

# LA ESTIMACIÓN POR REFERENCIA A VALORES CATASTRALES MULTIPLICADOS POR ÍNDICES O COEFICIENTES EN EL ÁMBITO DEL ITPAJD Y EL ISD

---

Irene Rovira Ferrer

*Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario  
Universitat Oberta de Catalunya (España)*

## Title

The estimation by reference to cadastral values multiplied by indices or coefficients in the scope of scope of two Spanish taxes: The Capital Transfers and Documented Legal Acts Tax and the Inheritance and Donation Tax

## Resumen

El principal objetivo del presente trabajo es el análisis del método de comprobación del valor real mediante la estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes en el ámbito del ITPAJD y el ISD, tributos en los que constituye su base imponible. (tributos en los que el valor real configura su base imponible). Para ello, tras la constatación de los diferentes problemas inherentes en esta forma de estimación, al propio método, se estudiará el actual posicionamiento del TS acerca de su insuficiencia en cuanto a método de comprobación (cambio de jurisprudencia establecido por la STS de 23 de mayo de 2018 –Rec. 1880/2017–), analizando posteriormente el papel que actualmente desempeña su uso y las demás consecuencias que de ello se derivan.

## Palabras clave

ITPAJD; ISD; Valor real; comprobación de valores por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes.

## Abstract

The main goal of this work is the analysis of the method for checking real values by reference to cadastral values multiplied by indices or coefficients in the scope of two Spanish taxes: The Capital Transfers and Documented Legal Acts Tax and the Inheritance and Donation Tax. To that end, after detecting the inherent problems of this method, the current position of the Supreme Court in relation to its insufficiency as a method for checking real

values will be studied. And finally, we will analyze its current use and the possible consequences that result from it.

**Keywords**

The Spanish Capital Transfers and Documented Legal Acts Tax; The Spanish Inheritance and Donation Tax; Real value; verification of values by reference to cadastral values multiplied by indices or coefficients.

*Fecha de recepción: 14/08/2019/Fecha de aceptación 30/09/2019/Fecha de revisión: 5/10/2019*

## **SUMARIO**

1. Introducción
2. Los problemas inherentes al método de estimación del valor real de los inmuebles como base imponible del ISD y el ITPAJD mediante la referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes
3. El actual posicionamiento del TS acerca de su insuficiencia como método de comprobación
4. La tasación pericial contradictoria ante su utilización
5. El papel actual de la estimación del valor real mediante la referencia a valores catastrales del método comprobación de valores mediante la estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes en el ámbito del ISD y el ITPAJD
6. ¿El fin del valor real?
7. Conclusiones
8. Bibliografía

## 1. Introducción

---

De conformidad con el art. 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) y el art. 10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJD), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y del gravamen de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) parte del valor real de los bienes o derechos transmitidos (minorado por las cargas y, en el caso del ISD, también por las deudas que pudieran ser deducibles). Además, como se desprende, y en el caso del ISD también por las deudas, que, en su caso fueran, deducibles). Y como se desprende del art. 25 del TRLITPAJD y del art. 70 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITPAJD), aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, así también ocurre en algunos casos de los gravámenes de Operaciones Societarias (OS) y Actos Jurídicos Documentados (AJD).

No obstante, más allá de los concretos supuestos previstos en el art. 46.5 del TRLITPAJD<sup>1</sup>, ninguno de los mencionados textos legales ni su desarrollo reglamentario concretan qué deberá entenderse por «valor real», si bien, como señaló la STS de 5 de octubre de 1995 (Rec. 3379/1991), en un principio debería entenderse que hace referencia al valor de mercado correspondiente a un mercado libre y perfecto (remitiéndose en este punto a la definición que de este último ofrecía la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 30 de noviembre de 1994 a la hora de concretarlo como «el importe neto que razonablemente podría esperar recibir un vendedor por la venta de una propiedad en la fecha de valoración, mediante una comercialización adecuada, y suponiendo que existe al menos un comprador potencial correctamente informado de las características del inmueble, y que ambos, comprador y vendedor, actúan libremente y sin un interés particular en la operación»).

Sin embargo, como también reconoció la mencionada Sentencia, no puede ignorarse «que en la realidad predominan versiones o variedades de mercados imperfectos», y, si bien el paradigma para las leyes tributarias, y en especial para las que regulan el gravamen de TPO, sería identificar en todo caso el valor real conforme al valor de mercado (libre y perfecto), «ese propósito sería irreal, porque la realidad nos enseña que hay otros mercados distintos».

Y todo ello sin olvidar que, aunque existan otros impuestos en los que se hace referencia al valor de mercado de bienes inmuebles (como ocurre, por ejemplo,

---

1 Al respecto, señala el mencionado precepto que «se considerará que el valor fijado en las resoluciones del juez del concurso para los bienes y derechos transmitidos corresponde a su valor real, no procediendo en consecuencia comprobación de valores, en las transmisiones de bienes y derechos que se produzcan en un procedimiento concursal, incluyendo las cesiones de créditos previstas en el convenio aprobado judicialmente y las enajenaciones de activos llevadas a cabo en la fase de liquidación».

en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –IRPF– en relación con las ganancias o pérdidas patrimoniales), no en todos los tributos, a consecuencia de su configuración legal, debe atenderse a los mismos valores o vertientes de la capacidad económica para su cuantificación, sino que debe tenerse en cuenta en cada caso al pertinente hecho imponible y, en especial, a la determinación normativa de la base imponible.

No obstante, ni la regulación del ITPAJD ni el ISD establecen ningún método de cálculo a tal efecto, lo cual ha sido duramente criticado por la doctrina al señalar que, además de atentar contra el principio de seguridad jurídica contemplado en el art. 9 de la Constitución (CE), dicha indeterminación vulnera el principio de capacidad económica (en el sentido de que la base imponible constituye justamente la medición del hecho imponible que debe someterse a gravamen –arts. 31 de la CE y 50 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)–) y el principio de reserva de ley (en tanto que, además de las previsiones del art. 31.3 de la CE, la determinación de la base imponible es uno de los elementos expresamente enumerados en el art. 8.a) de la LGT a la hora de regular la reserva de ley tributaria)<sup>2</sup>.

Sin embargo, lo que sí que contemplan los arts. 46.2 del TRLITPAJD y 18 de la LISD es que la comprobación del valor real que, en su caso, realice la Administración deberá llevarse a cabo por los medios establecidos en el actual art. 57 de la LGT, sin establecer ninguna clase de prelación en su utilización, medios entre los que se encuentra la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.

Así, como especifica la letra b) del apartado 1 del mencionado precepto de la LGT, «dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se

---

2 Entre otros, así lo ponen de manifiesto ANGULO CASCÁN, A.: *Valoración fiscal de acciones, bienes y derechos*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 26 o PERIS GARCÍA, P.: «La valoración de los bienes en el Ordenamiento Tributario Español», Palau 14: Revista Valenciana de Hacienda Pública, núm. 22, 1992, pág. 42, aunque procede destacar que, como señala COMBARROS VILLANUEVA, con base en la jurisprudencia constitucional acerca del carácter relativo del principio de reserva de ley en el ámbito tributario, «no se trata de que la propia Ley regule todos los pormenores de la determinación de la base imponible como de que proporcione las pautas a través de las cuales se posibilite la previsibilidad». (COMBARROS VILLANUEVA, V.E.: *La empresa y su valoración en el Impuesto sobre el Patrimonio: análisis contable y jurídico-tributario*, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1987, pág. 442). Véase un mayor desarrollo de dicho principio en este punto sistematizando la jurisprudencia del TC al respecto en ALGUACIL MARÍ, M.P.: «Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria», Revista Española de Derecho Financiero, núm. 101, 1999, págs. 5 a 34; BÁEZ MORENO, A.: «Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español», Crónica tributaria, núm. 133, 2009, págs. 59-82; DOMENECH PASCUAL, G.: «Límites sustanciales de las remisiones al Reglamento en materia tributaria (A propósito de la STC 233/1999, de 16 de diciembre)», Revista General de Derecho, julio-agosto, 2000, págs. 9183-9198; y GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: «Reserva de ley tributaria y separación de poderes. Fundamentos y análisis crítico», Impuestos, Año 31, núm. 4, 2015, págs. 171 a 210.

tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes», el cual, tratándose de bienes inmuebles, «será el Catastro Inmobiliario»<sup>3</sup>.

No obstante, con el fin de impedir la indefensión del sujeto pasivo, reiterada doctrina del TS respecto a la potestad administrativa de comprobación de valores venía prohibiendo que las valoraciones de los inmuebles se ampararan en criterios genéricos, requiriendo que se tomaran en consideración los elementos individualizados del concreto inmueble transmitido que tuvieran una relación directa con su valor (como su situación, extensión, sistema de construcción, antigüedad, estado de conservación, materiales empleados, etc.). Y es que, como insistía, la finalidad de tales valoraciones es la de determinar su valor cierto (su «valor real») y no su valor aproximado, sin olvidar que, además, su utilización es la vía para desvirtuar el valor declarado por los obligados tributarios<sup>4</sup>.

