nulidad de ciertos preceptos del IIVTNU no parezca a priori tener influencia en el valor de referencia o en otros tributos aparte de la plusvalía municipal, lo dicho para la misma en relación al

método de cálculo forfetario del valor catastral ha de ser igualmente examinado a la luz del valor de referencia, como valor objetivo y catastral que es.

El nuevo Valor de Referencia se establecerá anualmente y según el Real Decreto Legislativo 1/2004 del Catastro Inmobiliario en su Disposición Final Tercera: *“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.”*

Por ello resulta importante determinar qué es el valor de referencia: un valor administrativo, ya que es la Administración, concretamente la Dirección General del Catastro quien lo determina.

También es manifiestamente un valor de tipo objetivo, y he aquí su gran ventaja para la Administración, pero también su gran problema a la luz de la reciente sentencia del TC. Así, el referido valor se calcula basándose en abundantes datos catastrales y fundamentalmente en los precios de los inmuebles comunicados por los fedatarios públicos, que se deberán contrastar con otras fuentes (ofertas inmobiliarias, tasaciones, etc.). De este modo, es fácil que se evite entrar a evaluar al valor del inmueble por

14 VARONA ALABERN, J.E., op.cit, p.11.

sus características interiores, lo cual plantea un evidente problema si se quisiera utilizar como método de comprobación de valores, vistas las sentencias del TS referidas anteriormente.

Se aprueba anualmente y de forma masiva sin notificación individualizada a los interesados, sino simplemente con su publicación en el catastro.

Por tanto, si bien es el catastro quien determina ambos valores administrativos, el determinado como catastral y el de referencia, este último, tal cual está planteado puede ocasionar los mismos problemas del valor catastral y algunos más.

En realidad, se puede llegar a entender que el nuevo valor de referencia llega a crear una cierta indefensión, en el sentido en el que se encontraba la primera víctima del temblor: el Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana. En ambos casos, al intentar facilitar la tarea de la Administración, objetivando el impuesto, es al contribuyente a quien se le traslada la carga de la prueba teniendo que desvirtuar lo dicho por la Administración, con los medios a su alcance y alejándose del valor real. Pero es que, además, como veremos más adelante, se va a generar una indefensión en el contribuyente en tanto en cuanto se le va a obligar a la utilización del mismo en los supuestos en que sea superior al valor real, en contra del principio de capacidad económica.

VI. COINCIDENCIAS Y DIVERGENCIAS ENTRE EL VALOR CATASTRAL Y EL VALOR DE REFERENCIA

Comenzando por las coincidencias entre el valor catastral y el de referencia hay que destacar que ambos valores son administrativos, catastrales, objetivos y conllevan una forma más fácil y, por tanto, ágil y sencilla para su cálculo y utilización por parte de la Administración.

El valor catastral es el elegido, de momento, para valorar las bases imponibles de los tributos locales que gravan los bienes inmuebles, bien sea por su tenencia o por su transmisión. El mismo se calcula en base a la ponencia de valores del municipio correspondiente y se suelen tener en cuenta la localización del inmueble, la ubicación dentro de la ciudad, antigüedad, calidad de la construcción reformas o renovaciones en el edificio, o el estado de conservación.

Este valor se actualiza por Ley de Presupuestos, aunque no de forma simultánea ni uniforme para todos los municipios. En muchos casos dicho valor catastral resulta antiguo si no se ha actualizado, lo cual suele implicar que el mismo, dependiendo de la fecha y del mercado, tiende a ser muy inferior al de mercado, por lo que puede resultar excepcional que el valor catastral sea superior al valor de mercado.

En cambio, el valor de referencia se basa en el cálculo que hace el Catastro a partir de la información que dan los notarios sobre transacciones inmobiliarias y las caracterís-

ticas catastrales de cada propiedad. A diferencia del valor catastral, se trata de un valor actualizado, con vigencia anual y, a diferencia del valor catastral se determina en un mismo momento temporal para todos los inmuebles independientemente de su localización.

En este sentido, resulta más justo, por actualizado a la misma fecha, por lo tanto, igual para todos los inmuebles. Ahora bien, a diferencia del valor catastral, se localiza tan peligrosamente cerca del valor de mercado que, en demasiadas ocasiones, podrá resultar superior al mismo y ello nos plantea un serio problema, especialmente a la vista de la comentada sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre.

De este modo, a pesar de que ambos valores tienen en común que son valores administrativos, catastrales y objetivos y que no tienen en cuenta las circunstancias en que se encuentre el inmueble en sí, difieren en muchos otros aspectos.

