

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Coruña (A)**

Sección: **4**

Fecha: **23/04/2026**

Nº de Recurso: **15548/2025**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4

A CORUÑA

SENTENCIA: 00233/2026

-

Equipo/usuario: 002

Modelo: N11600 SENTENCIA ART 67 Y SS LRJCA

PLAZA GALICIA S/N

Correo electrónico: EMAIL000

N.I.G: NUM000

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015548 /2025 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. Segundo, Hortensia

ABOGADO ALEJANDRO MANUEL MARTIN LOPEZ, ALEJANDRO MANUEL MARTIN LOPEZ

PROCURADOR D./D^a. MARIA MONTSERRAT LOPEZ RODRIGUEZ, MARIA MONTSERRAT LOPEZ RODRIGUEZ

Contra D./D^a. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, CONSELLERIA DE FACENDA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO, LETRADO DE LA COMUNIDAD

PROCURADOR D./D^a. ,

PONENTE: D^{ÑA}. MARÍA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del

Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la

siguiente

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./D.^a

D. JUAN SELLÉS FERREIRO-PDTE.

D. FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

D^a. MARIA DOLORES LOPEZ LOPEZ

D. LUIS VILLARES NAVEIRA

D^a. MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

En A CORUÑA, veintitrés de abril del dos mil veintiséis En el recurso contencioso-administrativo número PO 15548/2025 interpuesto por D. Segundo y Hortensia, representada por la procuradora D^a. MARIA MONTSERRAT LOPEZ RODRIGUEZ, bajo la dirección letrada de D. ALEJANDRO MANUEL MARTIN LOPEZ, contra los acuerdos dictados el 09.05.2025 por el Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia en reclamaciones 54/00501/2024 y 54/00502/2024, sobre solicitudes de rectificación de autoliquidaciones

y devolución de ingresos indebidos por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (modalidad ITP) devengado por la adquisición mediante subasta administrativa del Concello de Vigo de bien inmueble sito en CALLE000, NUM000NUM000, Vigo.

Es parte la Administración demandada TRIBUNAL ECONOMICO- ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representada por el ABOGADO DEL ESTADO, y contra la CONSELLERIA DE FACENDA representada por la LETRADA DE LA COMUNIDAD.

Es ponente la Ilma. Sra. Dña. MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO, quien expresa el parecer del Tribunal.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Admitido a trámite el presente recurso contencioso- administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

SEGUNDO.- Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

TERCERO.- No habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

CUARTO.- En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo 1.687,69 euros.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Objeto del recurso y alegaciones de las partes.

Doña Hortensia y don Segundo interponen el presente recurso contencioso- administrativo contra los acuerdos dictados el 09.05.2025 por el Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia en reclamaciones 54/00501/2024 y 54/00502/2024, sobre solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y devolución de ingresos indebidos por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (modalidad ITP) devengado por la adquisición mediante subasta administrativa del Concello de Vigo de bien inmueble sito en CALLE000, NUM000NUM000, Vigo.

Autoliquidado el impuesto referido con una base imponible igual al precio por el que fue adjudicada la vivienda - 116.699,47 €, se presentan por los demandantes declaraciones complementarias en la que se determina la base imponible por el valor de referencia del inmueble (178.898,80 euros), solicitando posteriormente su rectificación en atención a que el valor de adjudicación ha de prevalecer sobre el de referencia y que este supera el de mercado. Emitido informe de la DGC que lo corrige, se fija en 163.902,10 €, procediendo a la devolución de ingresos indebidos una vez minorado el recargo por presentación extemporánea de la complementaria.

Estas alegaciones se reiteran en vía judicial, añadiendo que los arts. 10.2, 3 y 4 y 46.1 del Real Decreto Legislativo 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, vulneran el principio de capacidad económica, pues el valor de referencia no tiene en cuenta las peculiaridades del bien, siendo superior al del mercado, la infracción del principio de confianza legítima dado que la ATRIGA cambia de criterio, sin aplicar el vigente en la fecha de devengo del impuesto, así como la improcedencia del recargo.

