

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Málaga)
Auto de 5 de mayo de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 385/2024

SUMARIO:

ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Base Imponible. Comprobación de valores. Tasación pericial contradictoria. Valor de referencia. Planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad. La Sala estima la necesidad de calificar la constitucionalidad del sistema de determinación de la base imponible para el ITP y AJD con los principios constitucionales que imperan en nuestro sistema tributario, cuestionando su conformidad con el art. 31.1 CE, por entender que el valor de referencia que se le aplica no responde a la capacidad económica del ciudadano, pues no es acorde con el valor real consignado de la operación traslativa gravada, de modo que lo considera un dato arbitrario y sin contraste que vulnera la CE, resultando a su entender el incremento de la base imponible operado en su caso incurso en causa de nulidad, motivo impugnatorio que no estamos en disposición de evacuar sin la previa consulta prejudicial al Tribunal Constitucional dadas las dudas que alberga el Tribunal. Se confiesa abiertamente que el propósito de la reforma operada por la Ley 11/2021 es eludir la jurisprudencia del TS que pivotaba en torno a la definición del concepto de valor real como constitutivo de la base imponible en sucesiones y transmisiones patrimoniales. Se sustituye esta noción por la de valor mercado con carácter general, pero a un tiempo se presenta el problema de la gestión tributaria para la aproximación a ese valor de mercado en caso de inmuebles, y en concreto la aplicación de los métodos de comprobación de valores del art. 57.1 LGT, luego que la jurisprudencia del TS exige la visita del perito para que se garantice la individualización del bien. La solución es la fijación de un valor de referencia como límite mínimo de tributación que se identifica con la base imponible en el caso de inmuebles, y salvo cuando el valor declarado es superior. La simplificación de la gestión tributaria parece constituir el fundamento de la reforma que opta por este sistema objetivo, no obstante se observa que antes que una mera simplificación administrativa lo que se ha producido es una supresión del procedimiento típico de gestión, eliminando el procedimiento de comprobación de valores que de forma contradictoria permitía la aproximación al valor real del inmueble, ofreciendo al contribuyente la opción de una tasación pericial contradictoria con carácter previo a la emisión de una liquidación con fuerza ejecutiva. De lo expuesto resulta la inexistencia de un mecanismo alternativo de estimación directa a disposición del contribuyente para contrarrestar ante la Administración tributaria comprobadora el resultado de la aplicación de ese valor genérico a su concreto inmueble con carácter previo a la emisión de la liquidación tributaria con fuerza ejecutiva. A su vez implica la transferencia de la carga de demostrar el valor real del inmueble desde la Administración comprobadora al contribuyente, con los costes derivados del asesoramiento técnico preciso para ello, y el efecto disuasorio que implica para el contribuyente forzado a activar la vía impugnatoria en el marco de la revisión administrativa, de la reclamación económico administrativa o en último extremo del recurso jurisdiccional, como único medio para combatir la errática determinación de la base imponible por parte de la Administración. El mecanismo de impugnación directa del valor de referencia concebido por el legislador tras su publicación por parte de la Dirección General del Catastro, no presenta virtualidad alguna en casos de transmisiones patrimoniales sujetas, pues el sujeto pasivo adquirente carecerá de interés y aún de legitimación *a priori* para la impugnación de un valor de referencia asignado a un inmueble que aún no le pertenece. Luego la única reacción que se le permite es la impugnación indirecta a partir del recurso frente a la liquidación que incorpora el valor de referencia. El sacrificio de las garantías de las que disfrutaba el contribuyente con anterioridad a la reforma, puesto en contraste con las posibilidades defensivas que dispone en relación con otras figuras tributarias, trasluce una presunción de fraude fiscal en este tipo de operaciones que invierte las posiciones procedimentales de las partes en detrimento del contribuyente, luego que la jurisprudencia del TS había reforzado la posición de este último exigiendo una valoración individualizada del inmueble objeto de la operación gravada a cargo de la Administración. Conclusos los autos para sentencia, se plantea la cuestión de inconstitucionalidad advertida la posible inconstitucionalidad de los arts. 10.2, 3 y 4 y art. 46 de TR Ley ITP y AJD, y la disp. Final 3ª del TR Ley del Catastro Inmobiliario, tras la reforma operada por la Ley 11/2021, al habilitar un sistema de determinación de la base imponible del impuesto