Entre sus divergencias cabe señalar la nada desdeñable del coeficiente reductor. Así, resulta que, si bien hay una coincidencia en el hecho de aplicar un coeficiente reductor a ambos valores a fin de alejarlo del valor de mercado, el mismo resulta ser del 0,50 en el caso del valor catastral de modo que se sitúa en torno a la mitad o menos del valor de mercado (dependiendo muy especialmente de la fecha de actualización de la ponencia de valores), mientras que en el caso del valor de referencia dicho coeficiente se sitúa en el 0,90. Este hecho implica que si

bien ambos valores siguen, aparentemente, un esquema similar, el segundo puede entrañar claramente un riesgo muy alto de resultar ser superior al valor real o de mercado. Este riesgo es muy difícil que lo entrañe el valor catastral, por lo que lo dicho por la sentencia en referencia al valor catastral cobra todavía mayor sentido con respecto al valor de referencia, que puede tender a ser superior a valores reales.

La cuestión no resulta baladí, ya que, si ello ocurre, estamos, una vez más, haciendo tributar sobre una base que, dependiendo del tributo, puede derivar, en realidad, en una tributación ajena al principio de capacidad económica. Es decir, cuando el coeficiente reductor aplicado resulta ser tan exiguo, el riesgo de incurrir, en algún tributo en particular, en el presupuesto de hecho que ya ha sido declarado inconstitucional en el IIVTNU, es evidente.

Además, vistas las exigencias de la sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre, entendemos que la obligación de tributar por un valor, no coincidente con el real, que viene impuesto, sin tener en cuenta las características propias del inmueble podría entrar en colisión con el principio de capacidad económica, a no ser que exista otra opción alternativa que se ajuste a la realidad.

De este modo, procede verificar si la utilización del valor de referencia para el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentos y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones resulta ser obliga-

toria y única o si se ofrecen otras alternativas al contribuyente que, conforme al principio de capacidad económica, puedan medir el valor real del bien inmueble.

Además, algo que ya ocurrió con el precedente municipal, la introducción de esta forma de valoración, en la práctica, está invirtiendo la carga de la prueba con una presunción “*iuris tantum*” de defraudación en tanto en cuanto pasa a ser él quien debe demostrar la ausencia de defraudación mediante la prueba de que el valor utilizado es el real, aunque pueda ser inferior al valor de referencia.

A mayor abundamiento, al igual que ya se advertía en relación a lo ocurrido en el caso de tributos municipales como el IIVT-NU, la Sentencia del TS 21/86 de 23 de mayo de 2018, establece que corresponde a la Administración, y no al contribuyente, la prueba de que el valor del inmueble declarado no se corresponde con la realidad. Por tanto, si dicha prueba falta, porque la valoración es genérica o inconcreta, la liquidación será anulada.

Básicamente esta sentencia está respaldando el hecho de que ha existido una inversión de la carga de la prueba que no debiera. No es el administrado quien tiene que utilizar obligatoriamente la tasación pericial contradictoria para poder defenderse y echar por tierra el valor de referencia utilizado que no se corresponda con la realidad, sino que es la Administración quien debe concretar la valoración y hacer que se corresponda con la realidad.

Unido a lo anterior, hay que señalar otra divergencia importante que puede originar indefensión en el contribuyente: la posibilidad de impugnación directa mediante reclamación económico-administrativa de las ponencias de valoración para el valor catastral y la imposibilidad de hacerlo en el caso del valor de referencia.

En definitiva, si bien ambos cálculos de valor son objetivos entendemos que el valor de referencia presenta la ventaja de ser un valor anual, actualizado, pero los grandes inconvenientes de que puede sobrepasar tranquilamente el valor real, no resulta recurrible directamente la valoración en sí, lo cual unido a una inversión de la carga de la prueba (muy especialmente tras la referida sentencia) presenta peligrosas posibilidades de incurrir en una vulneración del principio de capacidad contributiva por la indeterminación de la valoración, su poca cercanía con el valor real, su obligatoriedad, la falta de comprobación in situ de la misma y la inversión de la carga de la prueba.

VII. LA REGULACIÓN DEL VALOR DE REFERENCIA EN LOS DIFERENTES IMPUESTOS

En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a priori, sí que se aprecia que existe una alternativa a este valor de referencia catastral y objetivo, en consonancia con lo establecido por la *ratio decidendi* de la sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre.

De este modo, a pesar de que se prevé 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”*. Se añade lo siguiente, que, a priori, hipotéticamente pudiera servir como salvaguarda: *“No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados es superior a su valor de referencia, se tomará aquel como base imponible.”* *“Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados o el valor de mercado”*.

Por tanto, entendemos que, a pesar de las deficiencias anteriormente señaladas, a priori, sí que se ofrece una alternativa al valor objetivo, que más adelante vamos a matizar.

