

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

La comprobación de valores de inmuebles:
Análisis de la STS 75/2023,
de 23 de enero de 2023 (REC. 1381/2021)

Albert Navarro García

*Profesor Agregado de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de Girona*

RESUMEN:

La sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 2023 (recurso núm. 1381/2021), marca un hito significativo al consolidar la jurisprudencia existente en relación con la comprobación de valores, de acuerdo con el artículo 57.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Esta sentencia afirma que, en los casos en los que se lleva a cabo la comprobación de valores utilizando alguno de los métodos previstos en la normativa, la Administración, en este caso la autonómica, tiene la obligación de proporcionar una motivación clara y precisa en la comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de valores en relación con el ITPyAJD. En este sentido, la Administración debe incluir en dicha comunicación las razones que justifican la realización de la comprobación de valores, independientemente de la forma en que se haya iniciado el procedimiento de comprobación, así como el medio de comprobación utilizado. Especifica además que la Administración debe señalar de manera expresa la causa de la discrepancia entre el valor declarado en la autoliquidación y el valor real, proporcionando indicios que respalden la existencia de una falta de concordancia entre ambos. Por su parte, el análisis se extiende al posible impacto de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en la aplicación del valor de referencia.

Palabras clave: procedimiento de comprobación de valores, dictamen de peritos, estimación por referencia, ITPyAJD, valor de referencia.

ABSTRACT:

The judgment of the Supreme Court of January 23, 2023 (appeal number 1381/2021) marks a significant milestone by consolidating existing case law in relation to the valuation verification procedure, in accordance with article 57.1 of Law 58/2003, General Tax Law. This ruling affirms that when the verification of values is carried out using any of the methods prescribed in the regulations, the Administration, in this case the regional one, is obligated to provide a clear and precise justification in the communication initiating the verification

La comprobación de valores de inmuebles
(Albert Navarro García)

procedure in relation to the Property Transfer and Certified Legal Documents Tax. In this sense, the Administration must include in the communication the reasons justifying the conduct of the value verification, regardless of the manner in which the procedure was, as well as the method of verification used. It also specifies that the Administration must state the cause of the discrepancy between the value declared in the self-assessment and the actual value, providing evidence to support the existence of a mismatch between the two. On the other hand, the analysis extends to the potential impact of the Supreme Court's case law on the application of the reference value.

Keywords: value verification procedure, expert's report, estimation by reference, Property Transfer and Certified Legal Documents Tax, reference value.

1. HECHOS DE LOS QUE TRAE CAUSA LA RESOLUCIÓN COMENTADA

La entidad recurrente realizó una compraventa de una finca urbana, que se formalizó en escritura pública. En la autoliquidación presentada para el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), las partes declararon una base imponible de 408.000 euros y pagaron una cuota de 6.120 euros.

La Administración autonómica de Castilla y León, encargada de gestionar el tributo, inició un procedimiento de comprobación de valores mediante la notificación conjunta de una propuesta de liquidación y valoración para que la parte interesada presentara alegaciones. En este procedimiento, la finca fue valorada en 1.069.734,23 euros utilizando el método de comprobación establecido en el artículo 57.1.e) de la Ley General Tributaria (LGT), que consiste en el dictamen de peritos de la Administración.

Después de recibir las alegaciones de la parte interesada en respuesta a la propuesta de liquidación, se emitió una liquidación provisional complementaria a la autoliquidación original. Esta liquidación se realizó aplicando un tipo impositivo del 1,5% sobre una base imponible y liquidable de 1.069.734,23 euros, lo que resultó en un importe a pagar de 10.419,59 euros.

La parte interesada presentó una reclamación económico-administrativa contra la liquidación, que fue desestimada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León el 29 de agosto de 2019. Posteriormente, también interpuso un recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAR, el cual también fue desestimado por la sentencia 1269/2020 emitida por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León el 3 de diciembre de 2020 (recurso número 1078/2019). Esta sentencia es la que se impugna mediante el recurso de casación.

En la sentencia del TSJ de Castilla y León, se desestima el recurso basándose en que, para llevar a cabo una comprobación de valores, no es necesario que exista una sospecha previa de fraude. Según el Tribunal, tanto el artículo 134 de la LGT como el artículo 46 del Real Decreto Legislativo 1/1993, que aprueba el texto

refundido de la Ley del ITPyAJD, permiten a la Administración realizar la comprobación del valor real de los bienes o derechos sujetos al impuesto en cualquier caso. Además, la sentencia considera que la jurisprudencia invocada por la parte recurrente (Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2018) no es aplicable, ya que se refiere a la comprobación de valores realizada mediante el método del artículo 57.1.b) de la LGT, mientras que en este caso la comprobación se llevó a cabo mediante el dictamen de peritos, previsto en el artículo 57.1.e) de la misma ley.