Por ello, para que la valoración fuera eficaz, requería asimismo que contuviera los criterios seguidos, los datos fácticos tenidos en cuenta y los procedimientos concretos de aplicación, ponderación, actualización, extrapolación e individualización que se habían seguido, pues, en caso de no contener dicha fundamentación, el sujeto pasivo carecía de medio alguno para verificar su corrección y, en su caso, combatirla<sup>5</sup>.

Sin embargo, en relación con la comprobación del valor real de los bienes inmuebles que, en el ámbito del ITPAJD y el ISD, constituye su base imponible, las SSTs de 6 de abril de 2017 (Rec. 888/2016 y 1183/2016) introdujeron un cambio radical en dicha doctrina al validar sin necesidad de individualización alguna el método consistente en la aplicación de índices o coeficientes multiplicadores a los valores catastrales, a pesar de reconocer que entrañaba una valoración objetiva (basada en el carácter indiciario y presuntivo del valor catastral y del pertinente coeficiente fijado) y que, por consiguiente, no podía dar como resultado el auténtico valor real.

En concreto, el TS entendió que, en tanto que es uno de los métodos previstos por el art. 57 de la LGT y que no se contempla ningún orden de prelación, la

---

3 Y en este punto, especifica el art. 158.1 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que la aplicación de dicho método «exigirá que la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de tiempo de validez hayan sido objeto de aprobación y publicación por la Administración tributaria que los vaya a aplicar», añadiendo que, en el ámbito de competencias del Estado, «la aprobación corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda mediante orden».

4 Así, como consta en las SSTs de 29 de abril y 9 de mayo de 1987, «la comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y prácticos y así aceptarlos o rechazarlos y solo en este último caso proponer la tasación pericial contradictoria». En la misma línea, entre muchísimas otras, véanse, las SSTs de 12 de noviembre de 1999 (Rec. 7813/1992); de 23 de mayo de 2002 (Rec. 1915/1997); de 24 de marzo de 2003 (Rec. 4213/1998); de 29 de marzo de 2012 (Rec. 34/2010); de 18 de junio de 2012 (Rec. 224/2009); o de 26 de marzo de 2014 (Rec. 3191/2011).

5 De hecho, tal es esta necesidad que la STS de 5306/2015, 26 de noviembre (Rec. 3369/2014) incluso así lo requirió al combinarse dos de los medios de comprobación expresamente previstos en el art. 57 de la LGT, acudiendo a dictámenes periciales basados en precios medios de mercado, señalando que igualmente debía justificarse de forma individualizada la pertinente valoración y probarse la circunstancia de la que resultaba la aplicación de un coeficiente corrector y no otro.

Administración debe tener la potestad para acudir al mismo de forma discrecional, sin olvidar que, en todo caso, el contribuyente tiene la posibilidad de impugnar su resultado mediante un procedimiento de tasación pericial contradictoria o aportando las pertinentes pruebas en vía de recurso o reclamación económico-administrativa.

No obstante, con base en la tradicional jurisprudencia del TS acerca de la potestad de comprobación administrativa (fundamentada en el interés de los derechos y garantías de los contribuyentes), la STS de 23 de mayo de 2018 (Rec. 1880/2017) dio marcha atrás, señalando expresamente que algunas de las declaraciones de las SSTs de 6 de abril de 2017 «debían ser objeto de necesaria modulación».

Así, y especialmente en aquellos casos donde el valor real de los bienes inmuebles constituya la base imponible, declaró la insuficiencia del método de estimación por aplicación de un índice o coeficiente multiplicador sobre el valor catastral para desvirtuar la presunción de veracidad de los datos declarados por los obligados tributarios, a no ser que su aplicación se acompañe de una comprobación individualizada y directa del bien en cuestión.

De este modo, frente al carácter objetivo, presunto e indiciario del resultado del citado método (el cual, como añade, puede conducir «a una verdadera ficción cuando, por el transcurso del tiempo, los valores así asignados pierdan actualidad o se desvíen notablemente de la evolución de los precios en el mercado inmobiliario»), hizo prevalecer la necesidad de llevar a cabo una comprobación directa, singular e individualizada del inmueble objeto de avalúo, señalando que la visita al mismo resulta imprescindible para que pueda destruirse la presunción de certeza de la valoración realizada por el obligado tributario contenida en su autoliquidación.

Por consiguiente, el TS ha dejado sin eficacia las comprobaciones de valor que hasta la fecha, de forma masiva y automática, realizaban las Administraciones autonómicas tanto en el ámbito del ISD como del ITPAJD, las cuales, con independencia de la corrección del valor declarado por los contribuyentes, consistían en la mera aplicación de un coeficiente multiplicador sobre el valor catastral de los inmuebles transmitidos (valor que, ya de por sí, puede adolecer de graves problemas de falta de actualización<sup>6</sup>).

Así pues, por su actualidad y relevancia, el objeto del presente trabajo es la clarificación, dentro del ámbito del ITPAJD y del ISD, de la situación en la que se encuentra la estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes en relación con el valor real de los inmuebles, partiendo de la situación en la que se encuentra el método de estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes en la com-

---

6 De hecho, en relación con la falta de adecuación a la realidad que pueden entrañar los valores catastrales, véase la STS de 19 de febrero de 2019 (Rec. 579/2019), la cual reconoce la posibilidad de que los contribuyentes del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) puedan cuestionarlo al impugnar la pertinente liquidación cuando, por razones sobrevenidas, quede puesta de manifiesto la incorrección de su asignación inicial (garantizando así que la base imponible del Impuesto sea, y por consiguiente se grave, la auténtica capacidad económica puesta de manifiesto por la titularidad de los correspondientes inmuebles y se eviten enriquecimientos injustos por parte de la Administración).

probación del valor real de los inmuebles en el ámbito del ITPAJD y del ISD, partiendo de los problemas que plantea su propio establecimiento, de las últimas consideraciones del TS al respecto (seguidas ya también por la doctrina administrativa<sup>7</sup>) y de las principales consecuencias que de todo ello se derivan.

## **2. Los problemas inherentes al método de estimación del valor real de los inmuebles como base imponible del ISD y el ITPAJD mediante la referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes**

---

Como se ha señalado, con la excepción de los específicos supuestos que contempla el art. 46.5 del TRLITPAJD, las únicas previsiones establecidas en la regulación del ITPAJD y del ISD respecto al valor real de los inmuebles que constituye su base imponible se limitan a contemplar que, en todo caso, la Administración podrá comprobar el valor declarado por los obligados tributarios (ya que, en virtud del art. 100.1 de la LGT, «la Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento») y que, para ello, la comprobación se llevará a cabo por los medios establecidos en el actual art. 57 de la LGT (art. 18 de la LISD y art. 46 del TRLITPAJD).

Asimismo, como también se ha puesto de manifiesto, la letra b) del mencionado art. 57.1 de la LGT prevé, en relación con los bienes inmuebles, la estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes determinados y publicados por la Administración tributaria competente, sin determinar al respecto ninguna restricción acerca de su uso (más allá de las limitaciones generales de la potestad de comprobación administrativa y de los concretos supuestos previstos en el art 46.5 del TRLITPAJD) ni ningún orden de preferencia en relación con el resto de métodos enumerados.

No obstante, la posibilidad de su utilización no es la única de las consecuencias que deriva de los arts. 18 de la LISD y 46 del TRLITPAJD, sino que también se desprende que sólo será procedente el valor que hubieran declarado los obligados tributarios si fuera superior al determinado mediante dicho método por parte de la Administración (con independencia, pues, de que, conforme al valor determinado administrativamente, correspondiera una menor tributación).

Así, únicamente añade el art. 18 de la LISD que, si el sujeto pasivo se hubiera acogido a las reglas de valoración establecidas en el Impuesto sobre el Patri-

---

<sup>7</sup> Al respecto, y aparte de que las mismas consideraciones establecidas por la STS de 23 de mayo de 2018 (Rec. 1880/2017) han sido reiteradas en sentencias posteriores del propio Tribunal (como es el caso, entre otras, de la STS de 23 de mayo de 2018 (Rec. 4202/2017), las SSTS de 5 de junio de 2018 (Rec. 2867/2017y 1881/2017) o, entre las más recientes, de la STS de 18 de diciembre de 2018 (Rec. 3947/2017) y la STS de 11 de junio de 2019 (2141/2017)), también han empezado a aparecer en Resoluciones del TEAC (como ocurre con la Resolución de 20 de septiembre de 2018).



monio (IP)<sup>8</sup>, no será de aplicación ninguna sanción sobre la parte de la cuota que corresponda al eventual mayor valor determinado administrativamente, sin hacer alusión alguna a los correspondientes intereses de demora.