Lo mismo ocurre con el Impuesto sobre el Patrimonio, ya que, a priori, se ofrecen tres posibilidades alternativas, que también matizaremos. Así, tras la reforma operada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, el art.10.1, referente a la valoración de bienes inmuebles dispone que los mismos habrán de valorarse: *“Por el mayor valor de los tres siguientes: El valor catastral, el determinado o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.”*

Por último, igual ocurre en cuanto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos

Documentados, cuando se establece lo siguiente: *“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 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”.

Como podemos observar, en la nueva regulación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, se ofrecen para los tres tributos (Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) distintas alternativas al valor de referencia tal y como se establece que se debe realizar en la ratio decendi de la sentencia 182/2021, de 26 de octubre.

No obstante, se puede señalar que existe una gran diferencia con respecto a la forma que ofrece el nuevo Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, apro-

bado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Mientras que, en este último caso, referente al IIVTNU el contribuyente puede elegir entre dos opciones la que más le beneficie, en el caso de los tributos que toman como referencia este nuevo valor objetivo, el valor de referencia, es decir, en el caso del IP, ISD y del ITPAJD, lo que se hace es lo siguiente: ofrecer el valor de referencia u otra opción más cercana al valor real, pero única y exclusivamente para el caso en que la alternativa del valor real sea la que le perjudique al contribuyente, por ser la que arroje un valor más elevado.

Es decir, sí es rigurosamente cierto que se ofrecen opciones alternativas al valor de referencia, pero comprobamos que, en los tres tributos para los que está previsto, **se trata de opciones sólo para el caso en que el valor real sea superior al de referencia y no al revés.** Sensus contrario, no se puede utilizar el valor demostrativo de la capacidad económica real en aquellas situaciones en el que el mismo sea inferior al valor de referencia determinado por el catastro. Ello implica en que en el caso en que el valor real o de mercado resulte ser inferior al de referencia hay que utilizar obligatoriamente este último, alejándonos de lo establecido en la sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre, en relación a la obligatoriedad de establecer alternativas a la utilización del valor administrativo objetivo.

Así, en el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a pesar de que existe alternativa, la misma sólo se puede utilizar, bien en caso de inexistencia del valor de referencia (verdaderamente inusual) o la valoración que le den los interesados, aunque esta última sólo si es superior al valor de referencia. En definitiva, no cuando el valor real es inferior al de referencia.

Lo mismo ocurre en el caso del Impuesto sobre el Patrimonio: se están ofreciendo tres posibilidades, pero no se puede elegir la que más beneficie al administrado, sino sólo la más alta, que puede ser muy normal que sea el valor de referencia, si es que se considera el mismo como valor comprobado por la Administración, como parece dar a entender la normativa, con nuestras reservas porque estamos de acuerdo con el profesor ALABERN porque entendemos que no es un valor comprobado.

Por último, lo mismo ocurre en el caso del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sí que existen otras opciones, pero sólo se pueden utilizar en el caso en que las mismas sean superiores al valor de referencia. Una vez más, si el valor real es inferior, no se puede utilizar.

La pregunta que nos hacemos es: ¿hasta qué punto ofrecer este tipo de opciones que sólo se pueden utilizar en el caso en que arrojen una cifra mayor que el valor de referencia cumpliría con la ratio decidendi de la sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre?

De facto, cuando el valor real o de mercado es inferior al valor de referencia en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, hecho muy normal, no se permite prescindir del valor de referencia, que es un valor objetivo, sin correspondencia con el real, por tanto, entendemos que se vulneraría el principio de capacidad económica.

De hecho, cuando el valor real en el Impuesto sobre el Patrimonio sea inferior al de referencia y el catastral, también va a prevalecer el mayor de todos. ¿Hasta qué punto se ofrece en este caso una opción que se ajuste a la realidad? Entendemos que, en realidad, tampoco, por lo que se vulneraría el principio de capacidad económica.

Y para concluir, en el caso del ITPAJD, en el caso en que el valor real sea inferior al de referencia, tampoco se va a poder utilizar el valor real, una vez más contraviniendo el principio de capacidad económica.

En definitiva, a pesar de que, sobre el papel, la sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre, sólo vaya dirigida a poner orden sobre la objetivación del valor catastral en relación a la plusvalía municipal, entendemos que su “ratio decidendi” resulta plenamente aplicable también a los tres tributos estatales señalados en cuanto no se debe ofrecer, de facto, exclusivamente la opción de tributar por el valor real exclusivamente en los casos en que supere al objetivo, catastral o de referencia.

Sensu contrario, cuando el valor real es inferior al objetivo no existe alternativa

posible y se está obligando a tributar, imperativamente, por un valor objetivo desconectado de la realidad, en contra del principio de capacidad económica, se podría aplicar lo dispuesto en la sentencia, resultando la nueva redacción operada por la Ley 11/2021 para estos tres tributos inconstitucional.