Síguenos en...



de carácter objetivo sin ofrecer alternativa para la definición de a base por un método de estimación directa, y porque pudiera no obedecer a una finalidad constitucionalmente legítima.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Málaga)**AUTO****Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla - Sala de lo Contencioso-Administrativo de Málaga**

Avda. Manuel Agustín Heredia, 16, 29001, Málaga. Tfno.: 952918147 952918138, Fax: 951045526, Correo electrónico: TSJ.SContencioso.Admin.Malaga.jus@juntadeandalucia.es

N.I.G.: 2906733320240000355.

Procedimiento: Procedimiento Ordinario 385/2024. Negociado: MV

Actuación recurrida: RESOLUCION DE 23/02/24 PROCEDIMIENTO NUM000 . ITP-AJD.

De: Gustavo

Procurador/a: CARLOS FERNANDEZ MARTINEZ

Letrado/a:

Contra: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ANDALUCIA

Procurador/a:

Letrado/a: ABOGACIA DEL ESTADO DE MALAGA

Codemandado/s: JUNTA DE ANDALUCIA SERVICIO JURÍDICO PROVINCIAL DE MÁLAGA

Procurador/a:

Letrado/a: LETRADO DE LA JUNTA DE ANDALUCIA - MALAGA

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES**PRESIDENTE**

D^a. TERESA GOMEZ PASTOR

MAGISTRADOS

D. MANUEL LOPEZ AGULLO

D. CARLOS GARCIA DE LA ROSA (ponente)

AUTO

En la ciudad de Málaga, a cinco de mayo de dos mil veinticinco.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Por el Procurador de los Tribunales D. Carlos Fernández Martínez, en nombre y representación de Gustavo se interpuso recurso contencioso administrativo por medio de escrito de fecha 2 de mayo de 2024 contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía con sede en Málaga de fecha 23 de febrero de 2024.

El anterior recurso se tuvo por interpuesto por medio de decreto de fecha 8 de mayo de 2024 se le concedió el trámite del procedimiento ordinario y se reclamó el expediente administrativo, ordenando la notificación a todos los interesados en el mismo.

Recibido el expediente se confirió traslado a la parte recurrente para que formalizara demanda, lo que efectuó en legal forma por medio de escrito de fecha 4 de julio de 2024, en el que se interesaba en síntesis, se estimara la demanda y se anulara la resolución impugnada y la liquidación tributaria de la que trae causa.

SEGUNDO.- Se confirió traslado de la demanda por el término legal a las partes demandadas.

Por medio de escrito de fecha de registro 1 de septiembre de 2024 el Sr. Abogado del Estado en nombre y representación de TEARA compareció y contestó a la demanda en la que tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que consideró de aplicación al juzgado concluyó suplicando la admisión del escrito presentado y de la documental acompañada y que previos los tramites legales se dictase sentencia por la que se desestimase la pretensión de la actora.

Por medio de escrito de fecha 2 de octubre de 2024 el Sr. Letrado de la Junta de Andalucía en nombre y representación de la JUNTA DE ANDALUCIA compareció y contestó a la demanda en la que tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que consideró de aplicación al juzgado concluyó suplicando la admisión del escrito presentado y de la documental acompañada y que previos los tramites legales se dictase sentencia por la que se desestimase la pretensión de la actora.

Síguenos en...



TERCERO.- En decreto de fecha 3 de octubre de 2024 se fijó la cuantía del recurso en 2.237,16 euros, y a continuación se dio traslado a las partes para que formularan conclusiones sucintas, trámite que evacuaron oportunamente ratificándose en sus respectivas posiciones.

CUARTO.- Mediante providencia de fecha 13 de marzo de 2025 se acordó el traslado a las partes por plazo de 10 días para que alegaran lo que a su derecho atuviera sobre la oportunidad de plantear cuestión de inconstitucionalidad por la posible inconstitucionalidad de los arts. 10.2, 3 y 4 y art. 46 de RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y la Disposición Final 3ª del RDLeg 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, por su posible vulneración del principio de capacidad económica del art. 31.1 de CE.