Las administraciones demandadas solicitan la desestimación del recurso.

SEGUNDO.- Constitucionalidad del valor de referencia como criterio objetivo para la determinación de la base imponible del ITP.

Aducen los demandantes que la determinación de la base imponible del impuesto referido mediante el valor de referencia, en cuanto obvia la ponderación de circunstancias particulares, pues es general y objetivo, somete a gravamen rentas inexistentes o ficticias en la medida en que se aparta del valor real del bien, vulnerando el principio de capacidad económica proclamado en el art. 31.1 CE, y eximiendo a la Administración de motivar la valoración realizada y liquidación.

El art. 10 del Real Decreto Legislativo 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, en redacción

dada por la Ley 11/2021 establece: "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".

Por su parte, la DF 3ª del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario dispone: "La Dirección General del Catastro determinará de forma objetiva y con el límite del valor de mercado, a partir de los datos obrantes en el Catastro, el valor de referencia, resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las compraventas inmobiliarias efectuadas.

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

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

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

Esta resolución se publicará por edicto en la Sede Electrónica de la Dirección General del Catastro antes del 30 de octubre del año anterior a aquel en que deba surtir efecto, previo trámite de audiencia colectiva. A este efecto, se publicará un edicto en el «Boletín Oficial del Estado» en el que se anunciará la apertura del mencionado trámite por un periodo de diez días, durante el cual los interesados podrán presentar las alegaciones y pruebas que estimen convenientes.

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

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

Sobre la conformidad de este sistema objetivo de cuantificación de la base imponible del ITP, también de otros impuestos (como ISD), se ha pronunciado el TC en la sentencia de 12.02.2026, que rechaza la cuestión de inconstitucionalidad núm. 3631-2025, ECLI:ES:TC:2026:13.

Tras delimitar el marco normativo que instaura el valor de referencia como criterio objetivo de determinación de la base imponible del ITP y regulador de los parámetros para su cálculo, el TC recuerda la jurisprudencia constitucional (STC de 12 de febrero, 82/2021, de 26 de octubre, entre otras muchas) sobre el principio de capacidad económica, fundamento o criterio inspirador del sistema tributario que opera en la configuración de cada tributo y que presenta una doble vertiente, "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"

... y (ii) a exigirla en función de la intensidad con que aquella capacidad económica se ponga de manifiesto en esos contribuyentes, de forma que se lesionará este principio si "quienes tienen menor capacidad económica soportan una mayor carga tributaria que los que tienen capacidad superior" (...).

Expone el TC que la primera vertiente limita al legislador en cuanto no puede tomar en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una capacidad económica real o potencial, sometiendo a tributación riquezas inexistentes o ficticias, pues en otro caso la finalidad sería confiscatoria que prohíbe el art. 31.1 CE. No obstante, advierte que "basta con que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo En cuanto a la segunda, la capacidad económica como medida, preside tanto la elección de los hechos imposables como la cuantificación de la obligación tributaria, esto es, la elección de las medidas técnicas que conduzcan a su determinación. Y a tal fin, reconoce el TC que "el legislador goza de un amplio margen de libertad, pudiendo recurrir a técnicas o métodos objetivos de cuantificación ... en las que se dé preeminencia a otros valores o principios constitucionales (...), como podrían ser razones de técnica tributaria, simplificación o practicabilidad (...). En cualquier caso, ... será preciso "que se respeten escrupulosamente todos los principios, derechos y garantías establecidos en la Constitución"

"En suma, aunque el legislador pueden recurrir a técnicas en las que no se produzca una cuantificación exacta de la capacidad económica puesta de manifiesto ... a través de un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto ...para que ello sea constitucionalmente legítimo no solo es necesario que, concurra una justificación objetiva y razonable ..., sino que también es imprescindible que se graven rendimientos medios o presuntos (potenciales) o no sean el único método de determinación de la base imponible permitiendo su estimación directa".