Por consiguiente, en tales supuestos, mientras que los obligados tributarios se encuentran en una clara situación de inseguridad jurídica, la Administración goza de una posición privilegiada a costa de sus derechos y garantías, ya que, en primer lugar, el valor real que configura la base imponible de ambos tributos es un concepto jurídico indeterminado cuya concreción, que en principio no puede conocerse de antemano, queda en manos de la discrecionalidad de la Administración a través de su potestad comprobadora. Además, si la Administración decide acudir a la estimación por referencia a valores catastrales mediante la aplicación de índices o coeficientes, parece que la LISD y el TRLITPAJD dotan al valor comprobado de una injustificada presunción de exactitud, por mucho que el valor declarado por los obligados, sobre los que recaerá la carga de la prueba en caso de que decidan impugnarlo (mediante recurso o reclamación económico-administrativa o promoviendo la tasación pericial contradictoria), se ajustara al efectivo valor de mercado del bien en cuestión. Y todo ello sin olvidar que de la exactitud y precisión en la determinación de la base imponible dependerá la capacidad económica que efectivamente resulte gravada, punto en el que los obligados tributarios deberán cargar también con los problemas de precisión y actualización inherentes a los valores catastrales y con el carácter general de los índices o coeficientes fijados.

Y es que, a pesar de que la Administración, al desarrollar y publicar mediante orden los índices o coeficientes a aplicar a los valores catastrales, hubiera indicado detalladamente la metodología utilizada para su obtención y de que en cada caso, conforme al art. 160.3.a) del RGGIT, se precise el valor tomado como referencia junto a los parámetros, cocientes y demás elementos de cuantificación utilizados, el valor resultante nunca podrá dar una idea ni siquiera aproximada del auténtico valor real de los diferentes inmuebles, en tanto que tales mecanismos no tienen en cuenta gran parte de los elementos que pueden tener un impacto directo en la determinación de su precio de mercado (como puede ser su estado de conservación, su situación particular o la incorporación de reformas y mejoras no comunicadas al Catastro o no valoradas como es debido).

Así, el principal problema que se plantea radica en la deficiente configuración de la base imponible de ambos impuestos, por cuanto, si bien no se detalla ni el concepto de valor real ni su sistema de cuantificación, se desprende de forma indirecta que los métodos válidos para su fijación serán los de comprobación administrativa del art. 57 de la LGT (que, al ser varios, podrán dar lugar a diferentes resultados), pero excluyéndose los concretos supuestos previstos en el art. 46.5 del TRLITPAJD y especificándose, al mismo tiempo, que procederá el valor declarado por los contribuyentes si resultara mayor.

No obstante, con el fin de paliar la inseguridad jurídica inicial, el art. 134.1 de la LGT establece que «la Administración tributaria podrá proceder a la compro-

---

8 Punto en el que el art. 10 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio señala que, respecto a los bienes de naturaleza urbana o rústica, se deberán computar, con carácter general, «por el mayor valor de los tres siguientes: el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición».

bación de valores de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57 de esta ley, salvo que el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios», lo cual, como contempló la STS de 21 de mayo de 2018 (Rec. 997/2017) «es expresión positiva en este concreto ámbito del principio de seguridad jurídica, proclamado en el art. 9.3 CE, y de sus corolarios consistentes en que no cabe defraudar la confianza legítima originada en los administrados por la propia Administración y en que esta última no puede ir contra sus propios actos».

Sin embargo, en este punto, también se plantean problemas respecto a cuál es la Administración competente para su desarrollo y publicación, considerando que tanto el ITPAJD como el ISD son impuestos de titularidad estatal cedidos a las CCAA. Y es que, entre las competencias en materia de gestión que se ceden, se encuentra la incoación de los expedientes de comprobación de valores (por lo que tanto la Administración tributaria del Estado como las Autonómicas se encuentran facultadas para utilizar a estos efectos cualquiera de los métodos que prevé el art. 57 de la LGT en el ámbito de sus competencias –arts. 25 y 55.1.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias–), aunque precisa el mencionado art. 55.1.a) de la Ley 22/2009 que la incoación de los expedientes de comprobación de valores se realizará «utilizando los mismos criterios que el Estado».

No obstante, las autonomías que han decidido utilizar la estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes han desarrollado y publicado sus propios métodos<sup>9</sup>, lo cual, aparte de incrementar la complejidad del Impuesto (considerando los distintos sistemas de comprobación actualmente vigentes y su distinto desarrollo), ha sido criticado por gran parte de la doctrina alegando la incompetencia autonómica al respecto (en el sentido de que lo que se desprende de la Ley 22/2009 es que la competencia para su determinación y fijación es exclusivamente estatal<sup>10</sup>).

### **3. El actual posicionamiento del TS acerca de su insuficiencia como método de comprobación**

---

A pesar de que la STC 194/2000, de 19 de julio de 2000, avalara los medios tasados de comprobación de valores contemplados en el actual art. 57.1 de la LGT (alegando que su regulación impide la discrecionalidad de la Administración al respecto) y de que las SSTS de 6 de abril de 2017 (Rec. 888/16 y 1183/2016) reconocieran la posibilidad de utilizar la estimación por referencia a valores

---

9 En concreto, aparte del ámbito estatal, la fijación de dicho método para la valoración de bienes inmuebles se encuentra actualmente desarrollado en las CCAA de régimen común de Andalucía, Aragón, Canarias, Cantabria, Cataluña, Extremadura, Galicia, Islas Baleares, Madrid, Principado de Asturias y Valencia, mientras que Castilla la Mancha, Castilla y León, La Rioja y Murcia han optado por acogerse y desarrollar su propio sistema de precios medios de mercado.

10 En esta línea, respecto al ISD, véase GARCÍA DE PABLOS, J.F.: «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: supresión o reforma», *Crónica Tributaria*, núm. 139, 2011, pág. 95.

catastrales mediante la aplicación de índices o coeficientes multiplicadores para comprobar el valor real de los bienes inmuebles cuando constituye la base imponible de los tributos, la STS de 23 de mayo de 2018 (Rec. 1880/2017) estableció un importante cambio de criterio, declarando la insuficiencia del citado método para desvirtuar la presunción de veracidad de los valores reales de los inmuebles declarados por los obligados tributarios, a no ser que su resultado se acompañe de una comprobación individualizada y directa del bien en cuestión.

Así, como ha reiterado en sentencias posteriores, entiende actualmente el TS que el método de valoración consistente en aplicar un índice o coeficiente multiplicador sobre el valor catastral asignado «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» (STS de 18 de diciembre de 2018 –Rec. 3947/2017–).

Sin embargo, teniendo en cuenta estas últimas consideraciones, procede puntualizar que es en el ISD y el ITPAJD donde el nuevo posicionamiento del TS cobra especial relevancia, ya que, a pesar de que el valor de los inmuebles puede tener implicación en muchos tributos (como el IBI, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) o el IRPF –para determinar las ganancias patrimoniales–), es en ellos donde, al configurarse la capacidad económica gravada y, por consiguiente, su base imponible partiendo del valor real sin definir su sistema de cálculo, su correcta determinación tiene una importancia capital (y más considerando que, en el caso del ISD, el art. 10 de la LISD establece la estimación directa de la base imponible con carácter general)<sup>11</sup>.

Por ello, en tales casos, no puede admitirse como suficiente para comprobar (y en esencia determinar) el valor real sujeto a gravamen el método consistente en la aplicación al valor catastral de unos índices o coeficientes multiplicadores que, aparte de genéricos, presuntivos, universales e indistintos para toda una misma localidad, dan como resultado un mero valor hipotético<sup>12</sup>, sin olvidar que, además de venir determinados por una norma reglamentaria de vocación general y no por un acto relativo al correspondiente bien en concreto, pueden conducir a una verdadera ficción (ya que, junto a la pérdida de actualidad y al alejamiento del mercado inmobiliario que pueden tener tanto los valores catastrales como los índices o coeficientes asignados, no tienen en cuenta las

---

11 No obstante, señala FALCÓN Y TELLA en este punto que, por los mismos motivos señalados en el ámbito del ITPAJD y el ISD, el método de comprobación aquí analizado tampoco podría operar en los tributos donde la base imponible venga constituida por el valor de mercado (por su proximidad con el concepto de valor real) o por el precio o el importe de la contraprestación (como es el caso del IVA), quedando «en la práctica limitado a los tributos en que la definición legal de la base remite al valor catastral, como ocurre en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles». (FALCÓN Y TELLA, R.: «Valor real y comprobación por aplicación de coeficientes a los valores catastrales: STS de 23 de mayo de 2018», Revista Quincena Fiscal, núm. 15, 2018, pág. 2).

12 Y es que, como también resalta BANACLOCHE, si bien no hay duda de que ello facilita la gestión del Impuesto, también supone un claro alejamiento de la realidad y de los principios de justicia tributaria. (BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: «La ley tributaria antifraude general», Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia, Vol. 23, núm. 1, 2007, pág. 3).

singularidades determinantes de su auténtica valía –como su situación particular, el estado de conservación o las reformas y mejoras no comunicadas al Catastro o no valoradas como es debido–).