Así, la sentencia del Tribunal Supremo 75/2023, de 23 de enero de 2023, resuelve un recurso de casación contra la sentencia del TSJ de Castilla y León de 3 de diciembre de 2020. El recurso de casación presentado busca impugnar la decisión del TSJ, argumentando, entre otros aspectos, la falta de motivación en la comunicación de inicio del procedimiento de comprobación de valores por parte de la Administración. El recurso sostiene que la Administración no había proporcionado una explicación adecuada sobre las razones detrás de la discrepancia entre el valor declarado en la autoliquidación y el valor real. Por tanto, en el caso que se examina, el cuestionamiento no se centra en el método de comprobación utilizado, sino en la necesidad de que la Administración justifique las razones de realizar el procedimiento de comprobación en la comunicación de inicio.

2. DOCTRINA DEL ÓRGANO RESOLUTOR

Como se ha contextualizado, la controversia no se centra tanto en el método utilizado por la Comunidad Autónoma de Castilla y León para determinar el valor de la finca objeto de litigio, sino que se enfoca principalmente en la motivación de la Administración tributaria en su actuación. En este caso particular, la Administración aplicó el dictamen de peritos de la Administración, contemplado en el artículo 57.1.e) LGT como medio de comprobación de valores.

La sentencia objeto de comentario del Tribunal Supremo de 23 de enero de 2023 viene a consolidar la jurisprudencia existente en relación con la motivación requerida por la Administración en los procedimientos de comprobación de valores. Establece que, en casos donde se emplee, por ejemplo, el dictamen de peritos de la Administración es necesario que ésta justifique de manera suficiente y precisa la realización del procedimiento, incluyendo la causa de la discrepancia y los indicios de falta de concordancia entre el valor declarado y el valor real.

En la resolución del recurso de casación, el Tribunal Supremo hace referencia a su jurisprudencia previa, destacando en particular la STS 2186/2018, el 23 de mayo de 2018 (Recurso núm. 4202/2017). En dicha sentencia, el Tribunal Supremo estableció que el método de determinación del valor real basado en el valor catastral multiplicado por coeficientes, previsto en el art. 57.1.b) LGT, no es adecuado debido a su generalidad y la falta de relación específica con el bien inmueble en cuestión. El Tribunal Supremo argumentó que este método no proporciona una estimación precisa e individualizada del valor real de un inmueble. A menos

La comprobación de valores de inmuebles
(Albert Navarro García)

que se realice un ejercicio de comprobación directa e individual del inmueble por parte de la Administración, el simple uso del valor catastral multiplicado por coeficientes no es suficiente para determinar el valor real de manera adecuada.

Por su parte, el Tribunal Supremo, en la sentencia objeto de comentario, destaca que las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios gozan de una presunción de certeza, de conformidad con el artículo 108.4 LGT. Esta presunción implica que se presume que los valores declarados por los contribuyentes son correctos, a menos que existan razones objetivas y justificadas que indiquen lo contrario. Además, el Tribunal Supremo reitera la importancia de que la Administración justifique debidamente las razones por las cuales el valor declarado no se corresponde con el valor real. En otras palabras, antes de proceder a la comprobación de valores, la Administración debe proporcionar una fundamentación adecuada que justifique la necesidad de realizar dicha comprobación. Solo cuando se presenten razones suficientes y razonables para la comprobación, se podrá llevar a cabo este procedimiento. Por tanto, en palabras del Tribunal “en conclusión de todo lo anterior, sólo justificando razones para la comprobación es posible desencadenar ésta, sin que baste con una presunción inmotivada de desacierto de la asignación del valor”. Estas justificaciones deben ser tanto en términos sustantivos y materiales, como en términos formales.