Y, en aplicación de esta doctrina declara no haber lugar a la cuestión de inconstitucionalidad planteada, en atención a que el problema suscitado es de de cuantificación o medida de capacidad económica existente. La Ley 11/2021, de 19 de julio, que da nueva redacción a los preceptos anteriormente citados implanta "un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales que cuenta con una justificación razonable y suficiente desde el punto de vista constitucional; y (ii) el medio articulado para alcanzar el fin respeta escrupulosamente los límites sentados en la doctrina de este tribunal, no solo por gravar valores medios o potenciales cercanos a los de mercado, sino también por haber arbitrado el legislador la posibilidad de la estimación directa de las bases imposables".

Recuerda el TC que el legislador no ha optado por cuantificar esa capacidad económica que aflora con la adquisición de bienes inmuebles a través de su "valor real", ni tampoco por el "valor declarado", ni, en fin, por el "precio o contraprestación" fijado en los documentos traslativos. Ha seleccionado como elemento de medición

su “valor” que, en el caso de los inmuebles, se concreta -cuando lo tengan- en el de “referencia... en los términos fijados por la normativa reguladora del catastro inmobiliario -DF 3ª LCI”.

Solo cuando el valor declarado o el precio pactado sean superiores al valor de referencia se tomará como base imponible la mayor magnitud.

Esta regulación la considera el TC expresión de “una legítima opción que pretende someter a tributación la intrínseca capacidad económica puesta de manifiesto con la operación traslativa y no tan solo la extrínseca. Busca gravar así la capacidad económica más aproximada al valor del bien y no la que las partes, arbitrio, hayan decidido formalmente exteriorizar a través del “precio o contraprestación” pactado o del “valor declarado”, evitando dejar a la voluntad de las partes la intensidad con la que se cumpliría en cada caso con el deber constitucional de contribuir... no habiendo duda sobre la existencia de una manifestación de riqueza susceptible de imposición, queda a salvo el principio de capacidad económica como “fundamento” del gravamen”.

Respecto a la compatibilidad de aquel valor con el citado principio de capacidad económica como “parámetro” de la imposición y, concretamente, a la intensidad con la que ese principio opera en la medición de la capacidad económica exteriorizada, el TC la sustenta en la necesaria singularización por la Administración de los “valores medios” (del producto inmobiliario representativo previamente obtenido a través de los “precios” de las compraventas), en función de las diferentes características técnicas intrínsecas y extrínsecas de los inmuebles. El “valor de referencia” se fija a partir de los datos obrantes en el Catastro, mediante el análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las compraventas inmobiliarias efectuadas (expresados en euros y en euros por metro cuadrado de construcción), con el límite del valor de mercado, para lo cual se aplicará un factor de minoración. El “valor medio” del producto inmobiliario representativo de cada ámbito territorial es el fruto del análisis realizado en función de los precios medios de las compraventas; las eventuales desviaciones de este valor no serían consecuencia del método de cálculo, sino de una deficiente ejecución del mismo o de una falta de declaración de las alteraciones producidas en el bien inmueble.

