**CUADRO INCIDENCIA IMPOSITIVA DEL VALOR DE REFERENCIA**

***Vicente Martorell. Notario de Oviedo*.**

NOTA.- Estos cuadros van actualizándose en [www.oviedonotaria.com](http://www.oviedonotaria.com)

1. [EL VALOR DE REFERENCIA](#VALORDEREFERENCIA): definición, impugnación, sanción, sin valor de referencia (valoraciones autonómicas, Asturias)
2. [IMPUESTOS AFECTADOS](#AFECTADOS): TPO (aportación a gananciales, liquidación de gananciales), Operaciones societarias (constitución y aumento de capital, liquidación y disminución de capital), AJD (declaración de obra, extinción de condominio), Sucesiones (causadas antes y después del 1 de enero de 2022), Donaciones, Patrimonio (bienes adquiridos antes o después del 1 de enero de 2022)
3. [IMPUESTOS NO AFECTADOS](#NOAFECTADOS): IVA (compatibilidad con AJD), plusvalía municipal, IRPF ganancia o pérdida (aportaciones onerosas y gratuitas a gananciales), IRPF imputación de renta, sociedades, no residentes (retención 3%, ganancia)
4. [SUPUESTOS DISCUTIDOS](#DISCUTIDOS): vivienda protegida (Resolución DGT 27/02/2022), subasta pública (Resolución DGT 09/03/2022), concurso (art. 46-5 D-leg 1/1993), cesión del derecho hereditario y del postganancial «in abstracto», inversiones exteriores en inmuebles de más de 500.000 €
5. [EXCESOS DE ADJUDICACIÓN](#DISCUTIDOS2): regla general, excepción, ¿sujeción al Impuesto sobre Donaciones? (Resoluciones DGT 28/01/2022 y 18/09/2023), soluciones, advertencia notarial

|  |  |
| --- | --- |
|  | **1.** **EL VALOR DE REFERENCIA**[ver Javier JUÁREZ ([enero 2022](https://www.notariosyregistradores.com/web/secciones/fiscal/articulos-fiscal/entrada-en-vigor-del-valor-de-referencia-fiscal-aspectos-practicos/)) y ([julio 2022](https://www.notariosyregistradores.com/web/secciones/fiscal/informes-mensuales-fiscal/informe-fiscal-julio-2022-el-valor-de-referencia-a-los-seis-meses-de-su-entrada-en-vigor/))] |
| **Definición** | La [Ley 11/2021](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/702808-l-11-2021-de-jul-medidas-prevencion-y-lucha-contra-fraude-fiscal-transposicion.html), con efectos desde el 1 de enero de 2022, ha introducido el «valor de referencia» para la determinación de la base imponible en las adquisiciones de inmuebles |
| Se establece por el Catastro, pero es distinto del valor catastral |
| Puede obtenerse a partir de la referencia catastral en la [sede electrónica del Catastro](https://www1.sedecatastro.gob.es/Accesos/SECAccvr.aspx) |
| Cuando no pueda ser certificado, sin perjuicio de la comprobación administrativa, se estará al valor de mercado |
| Prevalece siempre el valor declarado si es superior  |
| **Impugnación** | Según los [arts. 10-3 del TRITPAJD](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/rdleg1-1993.t2.html#a10) y [9-4 de la LISD](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l29-1987.html#a9), el valor de referencia sólo podrá ser impugnado cuando se recurra la liquidación o se solicite la rectificación de la autoliquidación |
| Sin embargo, la sede electrónica del Catastro abre la posibilidad de que el titular catastral pueda conseguir la modificación del valor de referencia sin necesidad de transmisión (intentado una vez, se remitieron simplemente a la anterior posibilidad de recurso posterior a la liquidación o solicitud de rectificación de la autoliquidación):[TRAMITES ANTE CATASTRO/declaraciones, recursos, solicitudes.../Presentar ESCRITOS SOBRE EL VALOR DE REFERENCIA DE UN INMUEBLE DEL QUE SE ES TITULAR](https://www.sedecatastro.gob.es/Accesos/SECAccDNI.aspx?Dest=50&ejercicio=2022) |
| **Sanción** | Como era de esperar, ya están empezando a sancionar (al menos en Asturias) a quien autoliquide por debajo del valor de referencia.En rigor, ello sólo debería ser así cuando dicha autoliquidación por debajo del valor de referencia no vaya acompañada de la impugnación del mismo. |