Además, conforme a reiterada jurisprudencia del TS referida a la potestad de comprobación administrativa y, en especial, a la prueba del dictamen de peritos, el acto de determinación del valor real de los bienes inmuebles comprobados por la Administración (que, por consiguiente, pretende corregir o verificar los valores declarados por los obligados tributarios) debe ser singularizado, motivado, y fruto de un examen del inmueble (normalmente, mediante la visita al lugar)<sup>13</sup>, exigencias que la STS de 23 de mayo de 2018 y siguientes entienden extensibles a cualquier medio de comprobación en la medida en que con ellos se aspire a obtener el valor real sujeto a gravamen<sup>14</sup>.

Por ello, y apartándose de la jurisprudencia fijada por las SSTs de 6 de abril de 2017 (en las que se admitió el método aquí comentado para comprobar –y en definitiva fijar– el valor real de los inmuebles en los impuestos cuya base imponible viene determinada por el mismo), la STS de 23 de mayo de 2018 dejó claro que, en tales casos, el valor real no puede ser fijado de modo global y estimativo, por aproximación, sobre la base de presunciones y sin un acto individualizado (que, por definición, requiere toda comprobación), sino que la correcta técnica tributaria, la debida protección de los derechos de los contribuyentes y la regulación del ITPAJD (así como la del ISD) requieren interpretar el método previsto en el art. 57.1.b) de la LGT como un «punto de partida estimativo, con el necesario complemento, para la asignación final del valor concreto, de una verdadera comprobación singular, motivada y basada en la observación directa e inmediata del bien comprobado».

Así pues, y sin poner en duda que la aplicación de coeficientes abstractos sobre valores catastrales sea legal como método de comprobación, el TS señala que, por sí mismo, no resulta adecuado ni suficiente en el ámbito de los mencionados tributos, por lo que su mera aplicación automática no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes ni, por consiguiente, es suficiente para desvirtuar el valor declarado por los obligados tributarios e invertir la carga de la prueba (es decir, para que sean los obligados tributarios los que acrediten que el valor comprobado obtenido no se corresponde con el valor real).

---

13 Al respecto, véanse, por todas, las SSTs de 29 de marzo de 2012 (Rec. 34/2010); de 18 de junio de 2012 (Rec. 224/2009); y de 26 de marzo de 2014 (Rec. 3191/2011).

14 En este punto, señala expresamente la STS de 18 de diciembre de 2018 (Rec. 3947/2017) «que la reseñada sea una doctrina concebida en principio para concretar los requisitos y condiciones de la prueba de peritos de la Administración, no debe constituir un obstáculo serio para su proyección sobre cualquier valoración correctora que afectase a bienes inmuebles, cuando menos en el ámbito del impuesto que examinamos. De lo contrario, quedaría en manos de aquella la decisión sobre qué grado de cumplimiento de la jurisprudencia está dispuesta a aceptar, pues nuestra doctrina, aun referida a la prueba de peritos, por ser ésta la empleada en los asuntos en ella examinados, puede trasladarse sin violencia conceptual a cualquier medio de comprobación, en la medida en que con él se aspire a la obtención de dicho valor real». Y es que, como resalta TEIXIDOR, debe quedar justificada la necesidad de realizar una nueva valoración. (TEIXIDOR MARTÍNEZ, N.: «La comprobación del valor mediante la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral no refleja, en el ITP, el valor real del inmueble. Análisis de la STS de 23 de mayo de 2018, rec. núm. 4202/2017», Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, núm. 427, 2018, pág. 161).

Por consiguiente, para rectificar el valor declarado por el contribuyente, deberá ser la Administración la que pruebe las razones por las que, a su juicio, el valor declarado no se ajusta al valor real y sin que baste al respecto la mera discordancia con el resultado de los valores o coeficientes generales del citado método, es decir, que, para que pueda destruir la presunción de veracidad que el art. 108.4 de la LGT reconoce a «los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios», deberá probar que hay algo que merezca ser comprobado por ser dudosa su correspondencia con la realidad.

No obstante, este cambio de posicionamiento jurisprudencial ha sido objeto de crítica por parte de la doctrina, esencialmente al entender que, extralimitándose de sus competencias, el TS ha declarado inoperante un método de comprobación administrativa de valores expresamente previsto por la LGT<sup>15</sup> y justamente avalado por el TC para comprobar el valor real de los bienes o derechos transmitidos a los efectos del ITP (amparándose en que no da como resultado un valor arbitrario).

De hecho, defendiendo la continuidad de la doctrina sentada en las SSTs de 6 de abril de 2017, así lo resalta el voto particular formulado por el magistrado Nicolás Maurandi Guillen a la propia STS de 23 de mayo de 2018, el cual, si bien comparte que en el caso planteado no debía admitirse la prevalencia frente al valor declarado del valor resultante de aplicar a los valores catastrales los coeficientes aprobados por la Administración competente (por la falta de justificación de estos últimos), defiende la procedencia del método.

Así, haciendo referencia a la STC 194/2000, de 19 de julio de 2000, recuerda que el TC consideró que los medios tasados de comprobación del valor real contemplados en el actual art. 57.1 de la LGT permiten justamente «rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda o, lo que es igual, que, en detrimento de la reserva de ley recogida en el art. 133.1 C.E., le esté permitiendo cuantificar, sin límite alguno, un elemento esencial del tributo» (por cuanto deberá circunscribirse «a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar»).

Sin embargo, procede resaltar que lo que aquí se está cuestionando no es la eventual arbitrariedad administrativa que puede conllevar el citado método, sino la aceptación de la prevalencia del valor aritmético obtenido por la Administración a la hora de desvirtuar la presunción de veracidad del valor efectivamente satisfecho y declarado por el obligado tributario (es decir, la capacidad económica realmente puesta de manifiesto). Y es que, en tales casos, la Administración no desarrolla, en puridad de términos, una actuación dirigida a cons-

---

15 A modo de ejemplo, así lo pone de manifiesto PÉREZ-FADÓN, quien señala que, «en la práctica, la declaración de falta de idoneidad del medio de comprobación objeto de este fallo que se regula en una norma de rango legal, solo puede ser efectuada por el Tribunal Constitucional, no mediante una interpretación del TS que de facto expulsa del ordenamiento jurídico a dicha forma de comprobación», y es que «para este extremo, el TS cuenta con la posibilidad de plantear cuestión de constitucionalidad si entendiéndose que la regulación legal no se ajusta a la Constitución». (PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J.: «Falta de idoneidad del medio de comprobación de coeficientes sobre valores oficiales para determinar el valor real», Carta Tributaria. Revista de opinión, núm. 41-42, 2018, pág. 6).

tatar la exactitud del importe manifestado por los contribuyentes, sino que se limita a alegar un valor nuevo, general, presuntivo, forzoso y, en muchos casos, al partir de las deficiencias inherentes a los valores catastrales, alejado de la realidad.

Por ello, no es de extrañar que, si los obligados tributarios acuden a la tasación pericial contradictoria (cuya utilización contempla el art. 57.2 de la LGT para confirmar o corregir las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios de comprobación administrativa de valores), el art. 135.2 de la LGT requiera la valoración realizada por un perito de la Administración cuando la cuantificación del valor comprobado no se haya realizado mediante dictamen de peritos de aquélla, lo que lleva a considerar que la individualización del valor comprobado por la Administración capaz de desvirtuar la veracidad del declarado por los obligados tributarios también resulta adecuada desde el punto de vista de la economía procesal.

Así, diferente sería el caso de que se modificara la regulación del ISD y el ITPAJD y se aprobara como método de cuantificación de la base imponible de las transmisiones de bienes inmuebles la estimación mediante la aplicación de índices o coeficientes a los valores catastrales (de forma similar a lo que ocurre en la práctica en el IIVTNU –art. 107 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL)–, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo), pero, más allá de los problemas que podría conllevar esta forma de cuantificación, es evidente que no es algo que contemple su normativa actual (sin olvidar que el propio art. 57 de la LGT, al que se hace referencia en ambos casos a efectos de la comprobación de valor por parte de la Administración, también contempla otros mecanismos sin establecer preferencia alguna).

Y es importante destacar tales consideraciones por cuanto, en el mencionado voto particular, también se defiende la procedencia del citado método alegando que, cuando la ley configura el «valor real» como el elemento determinante de la base imponible en un determinado tributo, su determinación debe realizarse bajo el respeto del principio constitucional genérico de igualdad y el principio constitucional específico de igualdad en las cargas tributarias (arts. 14 y 31 de la CE), cuyos designios únicamente se pueden llevar a cabo partiendo de unas pautas objetivas y generales y, por tal razón, de forma totalmente independiente del precio que los interesados hayan satisfecho por la transmisión de los pertinentes bienes<sup>16</sup>.