Por último, afirma el TC que la sustitución del valor real por el de referencia cuenta con una justificación objetiva y razonable. Como advierte el preámbulo de la Ley 11/2021: “... se sustituye el “valor real”, cuya determinación había sido fuente “de buena parte de litigios de estos impuestos por su inconcreción”, por el “valor de referencia”, concepto este último que “se equipara al valor de mercado”, pues, como ha señalado el Tribunal Supremo, al no existir un “valor real”, entendido “como un carácter o predicado ontológico de las cosas”, “cuando exista un mercado de los bienes de que se trate, el valor real coincide con el valor de mercado... A la imprecisa determinación del “valor real” de los bienes objeto de adquisición, se añadían otras dificultades que habían sido puestas de manifiesto por la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo como, de un lado, que el método de comprobación consistente en la estimación por referencia a valores catastrales, multiplicados por índices o coeficientes [art. 57.1 b) LGT], no era considerado idóneo “por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata (...), salvo que tal método se complementa 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” (en este sentido, entre las primeras y las últimas, sentencias 843/2018, de 23 de mayo de 2018 [ECLI:ES:TS:2018:2186] y 1976/2024, de 17 de diciembre [ECLI:ES:TS:2024:6309]); y, de otro, que para recurrir al dictamen de peritos [art. 51.1 e) LGT], era necesaria “una comprobación «in situ», con visita del inmueble en cuestión” (así, por ejemplo, entre las primeras y las últimas, sentencias de 26 de noviembre de 2015 [ECLI:ES:TS:2015:5162]; y 1179/2025, de 24 de septiembre [ECLI:ES:TS:2025:4006]).

Por las anteriores razones y “en aras de la seguridad jurídica, en el caso de bienes inmuebles”, la Ley 11/2021 conceptuó como base imponible del ITP (también en el impuesto sobre sucesiones y donaciones) “el valor de mercado del bien o derecho que se transmita o adquiera”, que será el previsto en el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (mismo apartado VII de su Preámbulo)”.

Concluye el TC declarando la conformidad de los preceptos referidos al art. 31.1 CE: “Siendo la adquisición de un bien inmueble un índice de capacidad económica real, la opción legislativa dirigida a su cuantificación a través de un sistema objetivo como es el del “valor de referencia”, puede reputarse constitucionalmente legítima al haberse articulado con pleno respeto al principio de capacidad económica como medida del gravamen. En contra de lo señalado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga, nos hallamos ante un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales que cuenta con una justificación razonable y suficiente desde el punto de vista constitucional, respetando el medio articulado para alcanzar el fin los límites sentados en la doctrina de este tribunal, no solo por gravar valores medios o potenciales cercanos a los de mercado, sino también por haber arbitrado el legislador la posibilidad de la estimación directa de las bases imponibles”.

Siendo conforme con el art. 31.1 CE el sistema de cuantificación de la base imponible del impuesto implantado con la reforma mentada, todas las alegaciones relativas a la carga de la prueba sobre distorsiones del valor de referencia han de rechazarse, pues compete a los demandantes acreditarlas.

TERCERO.- Prevalencia del valor de referencia. Conformidad con el principio de confianza legítima.

Sostienen los demandantes que la ATRIGA aplica retroactivamente un criterio administrativo establecido con posterioridad a la fecha de devengo del impuesto. La adjudicación en subasta se produjo el día 19.01.2022, siendo irrelevante cuando se expidió la certificación -09.05.2022-, y dado que en aquel momento el valor de adquisición venía determinado por el precio por el que se adjudicó el bien, este es el que ha de tomarse en consideración para determinar la base imponible.

El principio de confianza legítima entroncado con el de seguridad jurídica protege al obligado tributario que ajusta su actuación a los criterios administrativos vigentes frente a cambios inmotivados, sin justificación y/o con efectos retroactivos.

Lo que sucede es que, en el caso de autos, no existe, en puridad, un cambio de criterio administrativo, sino una modificación legislativa que conlleva la inaplicación, por ser contraria a la reforma, del criterio anterior.

En efecto, la reforma operada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, según la disposición final primera,

“entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado». No obstante:

a) Los apartados cuatro y veintiuno del artículo decimotercero y la disposición adicional segunda entrarán en vigor transcurrido el plazo de tres meses desde la entrada en vigor de esta Ley.

b) Los apartados uno, tres, cuatro, cinco y siete del artículo primero y el artículo segundo tendrán efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021.

c) Los apartados cinco y siete del artículo tercero y la disposición adicional primera tendrán efectos desde 1 de enero de 2022.

d) Los apartados uno, dos, tres, cuatro y seis del artículo tercero tendrán efectos desde la entrada en vigor de esta Ley.

e) Los apartados dos y seis del artículo primero tendrán efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2022”.