| **Sin valor** **de referencia** | **Cuando el valor de referencia no pueda ser certificado, sin perjuicio de la comprobación administrativa, se estará al valor de mercado si fuere superior al valor declarado** |
| La eficacia que deba atribuirse entonces a las valoraciones mínimas ofrecidas por las Haciendas autonómicas será la misma que ha ido precisando el Tribunal Supremo para la situación anterior y que resume la [STS de 21 de enero de 2021](http://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/d5a3a2133e9d3be6/20210208): [1] Que el perito de la Administración efectúe una comprobación directa y personal del bien que se valora, mediante su visita si es inmueble [2] Que si el contribuyente se somete a los valores presuntivos aprobados con carácter general por la Administración, no es posible efectuar una ulterior comprobación |
| Asturias no ha aprobado coeficientes desde 2019, sin que el [Decreto asturiano 121/2013](https://www.tributasenasturias.es/imgvcm/stpa/PDF/Ficheros/Normativa/Decreto1212013.pdf) permitiera entender prorrogados los anteriores, a diferencia de otras Comunidades Autónomas (como Andalucía o Galicia).La sede electrónica de los [Servicios Tributarios del Principado](https://sede.tributasenasturias.es/sites/sede/default/es_ES/), decía que no se encontraban disponibles, aunque en 2021 ofreció unos coeficientes orientativos. Desde 2022, en defecto de valor de referencia, sigue ofreciendo esos mismos coeficientes orientativos, con la advertencia de que ello no condiciona una posible comprobación singularizada. |

|  |  |
| --- | --- |
|  | **2.** **IMPUESTOS AFECTADOS DIRECTAMENTE** **POR EL VALOR DE REFERENCIA** |
| **TPO** | **Valor de referencia** ([art. 10-2 D-leg 1/1993, reformado](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/r62-rdleg1-1993.t2.html#a10)) |
| En las aportaciones onerosas a gananciales, que están exentas del ITPO ([art. 45-I-B-3 D-leg 1/1993](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/r62-rdleg1-1993.t5.html#a45)), se estará al valor declarado para la determinación de la ganancia del aportante en el IRPF  |
| En las liquidaciones de gananciales, que están exentas del ITPO ([art. 45-I-B-3 D-leg 1/1993](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/r62-rdleg1-1993.t5.html#a45)) y no sujeta la eventual ganancia en el IRPF ([art. 33-2-b Ley 35/2006](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/r58-l35-2006.t3.html#c2s4)), pueden producirse excesos de adjudicación cuyo tratamiento será el general [ver APARTADO 5] |
| **Operaciones societarias** | **En la constitución y aumento de capital, así como aportaciones sociales que no supongan aumento de capital, valor nominal,** **sin perjuicio de su exención** ([arts. 19, 25-1 y 45-I-B-11 D-leg 1/1993](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/r62-rdleg1-1993.t4.html#a30)) |
| **En la liquidación y disminución de capital, valor de referencia** ([art. 25-4 D-leg 1/1993, reformado](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/r62-rdleg1-1993.t4.html#a30)) |
| **AJD** | **Valor de referencia** ([art. 30-1 D-leg 1/1993, reformado](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/r62-rdleg1-1993.t4.html#a30)) |
| Dado que el valor de referencia no distingue entre el terreno y la edificación, en los casos que sea necesario (por ejemplo, una declaración de «obra vieja», una agrupación con edificaciones no declaradas, etc) puede determinarse proporcionalmente al valor catastral (criterio seguido en el IIVTNU).O quizás mejor, el que resulte del Certificado de Motivación del Valor de Referencia (al lado derecho del Certificado de Valor de Referencia y sin aplicar todavía el factor de minoración). |