VIII. CONCLUSIONES

Tras cuatro años de la primera advertencia del TC con el IIVTNU, en torno a hacer tributar al contribuyente por un valor objetivo independientemente de su capacidad económica real, el legislador sólo había reaccionado en los Territorios Forales.

La sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre, realiza un análisis sistemático del principio de capacidad económica y cómo ha de ser interpretado en relación a la objetivación de valores y en su “ratio decidendi” clarifica que, si bien los métodos de objetivación de valores son plenamente aceptables, hay que ofrecer al contribuyente alternativas para el cálculo del valor real para no vulnerar el principio de capacidad económica.

En este sentido el legislador nacional inmediatamente realiza un esfuerzo para aprobar el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real

Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Este Real Decreto, en aplicación de lo dicho por la sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre, pasa a ofrecer dos alternativas al contribuyente a la hora de realizar una valoración de los bienes inmuebles de cara al IIVTNU, de modo que puede elegir la que más le beneficie.

No obstante, entendemos que de lo que el legislador no ha parecido percatarse es de que la reciente sentencia 182/2021, de 26 de octubre, analizada, tiene importantes consecuencias en otros tributos de aún mayor importancia.

Y es que la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, en su epígrafe XII, desarrolla otro valor objetivo nuevo: el valor de referencia. Ello afecta a la forma de valorar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Dicho valor es también un valor catastral, objetivo y administrativo.

Habiendo analizado a la luz de la nueva jurisprudencia del TC establecida por la sentencia 182/2021, de 26 de octubre, si cumple o no con la misma, entendemos que, a pesar de que en los tres tributos estatales a los que se va a aplicar el valor de referencia se ofrecen alternativas, en realidad, las mismas sólo resultan aplicables para los casos en que las mismas perjudiquen al contribuyente, alejándose del principio de capacidad económica en tanto en cuanto no resultan aplicables en los supuestos en que el valor real sea inferior al de referencia y quedando obligados a utilizar este último.

Por tanto, consideramos que la redacción dada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, introduciendo el nuevo valor de referencia, que entra en vigor el 1 de enero de 2022, para impuestos tan importantes del cuadro estatal como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados, nace viciada de inconstitucionalidad.

Al no resultar las alternativas al valor de referencia opciones reales en los posiblemente muy frecuentes casos en que el mismo resulte ser superior al valor real, si no se corrige su redacción ofreciendo otras alternativas válidas, entendemos que podría vulnerar el principio de capacidad económica tal cual ha sido minuciosa y extensivamente desarrollado por la referida sentencia del TC.

En definitiva, esperamos que el legislador

rectifique y modifique la regulación del nuevo valor de referencia para adaptarlo a su constitucionalidad, en consonancia con la sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre. Para ello sólo debería sustituir la obligatoriedad del valor de referencia por la opción al mismo en los tres tributos.

BIBLIOGRAFÍA

- ARANA LANDÍN, S. (2018): “Los primeros intentos de mantenimiento del IIVTNU tras la declaración de inconstitucionalidad: vuelta a la vulneración del principio de capacidad contributiva, de no confiscatoriedad y del derecho de defensa”, en *Tributos Locales*, núm. 134
- ALÍAS CANTÓN, M. (2017): “Efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional que declaran la inconstitucionalidad de diversos artículos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, en *Crónica Tributaria*, núm. 164.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (1995): “La sentencia del Tribunal Constitucional 221/1992, en materia de impuesto sobre plusvalía: un paso más hacia el distanciamiento del principio de capacidad económica”, en *Revista de Hacienda Local*, núm. 74
- ANGLÈS JUANPERE, B. (2018): “La nueva plusvalía municipal, de momento”, en *Tributos Locales*, núm. 134
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (2012): La revisión de actos tributarios en la esfera local. Madrid: Renta Grupo Editorial, *Tributos Locales*, monografía núm. 1.
- GARCÍA FRÍAS, M.A. (2017): “Reflexiones sobre el presente y el futuro del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a la luz de las SSTC 57 y 59/2017, de 11 de mayo”, en *Civitas-Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 175
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2017): “Significado y alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la regulación del IIVTNU en Guipúzcoa y Álava”, en *Revista de Contabilidad y Tributación-CEF*, núm. 409.
- PAGÉS I GALTÉS, J. (2019), “Efectos de la declaración de inconstitucionalidad parcial del IIVTNU tras la sentencia interpretativa dictada por el Tribunal Supremo en 2018”, *REALA. Revista de Estudios de la Administración local y autonómica*, Nueva Época. Número 11 (abril 2019), DOI: <https://doi.org/10.24965/reala.v0i11.10579>
- VARONA ALABERN, J.E. (2021), “El valor de referencia en el Proyecto de Ley de Medidas para la Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal”, *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación*, nº458.