Por tanto, aun cuando se tome como fecha de devengo del impuesto la de la adjudicación de la vivienda, el 10.01.2022, la determinación de la base imponible del ITP ha de realizarse conforme a la redacción vigente en tal momento, esto es, la introducida por la citada Ley 11/2021.

Y, como hemos dicho, con ella se implanta un sistema objetivo de cuantificación de la base imponible del ITP para adquisiciones de bienes inmuebles por el valor de referencia.

Solo se exceptiona, al margen de si este no existe, en los supuestos en los que el declarado o escriturado fuera superior, todo ello, sin perjuicio de acreditar desviaciones del mismo.

El art. 39 del RITPAJD ha de interpretarse de acuerdo con la modificación introducida respecto de los bienes inmuebles - principio de jerarquía normativa-, pues ve la luz en un contexto distinto: la base imponible para todos los bienes y derechos, también para los bienes inmuebles, se configuraba por su valor real. Y a efectos de determinar este, en el caso de las *transmisiones realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, servirá de base el valor de adquisición, siempre que consista en un precio en dinero marcado por la Ley o determinado por autoridades o funcionarios idóneos para ello*. Tras la entrada en vigor de la citada modificación, el legislador abandona para los bienes inmuebles el valor real, cuantificando la base imponible en cualquier tipo de adquisición de bienes inmuebles por su valor de referencia, de modo que la previsión del art. 39 del Reglamento, queda relegada a los restantes bienes o derechos o en supuestos en los que los bienes inmuebles carezcan de valor de referencia.

Como resalta la mentada STC 13/2026, *la voluntad expresa del legislador la de que el “valor de referencia” (para aquellos inmuebles que lo tengan asignado) se erija en la base imponible del impuesto de modo que, si los sujetos pasivos no lo hubiesen consignado en sus autoliquidaciones, habría que ajustarla a ese valor, sin que esto suponga una “comprobación de valores”, ni, por tanto, sea posible instar el procedimiento de tasación pericial contradictoria en su corrección. La asunción del “valor de referencia” como base imponible de los bienes*

inmuebles no es un acto de “comprobación” del “valor de mercado” que pueda controvertirse a través de la “tasación pericial contradictoria”, sino un simple acto de aplicación de la regla normativamente prevista.

... Es importante no olvidar que lo que ha buscado la Ley 11/2021 es configurar una “base imponible” mínima y fija que dotase de una mayor certeza a la determinación del valor de los bienes inmuebles objeto de adquisición, evitando así el dilatado, costoso, controvertido e incierto procedimiento de comprobación del “valor real”, que sigue estando vigente para cualquiera los restantes bienes y derechos (arts. 10.1 y 46.1 LITP). Como se ha señalado con anterioridad, en el caso de no haberlo hecho el sujeto pasivo, la aplicación por la Administración del “valor de referencia” como base imponible del impuesto no supone una “comprobación de valores” (apreciación subjetiva) sino su mera concreción conforme a lo previsto en la ley (constatación objetiva). Dicho de otra manera, el “valor de referencia” no es un medio de comprobación de valores sino el elemento definidor de la base imponible del impuesto”.

Por tanto, teniendo asignado el bien inmueble adquirido un valor de referencia no puede prevalecer el precio de adjudicación.

CUARTO.- Impugnación del valor de referencia. Desestimación.

Partiendo de que la base imponible se determinó por la ATRIGA en atención al valor de referencia corregido por la DGC, sin que ello comporte una comprobación del valor del bien, que a la Administración tributaria en casos como el de autos -art. 46 TRLITPAJD-, debemos destacar que el contribuyente puede impugnar el valor de referencia, como prevé el art. 10 TRLITPAJD que regula la petición de informe vinculante a la DGC previo al acuerdo del órgano competente, pesando sobre él la carga de la prueba de la existencia de alteraciones que no refleja el Catastro que inciden en el valor de referencia o que este es superior al de mercado.