Sin embargo, en este punto, no sólo se prescinde de que el propio art. 45 del TRLITPAJD establece que, en las liquidaciones y procedimientos concursales, la base imponible será el importe judicialmente avalado o determinado (es decir,

---

16 Asimismo, y aunque admite que algunos inmuebles pueden presentar singularidades, justifica la procedencia de su valoración general alegando que «la totalidad o gran parte» de sus elementos comunes serán los determinantes de su «valor real» (como la localización, las circunstancias urbanísticas o los valores del mercado) y que éstos ya han sido tenidos en cuenta por el valor catastral, el cual, además, se corrige por el pertinente coeficiente aprobado en función del concreto contexto económico en el que se desenvuelve la vida de cada municipio. Y justamente el hecho de haber tenido en cuenta tales elementos impide que pueda alegarse la falta de comprobación del valor de los inmuebles mediante el mencionado medio objeto de controversia.

el efectivamente satisfecho)<sup>17</sup>, sino también de que el tradicional posicionamiento del TS al respecto es que, «en las enajenaciones onerosas de bienes donde exista un precio en dinero, marcado por la Ley o determinado por Autoridades o funcionarios idóneos para ello, éste será la base imponible que corresponda al acto gravado»<sup>18</sup>. Y todo ello sin olvidar que, como se apuntaba, en ningún momento se establece que la base imponible del ISD o el ITPAJD ante la transmisión de bienes inmuebles deba cuantificarse mediante la aplicación de índices o coeficientes multiplicadores sobre el valor catastral, sino que tan sólo se contempla su uso como uno de los métodos de comprobación administrativa del valor declarado por los obligados tributarios, al lado de otros medios que implican la estimación directa de los pertinentes bienes y respecto de los que en ningún caso se prevé preferencia alguna (como es el dictamen pericial o el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas).

Además, procede volver a reiterar que lo que aquí realmente se cuestiona es la virtualidad del citado método a la hora de destruir la presunción de veracidad del valor declarado por los obligados tributarios, por lo que también resulta irrelevante la defensa del mismo que se realiza al destacar que, si se hubieran obviado características sumamente relevantes de un concreto inmueble que tuvieran una implicación directa en su valoración y que no pudieran calificarse de mera singularidad (como su estado de deterioro, su ubicación en una zona especialmente ruidosa, su proximidad a establecimientos que desarrollen actividades peligrosas, etc.), el art. 134 de la LGT contempla la posibilidad de que los obligados tributarios puedan presentar las debidas alegaciones antes de dictar la oportuna liquidación (por cuanto la Administración sólo notificará la valoración realizada y la regularización que proceda una vez transcurrido el plazo de alegaciones abierto con la notificación de la propuesta de valoración debidamente motivada y la propuesta de regularización a los interesados –sin perjuicio de los pertinentes recursos o reclamaciones económico-administrativas que se pueden presentar con posterioridad–).

Asimismo, para invertir la carga de la prueba de un valor que se presume cierto y que parte de la consideración concreta del pertinente bien, tampoco parece suficiente alegar el carácter masivo de las declaraciones de transmisiones de inmuebles y el mandato constitucional de eficacia administrativa previsto por el art. 103 CE, y menos teniendo en cuenta que, por una parte, ha sido obtenido de forma aritmética con base en unos datos que, presuntivos y a menudo desactualizados, resultan susceptibles de dar un resultado notablemente alejado de la realidad y, por otra, que bastante presión fiscal indirecta recae en los contribuyentes con la generalización de las autoliquidaciones como para incrementarla en sede de la actividad comprobadora e investigadora de la Administración.

---

17 Al respecto, señala el mencionado precepto que «se considerará que el valor fijado en las resoluciones del juez del concurso para los bienes y derechos transmitidos corresponde a su valor real, no procediendo en consecuencia comprobación de valores, en las transmisiones de bienes y derechos que se produzcan en un procedimiento concursal, incluyendo las cesiones de créditos previstas en el convenio aprobado judicialmente y las enajenaciones de activos llevadas a cabo en la fase de liquidación».

18 STS de 1 de diciembre de 1933 (Rec. 6160/1990).

De todos modos, como se verá con mayor detalle, conviene insistir, por último, en que la consecuencia del cambio de posicionamiento del TS no es la expulsión del ordenamiento jurídico de las disposiciones normativas que desarrollan el método previsto en el art. 57.1.b) de la LGT, sino que la Administración puede seguir haciendo uso del mismo pero, para que sea susceptible de invertir la carga de la prueba de la corrección del valor declarado, deberá acompañarse de una comprobación individualizada y directa del bien en cuestión (tal y como, de hecho, se requiere en la práctica de la tasación pericial contradictoria).

Y por ello, al poder servir para identificar aquellas comprobaciones prioritarias en las que resulte pertinente elaborar un dictamen pericial directo e individualizado de un concreto bien para desvirtuar el valor declarado por los obligados tributarios, sigue operando a favor del mandato constitucional de eficacia administrativa previsto en el art. 103 de la CE, del mismo modo que lo hace respecto al principio de seguridad jurídica consagrado en el art. 9.3 de la CE al continuar ofreciendo a los interesados un conocimiento anticipado de cuál será el valor a partir del cual la Administración podrá decidir abrir la oportuna comprobación.

#### **4. La tasación pericial contradictoria ante su utilización**

De conformidad con el art. 57.2 de la LGT, la tasación pericial contradictoria es el método que podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios que, conforme el apartado 1 del mismo precepto, puede utilizar la Administración para comprobar el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria<sup>19</sup>, entre los que se encuentra el aquí estudiado.

Así, de conformidad con el art. 135 de la LGT, los obligados tributarios la podrán promover dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así lo prevea, contra el propio acto de comprobación de valores debidamente notificado.

Asimismo, la posibilidad de solicitar la corrección del valor comprobado por la Administración mediante tasación pericial contradictoria se encuentra prevista de forma potestativa en el art. 46.2 del TRLITPAJD, el cual, tras establecer que, «si de la comprobación resultasen valores superiores a los declarados por los interesados, éstos podrán impugnarlos en los plazos de reclamación de las liquidaciones que hayan de tener en cuenta los nuevos valores», contempla que, «cuando los nuevos valores puedan tener repercusiones tributarias para los transmitentes, se notificarán a éstos por separado para que puedan proceder a su impugnación en reposición o en vía económico-administrativa o solicitar su corrección mediante tasación pericial contradictoria».

---

<sup>19</sup> Entre otras, así lo reconoce también la STS de 14 de noviembre de 2011 (Rec. 5230/2008), la cual señala que, si hay una valoración administrativa que no se produce en el marco de tal específico procedimiento, lo pertinente es la impugnación de la liquidación por los cauces ordinarios.



Por consiguiente, parece que nada impide en la normativa que los interesados puedan promover la tasación pericial contradictoria contra el valor comprobado por la Administración tributaria mediante la estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes, si bien, como se señalaba, el TS ha dejado claro que la utilización de este método, por sí solo, no puede invertir la carga de la prueba obligando al interesado a probar que el valor comprobado no se corresponde con el valor real.

Además, como también ha apuntado en reiterada jurisprudencia, la tasación pericial contradictoria consiste «en un último derecho del contribuyente frente a la comprobación de valores, y no la única manera de combatir la tasación realizada por la Administración» (STS de 29 de marzo de 2012 –Rec. 34/2010–), llegando incluso a afirmar que, aunque no resulte impertinente ni desatinado ofrecer la posibilidad de su solicitud (sin olvidar que en ningún caso podrá considerarse como recurso), no es en rigor un medio de impugnación del que haya de ser informado el comprobado en la notificación del acto resultante de la comprobación (STS de 5 de mayo de 2014 –Rec. 5690/2011–).

Por consiguiente, con base en el art. 134.2 de la LGT, los contribuyentes que se hallen frente a una comprobación de valores pueden optar por promover una tasación pericial contradictoria, impugnar directamente la liquidación resultante de la comprobación y cualquier cuestión que se suscite en ella o impugnar la liquidación después de la tasación pericial contradictoria y plantear tales cuestiones (añadiendo que, en vía judicial, pueden aportar cualquier método de prueba admitido en Derecho, haya sido o no propuesto o practicado en la obligatoria vía impugnatoria previa), de modo que la solicitud de la tasación pericial contradictoria es siempre una potestad de los obligados tributarios que no impide en ningún caso que se puedan cuestionar directamente, mediante cualquier medio de prueba admisible en Derecho, los valores resultantes de una comprobación administrativa de valores a través de los medios enumerados en el art. 57 de la LGT.

Pero además, junto a su carácter potestativo, no hay que olvidar que, para que tenga sentido solicitar una tasación pericial contradictoria frente al valor real de un inmueble comprobado administrativamente mediante el método aquí estudiado, resulta necesario que la Administración suministre los elementos y datos suficientes para que el ciudadano pueda comprender la valoración realizada y poner en tela de juicio en qué se ha sustentado, ya que, si no, como añade el TS, la tasación deviene innecesaria y perturbadora y no debe proceder (quedando el obligado tributario indefenso al desconocer frente a qué reaccionar)<sup>20</sup>.