En escrito de fecha 24 de marzo de 2025 el representante del Ministerio Fiscal evacuando el traslado conferido se mostró favorable al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad por los motivos que en extenso se exponen en su escrito.

La representación de la parte recurrente por medio de escrito de fecha 28 de marzo de 2025 se mostró conforme con el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

La representación de la Junta de Andalucía en escrito de fecha 2 de abril de 2025 se opuso al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, al igual que el Sr. Abogado del Estado en su escrito de fecha 8 de abril de 2025 por las razones que en extenso se exponen en sus respectivos escritos.

QUINTO.- Mediante diligencia de ordenación de fecha 9 de abril de 2025 se tuvo por cumplimentado el anterior trámite, y se acordó el pase de los autos al magistrado ponente, para el dictado de la resolución oportuna

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Del objeto y desarrollo del proceso jurisdiccional. Posiciones de las partes

El presente recurso contencioso administrativo tiene por objeto la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía con sede en Málaga de fecha 23 de febrero de 2024 por la que se desestima la reclamación económico administrativa num. NUM000, dirigida frente a la liquidación NUM001 practicada por la Agencia Tributaria de Andalucía por importe de 2.237,16 euros en concepto de Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

La liquidación provisional impugnada en origen incrementa la base imponible declarada por el contribuyente en su autoliquidación hasta la suma de 136.234,37 euros correspondiente a la mitad del valor de referencia de la finca adquirida.

La recurrente adquirió por mitad y en proindiviso junto con su esposa dos fincas sitas en el municipio de Casares por un precio declarado de 199.000 euros y 10.000 euros respectivamente. Este importe figura consignado en la escritura pública de fecha 9 de junio de 2022 en la que se formalizó la operación traslativa.

El incremento de la base y consiguiente regularización tributaria es debido a la aplicación del valor de referencia para bienes inmuebles introducido a partir de la reforma operada en la Ley del Catastro Inmobiliario y en la Ley reguladora del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, cuyos artículos sexto apartados dos y siete modifican el contenido de los arts. 10 y 46 de RDLeg 1/1993, y su artículo decimocuarto en el apartado ocho introduce en la disposición final 3ª de la Ley del Catastro Inmobiliario, la forma de determinación del valor de referencia de los bienes inmuebles

Frente a esta liquidación provisional, y la resolución del TEARA que la confirma, se alza la recurrente interponiendo recurso jurisdiccional en el que invoca como motivo de impugnación que aquí interesa que el valor de referencia tal y como ha sido concebido vulnera el art. 31 de CE en la medida que no responde a la capacidad económica del ciudadano y se convierte en un dato arbitrario y sin contrastar que vulnera la Constitución.

Conclusos los autos para sentencia, se procedió por medio de providencia de fecha 13 de marzo de 2025 a dar traslado a las partes y al Ministerio Fiscal para que alegaran lo que a su derecho conviniera acerca de la procedencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad del art. 163 CE y 35 LOTC advertida la posible inconstitucionalidad de los arts. 10.2, 3 y 4 y art. 46 de RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del

Síguenos en...



Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y la Disposición Final 3ª del RDLeg 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, tras la reforma operada por la Ley 11/2021, al habilitar un sistema de determinación de la base imponible del impuesto de carácter objetivo sin ofrecer alternativa para la definición de a base por un método de estimación directa, y porque pudiera no obedecer a una finalidad constitucionalmente legítima.

El Ministerio Fiscal con fecha 24 de marzo de 2025 informó favorablemente la elevación de la cuestión de inconstitucionalidad al entender que el complejo legal cuestionado integra un método imperativo y objetivo de determinación de la base imponible de carácter presuntivo alejado del valor real sin una justificación objetiva y razonable.