En el caso específico que se resuelve, el Tribunal Supremo determina que no se han justificado de manera adecuada las razones para la comprobación de valores. Por lo tanto, se estima el recurso de casación y se anula la sentencia recurrida, en consonancia con su jurisprudencia previa. Ahora bien, el TS desestima el recurso contencioso-administrativo, dando, por tanto, la razón a la Administración tributaria de Castilla y León, dado que el recurrente no presentó ninguna prueba ante el TSJ, y en la sentencia del 3 de diciembre de 2020 que se impugnaba, se afirmaba que el perito había visitado el inmueble y se consideraban suficientes las explicaciones proporcionadas sobre los coeficientes utilizados y los datos de los estudios de mercado empleados, y por ende, califica el método de dictamen de peritos utilizado por la Administración como apto e idóneo para el caso.

3. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA SENTENCIA COMENTADA

Esta sentencia es relevante en el ámbito tributario, ya que refuerza la importancia de una motivación adecuada por parte de la Administración en los procedimientos de comprobación de valores. Establece claramente la necesidad de explicar detalladamente las razones detrás de la discrepancia entre el valor declarado y el valor real, lo que, en nuestra opinión, puede contribuir a garantizar una mayor transparencia y claridad en el procedimiento tributario, lo que a su vez otorga al contribuyente una seguridad jurídica superior.

Asimismo, se destaca su importancia porque establece que su jurisprudencia es aplicable a todos los métodos de comprobación de valores y no solo a la “estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter

fiscal”, que está contemplada en el artículo 57.1.b) de la LGT. Este método en particular fue objeto de cuestionamiento en la STS 2186/2018, el 23 de mayo de 2018, ya mencionada.

Un criterio similar es el contenido en la STS 39/2021, de 21 enero, que analiza el medio de comprobación de valores a través de dictamen pericial. Esta sentencia ratificó y fortaleció la postura del Tribunal Supremo respecto a la necesidad de que el perito de la Administración se desplace personalmente para valorar el inmueble en cuestión. La sentencia destacó que el objetivo del dictamen pericial de la Administración es proporcionar al órgano decisor elementos de conocimiento técnico o científico que este último puede no poseer y que son necesarios para resolver el procedimiento correspondiente.

Ahora, la sentencia del Tribunal Supremo objeto de comentario amplía la aplicabilidad de su jurisprudencia a todos los métodos de comprobación de valores utilizados en este contexto, dificultando, en nuestra opinión, especialmente el trabajo de comprobación de las Administraciones tributarias autonómicas, que cuentan con recursos materiales y humanos más limitados en comparación con la Administración estatal.

Por tanto, la STS 75/2023, de 23 de enero de 2023, consolida su jurisprudencia al establecer con claridad, que la Administración está obligada a proporcionar una motivación en la comunicación de inicio del procedimiento de comprobación de valores. Esta motivación debe incluir las razones que justifiquen la realización del procedimiento, la causa de la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de falta de concordancia entre dicho valor y el valor real del inmueble.

Esta sentencia, por tanto, establece un marco que permite a los contribuyentes invocar los criterios y fundamentos jurídicos contenidos en ella al enfrentarse al inicio de un procedimiento de comprobación de valores por parte de la Administración tributaria. Esto significa que los contribuyentes tienen la posibilidad de utilizar los argumentos y criterios establecidos en la sentencia para respaldar su posición y defenderse de posibles discrepancias en la valoración de sus bienes inmuebles en relación con liquidaciones relacionadas, por ejemplo, con el ITPyAJD o el ISD, lo que fortalece su posición al brindarles, como hemos dicho, una mayor seguridad y protección jurídica al enfrentarse a un procedimiento de comprobación de valores.

3.1. LA COMPROBACIÓN DE VALORES

El artículo 57.1 LGT señala que la Administración tributaria puede utilizar diferentes medios para comprobar el valor de las rentas, productos, bienes y otros elementos relevantes para la obligación tributaria. Entre otros medios se incluyen: la capitalización o imputación de rendimientos según lo establecido por la ley de cada tributo; la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal; la utilización de precios medios en el mercado; el

La comprobación de valores de inmuebles
(Albert Navarro García)

dictamen de peritos designados por la Administración; o cualquier otro medio especificado en la ley correspondiente a cada tributo.

En este sentido, la Administración tributaria puede utilizar los medios mencionados anteriormente para verificar los valores, de por ejemplo, los bienes inmuebles, a menos que el contribuyente haya declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración que se basan en alguno de esos medios.

De acuerdo con lo establecido en la legislación vigente, la propuesta de valoración resultante de la comprobación de valores, realizada a través de los medios establecidos en el artículo 57 LGT, debe contar con una fundamentación adecuada. Esta fundamentación debe incluir de manera explícita la normativa aplicada y los detalles sobre cómo se aplicó.