Así, como se desprende de la STS de 18 de diciembre de 2018 (Rec. 3947/2017), considerando que el objeto de la tasación pericial contradictoria es el de confirmar o rebatir las previas conclusiones establecidas en una comprobación o valoración anterior regida por una unidad de método con la misma (ya que se valora el mismo objeto y la fórmula técnica y el objetivo perseguido también deben ser comunes para poder determinar la exactitud o inexactitud de la com-

---

20 Entre otras, así consta en las SSTS de 29 de marzo de 2012 (Rec. 34/2010); de 3 de diciembre de 1999 (Rec. 517/1995); y de 24 de marzo de 2003 (Rec. 4213/1998).

probación administrativa), es evidente que no se puede utilizar para evaluar el acierto de un valor presuntivo, genérico y, por ende, ficticio que, además, no es fruto de comprobación alguna, pues es el resultado de la aplicación de unos coeficientes que son generales e indistintos para todos los casos posibles (hayan dado lugar o no al hecho imponible) y que, además, prescinde de elementos singulares que intervienen de forma directa en la valoración de los inmuebles (como su estado de deterioro o su situación particular).

Y es que, como se señalaba, cuando la Administración acude a comprobar el valor real declarado por los obligados tributarios mediante la estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes, no desarrolla, en puridad de términos, una actuación dirigida a constatar la exactitud del importe manifestado por los contribuyentes, sino que se limita a alegar un valor nuevo, general, presuntivo, inexorable y predeterminado.

Además, procede recordar que, como se desprende del art. 135 de la LGT, el resultado de la tasación pericial contradictoria será la adopción de la valoración del perito designado por el obligado tributario o, en su caso, del perito tercero<sup>21</sup>, mientras que, aquello que debería impugnarse en el caso de que la Administración únicamente se ampare en el método comprobación de valores mediante la estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes en un acto de regularización, es la propia utilización del mismo y no su resultado (lo que se podrá realizar mediante los recursos o reclamaciones económico-administrativas que, en su caso, interpongan contra el acto de regularización).

Y todo ello sin olvidar que, si optaran por la tasación pericial contradictoria, los obligados tributarios no sólo deberían cargar con los honorarios del perito designado por ellos mismos, sino también con los del perito tercero cuando la diferencia entre la tasación practicada por éste y el valor declarado, considerada en valores absolutos, superara el 20% del valor declarado.

## **5. El papel actual de la estimación del valor real mediante la referencia a valores catastrales del método comprobación de valores mediante la estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes en el ámbito del ISD y el ITPAJD**

---

Según el posicionamiento actual del TS, en el seno de los impuestos cuya base imponible viene determinada por el valor real de los bienes inmuebles, la interpretación que debe darse al art. 57.1.b) de la LGT es la de considerar el método de comprobación de valores mediante la estimación por referencia a

---

<sup>21</sup> En concreto, como señala el art. 135.2 de la LGT, «si la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10 por ciento de dicha tasación, esta última servirá de base para la liquidación», pero, «si la diferencia es superior, deberá designarse un perito tercero». Y en este caso, como apunta el apartado 4 del mismo art. 135, «la valoración del perito tercero servirá de base a la liquidación que proceda con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria».

valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes como un «punto de partida estimativo, con el necesario complemento, para la asignación final del valor concreto, de una verdadera comprobación singular, motivada y basada en la observación directa e inmediata del bien comprobado»<sup>22</sup>.

Por consiguiente, en el ámbito del ISD y el ITPAJD, no es que hayan quedado fuera del ordenamiento jurídico todas las órdenes dictadas en las que se contenía su desarrollo y la fijación de los pertinentes índices o coeficientes, sino que simplemente resulta insuficiente su mera aplicación directa en cuanto a medio de comprobación del valor real de los inmuebles transmitidos que hubieran declarado los obligados tributarios (siendo necesario un dictamen pericial adicional para poderlo desvirtuar).

No obstante, teniendo en cuenta que tanto en el valor catastral como en la fijación de los pertinentes índices o coeficientes se han ponderado una serie de elementos generales determinantes tanto del valor de los inmuebles en sí mismos como de las circunstancias económicas de cada municipio (sin olvidar que el valor catastral ha podido impugnarse durante su determinación y que la determinación de los índices o coeficientes debe estar debidamente justificada), nada impide que dicho método siga operando desde una doble perspectiva: para dotar de eficiencia y eficacia a la comprobación de valores administrativa (en el sentido de servir de indicador de aquellas comprobaciones que deben ser prioritarias –dada la imposibilidad de realizar dictámenes periciales individualizados en todas las transmisiones y actos jurídicos sujetos–) y para seguir incrementando la seguridad jurídica de los obligados tributarios.

Y es que, de conformidad con el art. 134 de la LGT, la Administración tributaria no podrá proceder a la comprobación de valores de acuerdo con los medios previstos en el art. 57 cuando «el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios», por lo que los obligados que se acojan al mencionado valor podrán tener la seguridad de haber cumplido correctamente con sus deberes fiscales.

De hecho, así es como funciona ya en el caso de Cataluña, donde se publica anualmente una Instrucción de comprobación de valores de bienes inmuebles en los ámbitos del ITPAJD y del ISD en la que, mediante la aplicación de los coeficientes multiplicadores que contiene a los pertinentes valores catastrales, se puede conocer qué comprobaciones realizará la Agencia Tributaria de Cataluña (ATC) con carácter prioritario. No obstante, como consta en las Consideraciones previas de la Instrucción relativa al 2019, la ATC no se basará en esta forma de estimación para realizar la oportuna comprobación, sino que «utiliza como método de comprobación habitual el dictamen pericial de técnico de la Administración», aunque, como ha dejado claro la STS de 23 de abril 2019 (Rec. 3267/2017), la ATC no podrá comprobar los valores de los inmuebles que los obligados tributarios hubieran determinado con base en los criterios, coeficien-

---

22 En concreto, así consta expresamente en la STS de 18 de diciembre de 2018 (Rec. 3947/2017).

tes y valores contenidos en la oportuna Instrucción, ya que así lo impide el art. 134.1 de la LGT<sup>23</sup>.

Por consiguiente, con el mantenimiento de la estimación por referencia a los valores catastrales en los términos señalados, no sólo se seguiría manteniendo la seguridad jurídica que proporciona a los obligados tributarios, sino que, como resalta GARCÍA FERNÁNDEZ haciendo referencia al proceder de la ATC, también debería permitir a «la Administración distribuir su trabajo de una manera más acorde con los principios constitucionales de funcionamiento de la Administración Pública de eficacia, eficiencia y economía»<sup>24</sup>.

Finalmente, partiendo de su falta de individualización y las demás razones apuntadas, parece que las mismas consideraciones realizadas respecto al método de estimación por referencia a los valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes en el ámbito del ITPAJD y el ISD resultan también trasladables al método previsto en el art. 57.1.c) (los precios medios de mercado)<sup>25</sup>, aunque la doctrina que hasta el momento se encuentra fijada por el TS acerca del método contemplado en el art. 57.1.g) de la LGT (acudir el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria –siempre que no hubieran transcurrido más de 6 meses–) es la de otorgarle eficacia probatoria directa y no requerir para su aplicación de ninguna carga adicional por parte de la Administración (ni siquiera la justificación de su idoneidad)<sup>26</sup>.

---

23 Al respecto, como recuerda la mencionada Sentencia, la limitación de la potestad administrativa de comprobación derivada del inciso final del art. 134.1 de la LGT también debe operar en este caso por cuanto «es expresión positiva en este concreto ámbito del principio de seguridad jurídica, proclamado en el artículo 9.3 CE, y de sus corolarios consistentes en que no cabe defraudar la confianza legítima originada en los administrados por la propia Administración y en que esta última no puede ir contra sus propios actos». En la misma línea, véase la STS de 3 de junio de 2020 (Rec. núm. 4523/2017).

24 GARCÍA FERNÁNDEZ, A.: «Análisis de la estimación por referencia a los valores que figuran en registros oficiales de carácter fiscal como medio de comprobación de valores», Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios, Casos Prácticos, núm. 430, 2019, pág. 132. Y es que, como destaca la misma autora, comprobar el valor en todas las declaraciones presentadas, como venía ocurriendo, resulta contrario a la eficacia administrativa, por lo que una buena selección de los expedientes resulta clave tanto para dicha eficacia como para la eficiencia en la actividad comprobadora de la Administración. (GARCÍA FERNÁNDEZ, A.: «Aproximación a la reciente doctrina jurisprudencial en materia de comprobación de valores: novedades en relación con la estimación por referencia a los valores que figuran en registros de carácter oficial», Revista Quincena Fiscal, núm. 20, 2018, pág. 16).

25 De hecho, así parece desprenderse de la STS de 26 de noviembre de 2015 (Rec. 3369/2014), al requerir que, cuando los dictámenes periciales se basen en los precios medios de mercado aprobados por la Administración competente, deben igualmente cumplirse las condiciones exigidas respecto al informe pericial, en el sentido de justificar individualmente la pertinente valoración y probarse la circunstancia de la que resulta la aplicación de un coeficiente corrector y no otro.