En similar sentido la recurrente por medio de escrito de fecha 28 de marzo de 2025 se mostró favorable al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad pone el énfasis en la distinción que se establece entre valor de mercado como medida de determinación de la base imponible del impuesto con carácter general y y valor de referencia operativo solo en el caso de los bienes inmuebles objeto de la operación gravada. Destaca la contradicción intrínseca del sistema tributario que representa el hecho de que la operación se valore de forma distinta en el caso del comprador y del vendedor en función de las normas de definición de la base imponible propias de cada figura impositiva. Denuncia la exclusión que este sistema objetivo de definición de base imponible significa respecto del procedimiento de comprobación de valores que suprimido para este tipo de operaciones gravadas supone la transferencia de la carga de probar y demostrar el valor real desde la Administración tributaria al contribuyente, obviando de este modo la posición jurisprudencial que ha mantenido la carga de la Administración de llevar a cabo una comprobación individualizada y singular del valor de los inmuebles objeto de las operaciones gravadas.

El Letrado de la Junta de Andalucía se remite a lo razonado por el TC en su sentencia 62/2023, de 24 de mayo, en la que aborda la constitucionalidad de la reforma operada por la Ley 11/2021 en relación con la regulación de la sujeción al IRPF de las transmisiones a título lucrativo que por la remisión que efectúa a la valoración resultante de las reglas del impuesto de sucesiones y donaciones, entiende que valida de forma implícita el sistema de determinación de base imponibles referido a operaciones inmobiliarias por relación al valor de referencia. Considera que el legislador está amparado por un amplio margen de configuración de los tributos que impide un juicio acerca de la corrección técnica de las soluciones adoptadas, y que el legislador se previene ante la eventualidad de someter a gravamen situaciones inexpressivas de riqueza al imponer al valor de referencia el límite máximo del valor de mercado que no puede ser superado. Razones de política financiera, técnica tributaria y conveniencia en la gestión administrativa expresadas por el legislador en el preámbulo de la norma avalan la presencia de un interés público que justifica la reforma y la opción valorativa que adopta.

Por su parte la Abogacía del Estado evacuó el traslado conferido por medio de escrito de fecha 8 de abril de 2025, en el que mantiene que no existe infracción del principio de capacidad económica pues la reforma es respetuosa con los parámetros de constitucionalidad que de la interpretación del art. 31 CE se deducen a partir de la jurisprudencia del TC, el valor del inmueble transmitido es fruto de lo fijado en la normativa del catastro, encuentra el límite máximo del valor mercado, es una opción legítima del legislador justificada y dentro del margen de la libertad de configuración del legislador sin que pueda hablarse de sometimiento de situaciones inexpressivas de capacidad económica, y sin que se verifique efecto confiscatorio alguno. Rechaza que se infrinja el principio de igualdad del sistema tributario y refiere la mayor seguridad que ofrece a los contribuyentes la opción legislativa de determinación ex ante del valor de referencia de los inmuebles, que además es vinculante para la Administración, sin perjuicio de la opción del contribuyente de impugnarlo.

SEGUNDO.- De la legislación aplicable

El artículo 10 del RDLeg 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tras la reforma operada por la Ley 11/2021, de 9 de julio de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal y 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, dispone que:

Síguenos en...



«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 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.»

Prescribe el art. 46.1 de RDLeg 1/1993, tras la reforma operada por la Ley 11/2021 que:

"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."

La DF tercera de RDLeg 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, introducida por la Ley 11/2021 de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, bajo la rúbrica "valor de referencia" establece 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.

Síguenos en...

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.»

TERCERO.- Sistema objetivo de determinación de bases imponibles y principio de capacidad económica

Esta reforma legislativa supone la adopción de un sistema de determinación de la base imponible de carácter objetivo y general, sólo para los supuestos de operaciones inmobiliarias, y como excepción a la regla general que identifica base imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas con el valor de mercado. El resultado es un valor medio aplicable a los inmuebles de un determinado ámbito homogéneo de valoración, la utilización de un sistema de módulos de valores medios implica una renuncia a la individualización en la valoración de bases, que ignora sistemáticamente las características individuales de los inmuebles, y que conduce necesariamente a desigualdades pues a la hora de establecer un valor medio se parte de unos valores máximos y mínimos que resultan equidistantemente alejados del resultado final (medio) de la operación (campana de Gauss).