Específicamente, la propuesta de valoración debe contener información precisa según el método utilizado. Por ejemplo, si se basa en los valores registrados en los registros oficiales de carácter fiscal, se debe especificar el valor de referencia utilizado, así como los parámetros, coeficientes y otros elementos cuantitativos empleados para determinar dicho valor. En el caso de los dictámenes de peritos, se deben detallar de manera concreta los elementos de hecho que justifican la modificación del valor declarado, así como la valoración asignada.

Cuando se trata de bienes inmuebles, la propuesta de valoración debe hacer mención explícita al módulo unitario básico aplicado, indicando su origen y método de determinación. Asimismo, se deben tener en cuenta todas las circunstancias relevantes, como la superficie, la antigüedad u otras características, que hayan sido consideradas para determinar el valor comprobado. Es fundamental especificar cómo estas circunstancias afectan al valor final y proporcionar la fuente de su procedencia, tal como se establece en el artículo 160.3.c) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria.

Por su parte, la jurisprudencia del TS ha dejado claro que una verificación adecuada del valor de un inmueble requiere que el funcionario o perito responsable realice una visita física al terreno para evaluar las condiciones reales y otras características del objeto en cuestión. En caso de no realizarse esta visita, el Tribunal afirma que debe justificarse de manera individual y específica, con una razón sólida y suficiente, por qué no se considera necesaria la visita personal del perito al inmueble. De modo contrario, si no se proporciona una explicación adecuada sobre por qué no se realizó la visita al inmueble durante la comprobación de valor, esto podría implicar que dicho procedimiento es irregular y carece de una justificación suficiente. Así, por ejemplo, la aplicación de coeficientes multiplicadores basados en el valor catastral no cumple con los requisitos necesarios para determinar el valor real de los inmuebles, lo cual es fundamental en el impuesto en cuestión, ya que constituye la base imponible que refleja la capacidad económica del contribuyente.

Como se examinará a continuación, es necesario aclarar que el Tribunal Supremo se ha referido exclusivamente al método de comprobación de valores realizado

a través del dictamen pericial o al medio de “por referencia a los valores”. Es fundamental evitar las confusiones entre último este método y el concepto “valor de referencia”, que se refiere específicamente a un valor establecido por la Dirección General del Catastro. Este valor se determina mediante el análisis de los precios de las transacciones de inmuebles y las características catastrales de cada propiedad. Por su parte, el método de comprobación “por referencia a los valores” se utiliza para verificar el valor de un inmueble tomando como referencia los valores registrados en fuentes oficiales, como registros fiscales u otros documentos legales. Este medio se emplea en los procedimientos de comprobación de valores para determinar si el valor declarado por el contribuyente se ajusta a los valores de mercado o a los valores establecidos en las fuentes mencionadas.

3.2. EL VALOR DE REFERENCIA A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA DEL TS SOBRE LA COMPROBACIÓN DE VALORES

Es importante destacar que, aunque la sentencia comentada no haga mención explícita al “valor de referencia” introducido por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, es necesario analizar si la doctrina establecida en el pronunciamiento judicial puede tener implicaciones en el futuro en relación con dicho valor.

Como ya se indica en la exposición de motivos de la Ley 11/2021, el valor de referencia modifica la base imponible del ITPyAJD y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), sustituyendo el valor real por el valor de referencia, concepto que se equipara al valor de mercado. También, en ciertos supuestos, se deberá considerar en el Impuesto sobre el Patrimonio.

De manera breve, el valor de referencia de un inmueble es establecido anualmente por la Dirección General del Catastro tras analizar los precios de todas las transacciones de compra y venta que se realizan ante un notario público, es decir, por aplicación de módulos de valor medio, tomando en cuenta las características catastrales de cada propiedad. El valor de referencia es una de las características económicas que se incluyen en la descripción catastral de un inmueble, si bien es necesario destacar que el valor de referencia no excederá el valor de mercado, ya que se aplica un factor de reducción durante su determinación.