Afirman los demandantes que, aunque el valor de referencia fue corregido por la DGC, supera el de mercado, pues los criterios del ATH no se ajustan al bien en particular, como resulta del informe de tasación y certificación del estado de la vivienda. Sin embargo, ni uno ni otro desvirtúan la corrección del valor de referencia modificado, ya que no revelan error alguno en su determinación, ni tampoco que este fuera superior al de mercado.

Como los propios demandantes exponen en la solicitud de rectificación, el informe de valoración de Tasibérica, SA -p.5 y 149, pdf 46 del expediente administrativo-, pondera el coste de la reforma para dotar al inmueble de condiciones óptimas de habitabilidad, lo que, en efecto, evidencia su examen, pues descarta el método de comparación con bienes inmuebles construidos al afirmar que no existen en el mercado comparables en el mismo estado de conservación, por lo que aplica el método de coste para determinar un valor (tasación) a efectos de garantía hipotecaria, que difiere del que se observa para calcular el valor de referencia, según la normativa reguladora del catastro inmobiliario a la fecha de devengo del impuesto.

Este informe calcula a partir de datos de testigos de nueva construcción (sin certificación o prueba del origen de estos) con aplicación al resultado de factores de corrección, lo que permite una distorsión respecto del valor de mercado.

Por tanto, dichos informes aportan un valor “técnico”, pero no permiten constatar que, en efecto, este ser corresponda con el de mercado.

Como hemos dicho antes, la DF 3ª de la LCI regula la forma de determinar el valor de referencia y, en tanto no se desarrolle reglamentariamente, en su DT 9ª de dicho texto legal establece un régimen transitorio: *“En tanto no se apruebe el desarrollo reglamentario, la aplicación de los módulos de valor medio previstos en la disposición final tercera para la determinación del valor de referencia de cada inmueble se realizará de acuerdo con las siguientes directrices:*

a) Para los bienes inmuebles urbanos, los criterios y reglas de cálculo se ajustarán a lo previsto en las normas técnicas de valoración y cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.

Serán de aplicación los módulos básicos de suelo y construcción de cada municipio, que se aprueben de acuerdo con las directrices dictadas para la coordinación de valores.

Los valores de suelo de zona permitirán la reproducción de los módulos de valor medio de los productos inmobiliarios representativos en cada ámbito territorial homogéneo de valoración.

La resolución a aprobar por la Dirección General del Catastro definirá su ámbito de aplicación y concretará criterios y reglas de cálculo, módulos básicos de suelo y construcción, valores de suelo de zona y costes de construcción, así como, en su caso, campos de aplicación de coeficientes correctores”.

En suma, para determinar el valor de referencia, anualmente se realiza un informe sobre el mercado inmobiliario urbano que recoge conclusiones del análisis de los precios de todas las compraventas de bienes urbanos documentadas en escritura pública y que los notarios comunican a la DGC (art. 14 y 36 TRLCI). Estas conclusiones se representan en forma de mapa de valor, en el que se delimitan los ámbitos territoriales homogéneos (ATH), que son zonas en las que el mercado inmobiliario se comporta de manera semejante.

Para los bienes inmuebles urbanos y para cada uno de estos ATH se define un producto inmobiliario representativo (PIR), que es el producto que representa la tipología predominante en la zona, la superficie construida en metros cuadrados más representativa de la zona, la calidad constructiva y la antigüedad de las edificaciones predominantes en la zona y el estado de conservación más habitual. Para cada uno de estos PIR se calcula el módulo de valor medio, determinado por los precios de todas las compraventas producidas recogidas en el Informe anual sobre el mercado inmobiliario correspondiente.