| El tratamiento de los excesos de adjudicación en las extinciones de condominio será el general [ver APARTADO 5] |
| **Sucesiones** | **Valor de referencia** ([art. 9-3 Ley 29/1987, reformado](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l29-1987.html#c4s1)) |
| Respecto a las herencias causadas y, en su caso, liquidadas antes del 1 de enero de 2022, la entrada en vigor del valor de referencia no debería plantear problemas, al menos nuevos, a los que ya se suscitaban anteriormente en relación a las particiones efectuadas tiempo después del fallecimiento.Conviene siempre aclarar que las valoraciones de la escritura, referidas a la fecha de la adjudicación, no desplazan a las de la declaración fiscal, referidas a la fecha del devengo.Y sin perjuicio de que puedan producirse excesos de adjudicación, pero no por la aplicación del valor de referencia sino por desproporciones en relación al título sucesorio. |
| Respecto a las herencias causadas desde del 1 de enero de 2022, todos los preceptos relativos a los excesos de adjudicación siguen refiriéndose al valor declarado, salvo el [art. 27-3 LISyD](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l29-1987.html#a27) cuando el valor de referencia exceda del 50% del valor que correspondería en virtud del título sucesorio [ver APARTADO 5]. |
| **Donaciones** | **Valor de referencia** ([art. 9-3 Ley 29/1987, reformado](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l29-1987.html#c4s1)) |
| **Patrimonio** | **Valor de referencia** ([art. 10-1 Ley 19/1991, reformado](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l19-1991.html#a10)) |
| “*... el valor de referencia sólo podrá afectar al Impuesto sobre el Patrimonio en lo que se refiera a inmuebles adquiridos a partir de 1 de enero de 2022, en ningún caso al patrimonio preexistente...*” ([Preguntas y respuestas frecuentes de la SEC](https://www.catastro.meh.es/esp/faqs.asp#vr)).En tal caso parece que será el correspondiente al año de adquisición, puesto que no se prevé su impugnación en el IP. |

|  |  |
| --- | --- |
|  | **3.** **IMPUESTOS NO AFECTADOS DIRECTAMENTE****POR EL VALOR DE REFERENCIA** |
| **IVA** | **Importe contraprestación** ([art. 78 Ley 37/1992](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l37-1992.t5.html#a78)) |
| Siendo compatibles, podría darse el caso de que la base imponible del IVA fuese distinta a la del IAJD; muy frecuentemente en los supuestos de renuncia a la exención de IVA, en los que se suele contar ya con un valor de referencia |
| **IIVTNU** | **Menor entre valor catastral por coeficiente o diferencia entre valores nominales de transmisión y adquisición** ([arts. 104-5 y 107 D-leg 2/2004](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/r42-rdleg2-2004.t2.html#a107)) |
| Indirectamente el valor de referencia influirá en la valoración de las adquisiciones y transmisiones gratuitas producidas a partir del 01/01/2022 |
| Para la [Resolución DGT de 4 de julio de 2023](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1909-23) en caso de transmisión (se entiende por una misma persona, por ejemplo viudo con 1/2 ganancial y 1/2 hereditario) se suman los respectivos valores de adquisición para determinar la ganancia o pérdida, y sólo después el resultado se divide proporcionalmente y se toma en cuenta su plazo de generación |
|  **IRPF****Ganancia o pérdida** | **El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión, incluyendo gastos e impuestos**, **que en las onerosas es el real, y en las gratuitas el que resulte del ISyD, sin que pueda exceder del valor de mercado** ([arts. 33 y ss. Ley 35/2006](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/r58-l35-2006.t3.html#c2s4)) |