Como límite máximo se establece el valor de mercado, y para evitar que se supere se establece la incorporación de un factor de minoración establecido anualmente por el Ministerio de Hacienda. Factor que es uniforme y que viene a consolidar la descripción del método como objetivo y general por alejado de la valoración individual del bien.

El empleo de un método de cálculo masivo, que se basa en una metodología críptica, inasequible para el contribuyente medio, cuyos parámetros no están contenidos en ninguna ley, que descansa en una muestra escasamente representativa de transacciones, originariamente desconsideradas a efectos fiscales en el ejercicio precedente, y que no obstante, de forma paradójica, el Catastro incorpora al cálculo del valor medio para el ejercicio subsiguiente, método que en su universalidad ignora sistemáticamente elementales rasgos singulares de los inmuebles de vital trascendencia para la determinación del valor mercado de los mismos (superficie útil, calidad de los materiales, grado real de conservación, dependencias anejas, instalaciones accesorias...), sólo puede ofrecer resultados objetivamente alejados de la realidad del valor del bien inmueble dando lugar a situaciones absurdas en las que en una misma área homogénea de valoración coincida el valor de referencia de dos inmuebles cuyas características y estados sean manifiestamente dispares.

Lo anterior entraña un riesgo efectivo de sometimiento a tributación de operaciones por valores distintos y eventualmente superiores al valor real de mercado entendido como el pactado libremente por partes independientes en condiciones normales de mercado.

En este punto no ignora la Sala que la jurisprudencia constitucional avala la utilización de métodos objetivos de determinación de bases imponibles que aspiran a una aproximación o estimación de los índices de riqueza gravables, si bien se ha condicionado su empleo al agotamiento de determinadas exigencias que han de cumplirse con un mayor rigor "*cuanto más se aleje de la realidad el método objetivo elegido normativamente*" (STC num. 182/21, de 26 de octubre).

Así el principio de capacidad económica como "*criterio, parámetro o medida de la imposición*", vertiente que nos interesa destacar, supone que "*la capacidad económica no solo [rige] en la elección de los hechos imponibles, sino también en la de los métodos impositivos o*

Síguenos en...

medidas técnicas que, partiendo de la realización de esa manifestación de capacidad económica tipificada, conduzcan a la determinación de la cuantía del tributo" [STC 182/2021, FJ 4 B) c)]. Esta dimensión ha sido revitalizada por la citada STC 182/2021, FJ 4 C) cuya doctrina se puede sintetizar en los siguientes puntos: (i) la capacidad económica como parámetro de la imposición no rige con la misma intensidad en todas las instituciones tributarias sino que "se refleja mejor en las obligaciones tributarias principales (art. 19 LGT) que en las obligaciones tributarias accesorias (art. 25.1 LGT)" y "operará con más intensidad en los impuestos [que en las tasas]"; (ii) para cumplir con esta dimensión, el legislador goza de un amplio margen de libertad, de modo que puede otorgar preeminencia a otros valores o principios, respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Constitución (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 5).

En relación con los tributos con fin primordialmente fiscal, se han admitido como razones que puede tener en cuenta el legislador, a la hora de concretar esta vertiente de la capacidad, las siguientes: (i) el establecimiento de exenciones y bonificaciones (por todas, STC 134/1996, de 22 de julio, FJ 8); (ii) la lucha contra el fraude fiscal (STC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3); y (iii) evitar la complejidad en el procedimiento tributario y la dificultad de comprobar la existencia y cuantía de ciertos gastos, con excesivos costes de gestión (razones de política financiera, técnica tributaria o de practicabilidad o conveniencia administrativa) [STC 214/1994, de 14 de julio, FJ 6 A)].

En suma, el art. 31.1 CE contiene un mandato que vincula a los poderes públicos: (i) a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación (fundamento); y (ii) a exigirla en función de la intensidad con que aquella capacidad económica se ponga de manifiesto en esos contribuyentes (medida) [STC 182/2021, FJ 4 B) b)].

Señala seguidamente la STC 182/21 que " 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.