26 En concreto, como señaló la STS de 7 de diciembre de 2011 (Rec. 71/2010), este método de comprobación de valor por parte de la Administración «no requiere ninguna carga adicional para aquella respecto a los demás medios de comprobación de valores (es decir, ni que la Administración tenga que motivar la elección de ese medio de comprobación de valores, ni que ese medio de comprobación deba confirmarse con "una valoración por parte de la Administración", ni que ésta debe justificar que ese valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas "viene a coincidir con el valor ajustado a la base imponible del impuesto" ni, en fin, que la Administración deba señalar algún elemento de defraudación que se trate de corregir)». Para un mayor desarrollo acerca del análisis actualizado de los diferentes métodos, véase GARCÍA FERNÁNDEZ, A.: «Problemas actuales de la comprobación de valores. Elección por la administración y análisis práctico de los principales medios de comprobación», Revista española de Derecho Financiero, núm. 178, 2018.

## 6. ¿El fin del valor real?

---

Como se ha puesto de manifiesto, el origen de toda la polémica en el ámbito del ITPAJD y el ISD alrededor del método de estimación por referencia a los valores catastrales mediante la aplicación de índices o coeficientes radica en la deficiente configuración de la base imponible de ambos impuestos.

Así, en ninguno de los dos casos se detalla el concepto de valor real ni se prevé sistema de cuantificación alguno, sino que lo que se desprende de forma indirecta de ambas regulaciones es que, con la excepción de los concretos supuestos previstos en el art. 46.5 del TRLITPAJD, los métodos válidos para su fijación serán los de comprobación administrativa previstos en el art. 57 de la LGT. No obstante, al tratarse de métodos diferentes, es evidente que podrán dar lugar a diversos resultados, complicándose aún más el panorama al contemplarse que, en cualquier caso, será procedente el valor declarado por los obligados tributarios si resultara mayor.

Por consiguiente, dada la cuestionable regulación de ambos impuestos y la actual insuficiencia de las comprobaciones de valor que hasta la fecha, de forma masiva y automática, realizaba la Administración tributaria, todo apunta a que la última consecuencia del actual posicionamiento del TS respecto al método aquí estudiado será la modificación de la regulación de la base imponible tanto del ITPAJD como del ISD, probablemente acabando con la referencia al «valor real».

De hecho, así parece desprenderse de las modificaciones que en este punto contempla el Proyecto de ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las Directivas (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y 2017/1852, del Consejo, de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, y de modificación de diversas normas tributarias, el cual fue publicado para su información pública el 23 de octubre de 2018.

En concreto, el apartado Dos de su art. 6 prevé una modificación del art. 10 del TRLITPAJD estableciendo que la base imponible del gravamen de TPO se constituirá por «el valor del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda», dejando de hacer referencia al «valor real». Asimismo, y aunque sigue contemplando que «únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca», añade que, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas especiales que concretan cómo computar el valor de la base imponible en determinadas operaciones (usufructos, hipotecas, prendas, anticresis, arrendamientos, etc.), «se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado», definiéndolo expresamente como «el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas».

Además, como precisa en relación con los bienes inmuebles, «se presumirá, salvo prueba en contrario, que el valor de mercado es el valor de referencia de

mercado de la Dirección General del Catastro, siempre que conste publicado como tal a la fecha del devengo en su sede electrónica, conforme a lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo» (aunque deberían quedar excluidos aquellos supuestos en los que el importe de transmisión se encuentre judicial, notarial o administrativamente determinado). Y agrega que, en el caso de que no figure valor de referencia de mercado publicado en la mencionada sede electrónica, «el valor de mercado de los bienes inmuebles podrá acreditarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho».

Sin embargo, como también recalca expresamente, «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», lo cual, como consta en la STS de 7 de febrero de 2019 (Rec. 5008/2017), «confirma, sobre todo, que, en efecto, el espíritu del legislador ha sido siempre el posibilitar la integración de la base imponible mediante la comparación entre diferentes magnitudes: por una parte, el valor declarado, el precio o contraprestación pactada, o, por otra parte, el valor de mercado o valor real»<sup>27</sup>.

Y las mismas modificaciones son contempladas en el art. 4 del Anteproyecto respecto al ISD (en concreto, en relación con el art. 9 de la LISD, que es el que regula su base imponible), del mismo modo que en el art. 5, en relación con el art. 10 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se contempla el valor de referencia de mercado como uno más de los importes a considerar para valorar los bienes inmuebles (lo mismo que se prevé en el art. 7 respecto al art. 314 del Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre).

No obstante, por lo que respecta al valor de referencia de mercado, cabe resaltar que lo único que contempla la normativa actualmente es lo que establece la Disposición final tercera del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLRJI), añadida por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. En concreto, prevé que, «en la forma en la que reglamentariamente se determine, la Dirección General del Catastro estimará de forma objetiva, para cada bien inmueble y a partir de los datos obrantes en el Catastro, su valor de referencia de mercado, entendiéndose por tal 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. A estos efectos, elaborará un mapa de valores que contendrá la delimitación de ámbitos territoriales homogéneos de valoración, a los que asignará módulos de valor de los productos inmobiliarios representativos en dichos ámbitos, y que se publicará con periodicidad mínima anual, previa resolución, en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro».

Asimismo, a consecuencia de su previsión, detalla actualmente el art. 3 del TRLRJI que «la descripción catastral de los bienes inmuebles comprenderá sus características físicas, económicas y jurídicas, entre las que se encontrarán la

---

<sup>27</sup> Asimismo, resalta la mencionada Sentencia «la notable mejora técnica que, desde el punto de vista sistemático, supone reubicar dicha regla en el artículo 10 (relativo a la base imponible) en lugar de en el artículo 46 TRITPAJD».

localización y la referencia catastral, la superficie, el uso o destino, la clase de cultivo o aprovechamiento, la calidad de las construcciones, la representación gráfica, el valor de referencia de mercado, el valor catastral y el titular catastral, con su número de identificación fiscal o, en su caso, número de identidad de extranjero», añadiendo que «cuando los inmuebles estén coordinados con el Registro de la Propiedad se incorporará dicha circunstancia junto con su código registral».

Y finalmente, la citada Ley de Presupuestos modificó también la Disposición transitoria novena del TRLCI señalando que, mientras no se apruebe el pertinente desarrollo reglamentario, para la determinación del valor de referencia de mercado se elaborará un informe anual del mercado inmobiliario (base de la determinación de los diferentes módulos de valor), detallando la fijación de las directrices y criterios específicos que serán de aplicación<sup>28</sup>.

Por consiguiente, y a pesar de no contar aún con el necesario desarrollo reglamentario para su completa valoración, parece que, de entrada, si se aprobara la Ley, se seguirían planteando distintos problemas, como el carácter genérico y automatizado de parte de los datos tenidos en cuenta, la ausencia del examen físico del pertinente inmueble y, por consiguiente, la ausencia de consideración de diferentes elementos que pueden tener un impacto directo en su valoración (como las vistas o su estado de deterioro –lo que va más allá de la calidad de las construcciones–). Y todo ello sin olvidar que, por el momento, no se prevé ni la notificación ni la posibilidad de impugnación del mencionado valor de referencia, el cual, aparte del ámbito tributario, puede acarrear consecuencias en el propio ámbito inmobiliario<sup>29</sup>.

Así, y a pesar de la seguridad jurídica que aportaría su determinación centralizada y del importante ahorro de los recursos que ello permitiría a las distintas Administraciones tributarias (posibilitándoles además que, de nuevo, pudieran realizar comprobaciones masivas, automatizadas y sin la pertinente visita al inmueble en cuestión), seguiría enervándose la presunción de veracidad del valor declarado sin respetar los requisitos y condiciones establecidas al respecto por el TS con base en los derechos y garantías de los obligados tributarios, presumiendo su falta de correspondencia con la realidad con el resultado de un complejo proceso informático que, a pesar de que tener que realizarse para cada inmueble de forma singular, seguiría sin partir de la visita al objeto de avalúo y, por consiguiente, de la no consideración de elementos determinantes de su auténtico valor.

De este modo, lo que a efectos prácticos implican tales modificaciones es que, en caso de que el valor declarado de un inmueble resulte inferior al predeterminado por la Dirección General del Catastro, quede trasladada por vía legal

---

28 Al respecto, cabe destacar que, con anterioridad a tales modificaciones del TRLCI, no sólo la Dirección General del Catastro ya venía elaborando el valor de referencia de mercado de los bienes inmuebles, aunque con carácter informativo, sino que la CCAA de Castilla La Mancha se ha venido sirviendo del mismo desde 2015 para la cuantificación del valor real en el ITPAJD y el ISD, aunque también con carácter informativo.

29 En este punto, destacando el impacto que puede tener en el mercado inmobiliario, véase PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J.: «Análisis del concepto de "Valor de referencia de mercado"», BIT plus, núm. 226, 2018, pág. 15.

al obligado tributario la carga de acreditar su corrección, pudiendo aportar al respecto cualquier medio de prueba admitido en Derecho<sup>30</sup>.