Desde nuestra perspectiva, adhiriéndonos a la opinión de Calvo Végez (Calvo Végez: 2022), esta nueva regulación parece tener como objetivo eludir los requisitos estrictos establecidos por la ya mencionada jurisprudencia del TS en relación con las comprobaciones de valor. Anteriormente, se rechazaba el uso exclusivo de coeficientes sobre el valor catastral y se exigía la visita física al inmueble en los dictámenes periciales. Además, se requería una justificación concreta y no genérica del valor del inmueble. Estos requisitos dificultaban las comprobaciones de valor y generaban litigios favorables a los contribuyentes. Con la nueva regulación, recae en el contribuyente la carga de demostrar que el valor real es inferior al valor de referencia, a pesar de que la Administración debe probar la falta de coincidencia entre el valor declarado y el real. Esto evita que la Administración inicie

La comprobación de valores de inmuebles
(Albert Navarro García)

un procedimiento de comprobación de valores para defender su criterio de valoración. Por lo tanto, una de las razones clave del legislador estatal al introducir el valor de referencia es tratar de reducir los conflictos generados, especialmente a nivel autonómico, donde a menudo existen limitaciones en recursos materiales y humanos para llevar a cabo las comprobaciones de valor de los bienes inmuebles, que han sido objeto de numerosas decisiones desfavorables por parte del Tribunal Supremo.

Además, dicho valor solo es posible impugnarlo cuando tiene un efecto fiscal y sirve como base imponible para el ITPyAJD o para el ISD. En el caso de una transmisión en la que el valor de referencia se utilice como base imponible en estos impuestos, si los contribuyentes consideran que la determinación del valor de referencia perjudica sus intereses legítimos, pueden solicitar la rectificación de la autoliquidación presentada o presentar un recurso de reposición ante la Administración tributaria. También pueden presentar una reclamación económico-administrativa ante el TEAR en contra de la liquidación emitida por la Administración tributaria competente. No obstante, esto no impide que en cualquier momento el propietario catastral pueda presentar declaraciones o, en caso de desacuerdo con los datos descriptivos del inmueble, iniciar los procedimientos catastrales correspondientes ante la Dirección General del Catastro según lo establecido por la normativa vigente.

En consecuencia, se ha limitado la capacidad de las Administraciones tributarias autonómicas competentes para iniciar procedimientos de comprobación de valores en los casos en que exista un valor de referencia establecido (en caso contrario, se debe iniciar el procedimiento de comprobación de valores oportuno). En estas situaciones, no se llevará a cabo ninguna verificación adicional para los inmuebles afectados, a menos que el valor de referencia sea superado por el valor declarado o el precio real de la propiedad, en cuyo caso se utilizará el valor más alto como base imponible (Rozas Valdés, 2021). Esta previsión, a nuestro parecer, tiene un impacto significativo en el procedimiento de comprobación de valores y limita claramente los medios establecidos en el artículo 57 LGT cuando se trata de bienes inmuebles con valor de referencia. Como ya se dijo, este precepto establece los medios de comprobación de valores que puede utilizar la Administración tributaria para determinar la correcta valoración de un bien inmueble. Sin embargo, cuando se utiliza el valor de referencia como base imponible, esta opción restringe la aplicación de dichos medios.

Esta limitación en el procedimiento de comprobación de valores puede resultar desfavorable para los contribuyentes, ya que se reduce la posibilidad de que puedan cuestionar y rebatir la valoración realizada por la Administración. Al utilizar el valor de referencia como base imponible, se establece un parámetro fijo que puede no reflejar la realidad del inmueble en cuestión, dejando a los contribuyentes con pocas opciones para demostrar la discrepancia entre el valor declarado y el valor real.

Por su parte, como se ha expuesto, la jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con el régimen de autoliquidación contemplado en el artículo 108.4 LGT

es clara y respalda la presunción de veracidad de los datos declarados en dicha autoliquidación. No obstante, es importante destacar que esta presunción puede quedar sin aplicación cuando se utiliza el valor de referencia.

Es fundamental mencionar que, en el caso de utilizar el valor de referencia, la Administración tributaria no lleva a cabo una visita al inmueble ni realiza ninguna actuación previa. Esta circunstancia plantea ciertos interrogantes en cuanto a si, a pesar de contar con el valor de referencia, la Administración debe seguir proporcionando una motivación individualizada para sus liquidaciones. Hasta ahora, los criterios establecidos por el Tribunal Supremo en los últimos años han sido claros sobre esta cuestión. En nuestra opinión, los contribuyentes podrían alegar los motivos de impugnación que consideren oportunos, sin limitaciones, a pesar de que la Administración disponga del valor de referencia. Es decir, aunque se cuente con este valor, los contribuyentes no deberían ver restringido su derecho a presentar alegaciones o impugnar las liquidaciones tributarias, ya que la falta de una motivación individualizada por parte de la Administración podría generar dudas en cuanto a la corrección de dichas liquidaciones.