Ahora bien, para que este método estimativo de la base imponible sea constitucionalmente legítimo por razones de simplificación en la aplicación del impuesto o de practicabilidad administrativa, debe (i) bien no erigirse en método único de determinación de la base imponible, permitiéndose legalmente las estimaciones directas del incremento de valor, (ii) bien gravar incrementos medios o presuntos (potenciales); esto es, aquellos que previsiblemente o «presumiblemente se produce[n] con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana» (SSTC 26/2017, FJ 3 ; 37/2017, FJ 3 ; 59/2017, FJ 3 ; 72/2017, FJ 3 , y 126/2019 , FJ 3)."

Considerado todo lo anterior, y partiendo de la renuncia del legislador a la singularización de la valoración de los inmuebles, y su opción por fórmulas universales y abstractas hasta lo cabalístico, que ignoran la incidencia de sus características individuales en la determinación del valor mercado de los mismos, y teniendo en cuenta el carácter exclusivo de este método valorativo reservado a los bienes inmuebles y solo en relación con determinadas figuras tributarias, así como la importancia económica de estas operaciones inmobiliarias, y su relevante carga fiscal asociada, sometemos nuestras reservas al juicio de ese Alto Tribunal en relación con la concurrencia de una justificación objetiva y razonable.

La reforma que introduce el valor de referencia como base imponible para las operaciones traslativas de inmuebles sujetas se justifica según el preámbulo de la Ley 11/2021, en los siguientes términos: "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."

Se confiesa abiertamente el propósito de eludir la jurisprudencia del Tribunal Supremo que pivotaba en torno a la definición del concepto de valor real como constitutivo de la base imponible en sucesiones y transmisiones patrimoniales. Se sustituye esta noción por la de valor mercado con carácter general, pero a un tiempo se presenta el problema de la gestión tributaria para la aproximación a ese valor de mercado en caso de inmuebles, y en concreto la aplicación de los métodos de comprobación de valores del art. 57.1 de LGT, luego que la jurisprudencia del TS exige la visita del perito para que se garantice la individualización del bien. La solución es la fijación de un valor de referencia como límite mínimo de tributación que se identifica con la base imponible en el caso de inmuebles, y salvo cuando el valor declarado es superior.

La simplificación de la gestión tributaria parece constituir el fundamento de la reforma que opta por este sistema objetivo, no obstante se observa que antes que una mera simplificación administrativa lo que se ha producido es una supresión del procedimiento típico de gestión, eliminando el procedimiento de comprobación de valores que de forma contradictoria permitía la aproximación al valor real del inmueble, ofreciendo al contribuyente la opción de una tasación pericial contradictoria con carácter previo a la emisión de una liquidación con fuerza ejecutiva.

De lo expuesto resulta la inexistencia de un mecanismo alternativo de estimación directa a disposición del contribuyente para contrarrestar ante la Administración tributaria comprobadora el resultado de la aplicación de ese valor genérico a su concreto inmueble con carácter previo a la emisión de la liquidación tributaria con fuerza ejecutiva.

A su vez implica la transferencia de la carga de demostrar el valor real del inmueble desde la Administración comprobadora al contribuyente, con los costes derivados del asesoramiento técnico preciso para ello, y el efecto disuasorio que implica para el contribuyente forzado a activar la vía impugnatoria en el marco de la revisión administrativa, de la reclamación económico administrativa o en último extremo del recurso jurisdiccional, como único medio para combatir la errática determinación de la base imponible por parte de la Administración.

A estos efectos subrayamos que el mecanismo de *impugnación directa* del valor de referencia concebido por el legislador tras su publicación por parte de la Dirección General del Catastro, no presenta virtualidad alguna en casos de transmisiones patrimoniales sujetas, pues el sujeto pasivo adquirente carecerá de interés y aún de legitimación *a priori* para la impugnación de un valor de referencia asignado a un inmueble que aún no le pertenece. Luego la única reacción que se le permite es la impugnación indirecta a partir del recurso frente a la liquidación que incorpora el valor de referencia.