Este módulo, en el mapa de uso residencial (conclusiones del IAMIU), se expresa en euros por metro cuadrado de construcción (en el caso de viviendas adosadas o de pisos) y en euros (viviendas unifamiliares aisladas o pareadas). Este módulo de valor medio se corresponde con el precio de compraventa más probable del PIR de vivienda de ese ATH. En definitiva, en cada ATH del mapa de residencial se muestran las características de la vivienda representativa, y el valor medio de la misma.

Toda esta información se publica anualmente en la sede electrónica del catastro.

A partir de ese módulo, se calcula el valor singularizado de cada inmueble, partiendo de la descripción y datos catastrales que se presumen ciertos -superficie, tipología, antigüedad, estado de conservación-, empleando para la individualización del valor medio aplicable los criterios que anualmente se fijan por la DGC en resolución que también se publica en la SEC. Además, para asegurar que el valor de referencia no supera el de mercado se aplica un factor de minoración.

El informe aportado determina un valor de reemplazo o teórico de la vivienda que no cabe identificar con el de mercado, límite que contempla la aplicación del valor de referencia, junto con el precio declarado o escriturado si son superiores a este; tampoco muestran una individualización errónea del valor medio, habiendo sido ya valorado el estado de conservación y antigüedad del inmueble en el informe que modifica a la baja el valor de referencia.

Por todo ello, este motivo de impugnación también ha de ser desestimado.

QUINTO.- Procedencia del recargo por la presentación extemporánea de la declaración complementaria.

Conforme al art. 27 LGT: *"1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.*

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

2. El recargo será un porcentaje igual al 1 por ciento más otro 1 por ciento adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso.

Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración".

En la resolución que estima en parte la solicitud de rectificación de 08.06.2023 (p.116, pdf 46) se acuerda:

"aplicar la cantidad de 1.664,48€ (5736,57 € + recargo de 12.39 € - 4.084,48 € ingresada mediante autoliquidación NUM001) al pago de la autoliquidación NUM002, como resultado de aplicar el tipo del 7% sobre una base imponible de 81.951,05 € (163.902,10 € x 50%) El recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo previsto en el artículo 27.2 LGT es del 1% con una reducción del 25%, equivalente a 12.396 € (5736,57 - 4084,48=1652,09€ x 1% x 75%).

Aunque los demandantes reconocen que la complementaria se presentó fuera de plazo, afirman la improcedencia del recargo dado que la extemporaneidad se debió a la inoperatividad de los medios de presentación y pago telemáticos y retraso de la ATRIGA en fijar cita.

El problema es que las causas que justifican el retraso en la presentación de la declaración complementaria no cuentan con sustento probatorio alguno, por lo que calculándose el recargo únicamente sobre la diferencia

entre la cuota inicial y la resultante tras la corrección del valor de referencia y exigiéndose en un 75%, procede declarar su conformidad a Derecho y, por ende, desestimar el recurso también en este aspecto.

SEXTO.- Costas procesales.

Conforme al art. 139 LJCA no hacemos especial pronunciamiento sobre las costas procesales al apreciar la existencia de fundadas dudas de derecho como lo evidencia la necesidad de un pronunciamiento sobre la constitucionalidad de este modo de cuantificar la base imponible del impuesto.

Por todo ello,

FALLAMOS

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

1. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por doña Hortensia y don Segundo contra los acuerdos dictados el 09.05.2025 por el Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia en reclamaciones 54/00501/2024 y 54/00502/2024, sobre solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y devolución de ingresos indebidos por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (modalidad ITP).
2. No hacer especial pronunciamiento en cuanto a las costas procesales.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Si el recurso de casación se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma, el recurso se interpondrá ante la Sección especial de la Sala de lo Contencioso- administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, prevista en el artículo 86.3 LJCA.

En ambos casos, el recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, y se hará en escrito en el que, dando cumplimiento a los requisitos del artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de fecha 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (B.O.E. del 6 de julio de 2016).

Así lo acordamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutelar o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.