Y todo ello sin olvidar que, en tanto que no se contemplan modificaciones respecto al valor catastral previsto en el IBI, el IIVTNU y en determinados supuestos del IRPF, deberá seguir atendiéndose al mismo, mientras que se deberá acudir al valor de referencia de mercado en el ámbito del ITPAJD y el ISD y a ambos en el caso del IP (y con el añadido de que, a pesar de que ambos pretendan concretar el valor de los inmuebles y de que, como es lógico, el art. 23 del TRLCI fije el valor de mercado como límite al valor catastral, la Orden de 14 de octubre de 1998 sobre aprobación del módulo de valor M y del coeficiente RM y sobre modificación de Ponencias de valores, con el fin de respetar el citado límite, fija un coeficiente de relación entre los valores catastrales y los de mercado en un 0,50<sup>31</sup>).

## 7. Conclusiones

---

De conformidad con la doctrina actual del TS, el método de comprobación del valor de los inmuebles reconocido por el art. 57.1.b) de la LGT a la Administración (consistente en aplicar índices o coeficientes a los valores catastrales) no resulta idóneo ni adecuado para determinar la base imponible en aquellos impuestos donde ésta se configura por su valor real (como el ISD o el ITPAJD), a no ser que se acompañe de una comprobación individualizada y directa del bien en cuestión.

Si no es así, su generalidad, la ausencia de examen físico del bien valorado, su falta de individualización y el carácter genérico, presuntivo y, por consiguiente, hipotético de los datos y magnitudes en las que se basa impiden dotar a la Administración de la presunción de veracidad y corrección necesaria para justificar que el valor declarado por los obligados tributarios no se corresponde con el real, el cual debe presumirse cierto a no ser que se pruebe administrativamente su falta de coincidencia de forma individualizada.

Asimismo, deja claro el TS que, en los procedimientos de comprobación de valores, la tasación pericial contradictoria es una facultad de los obligados tributarios, pero nunca una carga, pudiendo optar por aportar cualquier medio de prueba admitido en Derecho para impugnar el acto de valoración o la corres-

---

30 Y en este punto conviene recordar que, conforme al segundo párrafo del art. 46.2 del TRLITPAJD, si de la comprobación administrativa resultasen valores superiores a los declarados por los interesados, los nuevos valores que pudieran tener repercusiones tributarias para los transmitentes (esencialmente por lo que respecta al IRPF) se les notificarán por separado para que puedan proceder a su impugnación en reposición o en vía económico-administrativa o solicitar su corrección mediante tasación pericial contradictoria, aunque, como añade, si la reclamación o la corrección fuesen estimadas en todo o en parte, la resolución dictada beneficiará también a los sujetos pasivos del ITPAJD.

31 Al respecto, señala PUYAL SANZ que «esta dualidad de valores fijados por la Administración catastral debe tender a suprimirse, pues no tiene mucho sentido que el Catastro contenga dos valores diferentes para el mismo inmueble», y es que «ambos persiguen el mismo resultado, por lo que la metodología que se implante en el desarrollo reglamentario del valor de referencia también debe introducir en paralelo las modificaciones que procedan en la normativa de cálculo de los valores catastrales». (PUYAL SANZ, P.: «El catastro como instrumento de lucha contra el fraude inmobiliario: el valor de referencia de mercado», Crónica tributaria, núm. 169, 2018, pág. 172).



pondiente liquidación derivada del mismo (con independencia, en sede judicial, de las pruebas que hubieran sido aportados en la vía impugnatoria previa).

De todos modos, teniendo en cuenta que todas las órdenes dictadas en las que se contenía el desarrollo y la fijación de la estimación por referencia al valor catastral mediante la aplicación de índices o coeficientes siguen formando parte de nuestro ordenamiento jurídico (por cuanto el TS, lejos de expulsar dicho método, se ha limitado a reconocer su insuficiencia para comprobar el valor real) se ha limitado a reconocer la insuficiencia de dicho método para comprobar el valor real), nada impide que siga operando desde una doble perspectiva: para dotar de eficiencia y eficacia a la comprobación de valores administrativa (en el sentido de servir de indicador de aquellas comprobaciones que deban ser prioritarias –dada la imposibilidad de realizar dictámenes periciales individualizados en todas las transmisiones y actos jurídicos sujetos–) y para seguir incrementando la seguridad jurídica de los obligados tributarios (ya que, de conformidad con el art. 134 de la LGT, la Administración tributaria no podrá comprobar los valores que hubieran declarado los obligados tributarios conforme a su aplicación).

No obstante, considerando la imposibilidad de la Administración de seguir realizando comprobaciones de valores masivas y automatizadas y los problemas que conlleva la cuestionable regulación de la base imponible tanto del ITPAJD como del ISD, parece que lo más probable es que se acabe reconfigurando, lo que, de hecho, ya puede observarse en el Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las Directivas (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, y 2017/1852, del Consejo, de 10 de octubre de 2017, y de modificación de diversas normas tributarias, publicado para su información pública el 23 de octubre de 2018.

Sin embargo, las modificaciones que contempla no sólo apuestan por sustituir el valor real por el de mercado (lo que, a efectos prácticos, ya se venía asimilando), sino que, además, con el fin de seguir permitiendo la comprobación masiva de valores, impone al contribuyente la carga de la prueba de la corrección del valor declarado mediante una presunción legal. Así, salvo prueba en contrario, se contempla la presunción de que el valor de mercado coincidirá con el valor de referencia de mercado publicado en la sede electrónica de la Dirección General del Catastro a la fecha del devengo, a no ser que el valor declarado por los obligados tributarios o el precio o la contraprestación pactada fueran superiores.

Sin embargo, y a pesar de la seguridad jurídica que aportaría su determinación centralizada y del importante ahorro de los recursos que ello permitiría a las distintas Administraciones tributarias, seguiría enervándose la presunción de veracidad del valor declarado sin respetar los requisitos y condiciones establecidas al respecto por el TS, presumiendo su falta de correspondencia con la realidad con el resultado de un complejo proceso informático que, a pesar de que tener que realizarse para cada inmueble de forma singular, seguiría sin partir de la visita al objeto de avalúo y, por consiguiente, sin considerar elementos determinantes de su auténtico valor.

Así pues, y aunque falta por ver qué pasa con el Anteproyecto y el desarrollo reglamentario del valor de referencia de mercado, parece que la polémica acerca de la base imponible del ISD y el ITPAJD ante las transmisiones de inmuebles resta aún lejos de llegar a su fin.

## 8. Bibliografía

---

ALGUACIL MARÍ, M.P.: «Acerca de la flexibilidad de la reserva de ley en materia tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 101, 1999.

ANGULO CASCÁN, A.: *Valoración fiscal de acciones, bienes y derechos*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J.: «La ley tributaria antifraude general», *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*, Vol. 23, núm. 1, 2007.

COMBARROS VILLANUEVA, V.E., *La empresa y su valoración en el Impuesto sobre el Patrimonio: análisis contable y jurídico-tributario*, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1987.

DOMENECH PASCUAL, G.: «Límites sustanciales de las remisiones al Reglamento en materia tributaria (A propósito de la STC 233/1999, de 16 de diciembre)», *Revista General de Derecho*, julio-agosto, 2000.

FALCÓN Y TELLA, R.: «Valor real y comprobación por aplicación de coeficientes a los valores catastrales: STS de 23 de mayo de 2018», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 15, 2018.

GARCÍA DE PABLOS, J.F.: «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: supresión o reforma», *Crónica Tributaria*, núm. 139, 2011.

GARCÍA FERNÁNDEZ, A.: «Aproximación a la reciente doctrina jurisprudencial en materia de comprobación de valores: novedades en relación con la estimación por referencia a los valores que figuran en registros de carácter oficial», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 20, 2018.

GARCÍA FERNÁNDEZ, A.: «Problemas actuales de la comprobación de valores. Elección por la administración y análisis práctico de los principales medios de comprobación», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 178, 2018.

GARCÍA FERNÁNDEZ, A.: «Análisis de la estimación por referencia a los valores que figuran en registros oficiales de carácter fiscal como medio de comprobación de valores», *Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios, Casos Prácticos*, núm. 430, 2019.

PERIS GARCÍA, P.: «La valoración de los bienes en el Ordenamiento Tributario Español», *Palau 14: Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 22, 1994.

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J.: «Análisis del concepto de "Valor de referencia de mercado"», *BIT plus*, núm. 226, 2018.

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J.: «Falta de idoneidad del medio de comprobación de coeficientes sobre valores oficiales para determinar el valor real», Carta Tributaria. Revista de opinión, núms. 41-42, 2018.

PUYAL SANZ, P.: «El catastro como instrumento de lucha contra el fraude inmobiliario: el valor de referencia de mercado», Crónica tributaria, núm. 169, 2018.

TEIXIDOR MARTÍNEZ, N.: «La comprobación del valor mediante la aplicación de coeficientes sobre el valor catastral no refleja, en el ITP, el valor real del inmueble. Análisis de la STS de 23 de mayo de 2018, rec. núm. 4202/2017», Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, núm. 427, 2018.