El sacrificio de las garantías de las que disfrutaba el contribuyente con anterioridad a la reforma, puesto en contraste con las posibilidades defensivas que dispone en relación con otras figuras tributarias, trasluce una presunción de fraude fiscal en este tipo de operaciones que invierte las posiciones procedimentales de las partes en detrimento del contribuyente, luego que la jurisprudencia el Tribunal Supremo había reforzado la posición de este último exigiendo una valoración individualizada del inmueble objeto de la operación gravada a cargo de la Administración.

En palabras del Tribunal Supremo "Los expresados buenos deseos es dudoso que puedan ser constitucionalmente legítimos cuando en su plasmación jurídica vienen a sustituir un sistema de

comprobación individual, 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, por otro método 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, en tanto prescinde de la referencia precisa a su caso concreto." (STS de 23 de mayo de 2018, rec.4202/17, FJ 3º).

Expuesta en estos términos nuestra duda se contrae a la calificación de la objetividad y razonabilidad de la opción legislativa por este método de determinación de bases imposables de carácter objetivo y general, considerados los motivos de la reforma explicitados por el legislador y la situación preexistente de estimación directa de bases objetivamente más respetuosa con las garantías del contribuyente.

Caso de apreciarse la ausencia de una justificación objetiva y razonable del método objetivo de determinación de bases imposables, la opción legislativa, con el inherente riesgo de sometimiento a tributación de situaciones inexpressivas de riqueza, podría entrar en conflicto con el principio de capacidad económica del art. 31.1 de CE, asumiendo el axioma en cuya virtud *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.*

CUARTO.- Relevancia de la cuestión suscitada y planteamiento

La relevancia del pronunciamiento prejudicial que se interesa del Tribunal Constitucional para el presente caso deriva de la necesidad de calificar la constitucionalidad del sistema de determinación de la base imponible para el impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas con los principios constitucionales que imperan en nuestro sistema tributario, y a los que se refiere el recurrente en su escrito de demanda, dedicando el motivo segundo de su recurso a cuestionar su conformidad con el art. 31.1 de CE, por entender que el valor de referencia que se le aplica no responde a la capacidad económica del ciudadano, pues no es acorde con el valor real consignado de la operación traslativa gravada, de modo que lo considera un dato arbitrario y sin contraste que vulnera la Constitución, resultando a su entender el incremento de la base imponible operado en su caso incurso en causa de nulidad, motivo impugnatorio que no estamos en disposición de evacuar sin la previa consulta prejudicial al Tribunal Constitucional dadas las dudas que albergamos y que hemos expuesto en los fundamentos que preceden.

De estimarse la cuestión planteada, el recurso contencioso administrativo debería ser estimado, y anulada la liquidación practicada por este concepto, sin perjuicio de la facultad de la Administración de los tributos de girar una ulterior liquidación acorde con la interpretación ofrecida por el Tribunal Constitucional sobre el particular.

Es por ello que se estima oportuno plantear cuestión de inconstitucionalidad de modo que el Tribunal Constitucional se pronuncie, si a bien lo tiene, sobre la posible inconstitucionalidad de los arts. 10. 2, 3 y 4 y art. 46.1 de RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y la Disposición Final 3ª del RDLeg 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, tras la reforma operada por la Ley 11/2021, por su posible vulneración del principio de capacidad económica del art. 31.1 de CE.

Vistos los preceptos citados y demás de preceptiva aplicación

PARTE DISPOSITIVA

LA SALA ACUERDA formular al Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad para que se pronuncie sobre la posible inconstitucionalidad de los artículos. 10. 2, 3 y 4 y art. 46.1 de RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y la Disposición Final 3ª del RDLeg 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, tras la reforma operada por la Ley 11/2021, por su posible vulneración del principio de capacidad económica del art. 31.1 de CE.

Remítase al Tribunal Constitucional la presente cuestión prejudicial de constitucionalidad acompañada de testimonio de los autos principales y del expediente administrativo.

Queda en suspenso el presente recurso contencioso administrativo hasta que el Tribunal Constitucional se pronuncie sobre la cuestión planteada.

Notifíquese a las partes personadas y al Ministerio Fiscal haciéndoles saber que contra el presente auto no cabe interponer recurso alguno.

Lo mandan y firman los Illos. Magistrados designados al margen, de lo que doy fe.

Ante mí

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