4. CONCLUSIONES

La sentencia del Tribunal Supremo 75/2023, de 23 de enero de 2023, establece que, al utilizar el método de comprobación de dictamen de peritos, es necesario justificar el motivo que origina el procedimiento que cuestiona el valor acordado entre las partes. La Administración tributaria debe incluir en la comunicación de inicio de dicho procedimiento las razones que sustentan la discrepancia entre el valor declarado en la autoliquidación y el valor real, junto con los indicios que respaldan dicha discrepancia. En resumen, se requiere una justificación fundamentada para desencadenar una comprobación de valores, no siendo suficiente una mera presunción de error en la asignación del valor. La Administración debe demostrar la existencia de elementos que justifiquen la comprobación, ya sea porque el precio declarado difiere del valor real o porque existe una falta de concordancia entre el precio declarado y el valor real. Esta justificación debe ser tanto sustantiva como formal, motivando las razones por las cuales se considera que el valor declarado no coincide con el valor real. La mera disparidad entre el valor declarado y los coeficientes aprobados no puede ser la única base para estas razones.

Desde nuestra perspectiva, consideramos que el valor de referencia establecido por la Ley 11/2021 no debería eximir a las Administraciones tributarias de llevar a cabo una exhaustiva comprobación individualizada, precisa y fundamentada en relación con la valoración de bienes inmuebles, de acuerdo con la jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo en este ámbito. En este sentido, creemos que es crucial destacar que el valor de referencia no puede ser considerado como un elemento aislado para determinar el valor real de un bien inmueble. En cambio, es coherente que se utilice como una referencia inicial que debe ser analizada en

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

La comprobación de valores de inmuebles
(Albert Navarro García)

conjunto con otros factores relevantes, como las características específicas de la propiedad, su ubicación, el estado de conservación, las mejoras realizadas, entre otros.

En consecuencia, aunque se ha introducido el valor de referencia mediante la Ley 11/2021, es fundamental que las Administraciones tributarias no se limiten únicamente a este valor preestablecido, sino que realicen una evaluación minuciosa y justificada, en línea con la jurisprudencia establecida. De esta manera, se garantiza una valoración precisa y equitativa de los bienes inmuebles, evitando posibles discrepancias y asegurando la protección de los derechos de los contribuyentes.

En conclusión, a pesar de la existencia del valor de referencia, la aplicación de los criterios establecidos por el Tribunal Supremo en relación con el régimen de autoliquidación y la motivación individualizada de las liquidaciones tributarias sigue siendo un tema por determinar. Así, consideramos que los contribuyentes mantienen su derecho a alegar los motivos de impugnación que consideren pertinentes, sin que el valor de referencia deba limitar o reducir esta posibilidad.

Será necesario estar atentos a la evolución de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y otros pronunciamientos judiciales que puedan surgir en relación con el valor de referencia. La interpretación y aplicación de la sentencia objeto de comentario por parte de los órganos administrativos y judiciales en futuros casos podrán determinar en qué medida la doctrina contenida en la sentencia afectará al valor de referencia y si se requerirán mayores fundamentos para su utilización.

5. BIBLIOGRAFIA

CALVO VÉRGEZ, J. "¿Servirá el nuevo concepto de "Valor de referencia" para poner fin a la tradicional litigiosidad que afecta a las comprobaciones de valores inmobiliarios?", *Quincena fiscal*, núm. 4, 2022.

GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A.I. "Comprobación de valores y valor de referencia de bienes inmuebles: consecuencias de la Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal", *Civitas. Revista española de derecho financiero*, núm. 195, págs. 93-133.

ROZAS VALDÉS, J.A. "El valor de referencia desde la jurisprudencia del supremo", *Revista técnica tributaria*, núm. 134, 2021, págs. 119-140.

VARONA ALABERN, J.E. "Análisis constitucional e impugnación del valor de referencia", *Quincena fiscal*, núm. 9, 2022.

VARONA ALABERN, J.E. "Comprobación de valores y valor de referencia de bienes inmuebles: consecuencias de la Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal", *Quincena fiscal*, núm. 6, 2021, págs. 41-75.