| La [Resolución DGT 01/07/2022](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1601-22) confirma que, a efectos de determinar la ganancia o pérdida en el IRPF en las adquisiciones y transmisiones onerosas, se atiende los respectivos valores reales, con independencia de que en el ITPOyAJD deba atenderse al valor de referencia. Parece entonces que la cuota abonada de más en dicho impuesto se adicionará al valor de adquisición. |
| Indirectamente el valor de referencia influirá en la valoración de las adquisiciones y transmisiones gratuitas producidas a partir del 01/01/2022.Y sin perder de vista el recorrido que pueda tener la doctrina de la [STSJ Valencia de 28 de septiembre de 2022](https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/f8988b0d7f6147b3a0a8778d75e36f0d/20221116), que reinterpreta el [art. 33-5 LIRPF](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l35-2006.t3.html#a36) entendiendo que es computable la pérdida aflorada en una donación (no en su totalidad sino desde el valor de adquisición). Ya veremos cuando el asunto llegue al Supremo, pero si ahora tenemos un valor de referencia es para lo malo y para lo bueno. |
| En las aportaciones onerosas a gananciales, que están exentas del ITPO ([art. 45-I-B-3 D-leg 1/1993](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/r62-rdleg1-1993.t5.html#a45)), se estará al valor declarado para la determinación de la ganancia del aportante en el IRPF |
| Las aportaciones gratuitas a gananciales ahora se interpreta que no están sujetas al Impuesto sobre Donaciones por entenderse que el beneficiario es el patrimonio ganancial y éste carecer de personalidad ([STS de 3 de marzo de 2021](https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/8b35cb2891f11750/20210329) y [Resolución DGT de 19 de noviembre de 2021](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2921-21)). Podrían entonces estarlo al IAJD, si bien los anteriores pronunciamientos excluyen esta posibilidad. Tampoco estarían sujetas al IIVTNU pero por la aplicación del [art. 104-3 LHL](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/rdleg2-2004.t2.html#a104) y sin perjuicio del diferimiento, al no ser un supuesto de exención.Se estaría entonces al valor declarado para la determinación de la ganancia del aportante en el IRPF, caso de que se considere que la aportación gratuita a gananciales es un acto susceptible de poner de manifiesto dicha ganancia (así la [Resolución TEAC 23/01/2024](https://serviciostelematicosext.hacienda.gob.es/TEAC/DYCTEA/criterio.aspx?id=00/02024/2023/00/0/1&q=s%3d1%26rs%3d%26rn%3d%26ra%3d%26fd%3d23%2f01%2f2024%26fh%3d23%2f01%2f2024%26u%3d%26n%3d%26p%3d%26c1%3d%26c2%3d%26c3%3d%26tc%3d1%26tr%3d%26tp%3d%26tf%3d%26c%3d2%26pg%3d)), pues en otro caso se produciría un diferimiento (así la [Res. TEAR Madrid 25/05/2022](https://serviciostelematicosext.hacienda.gob.es/TEAC/DYCTEA/criterio.aspx?id=28/10901/2021/00/0/1&q=s%3d1%26rs%3d%26rn%3d%26ra%3d%26fd%3d%26fh%3d%26u%3d%26n%3d%26p%3d%26c1%3d%26c2%3d%26c3%3d%26tc%3d1%26tr%3d%26tp%3d%26tf%3d%26c%3d2%26pg%3d)). |
| **IRPF****Imputación renta** | **Imputación de renta por el 2% del valor catastral (1,1% si hubo revisión catastral en los 10 años anteriores o, para el ejercicio 2023, a partir del 2012),**  **tratándose de edificaciones distintas de la vivienda habitual, o que no estén arrendados o afectos a actividades económicas** ([art. 85 y d.a. 55ª Ley 35/2006](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/r58-l35-2006.t10.html#a85)) |
| Indirectamente podría incidir el valor de referencia pues, en defecto de valor catastral, se imputa el 1,1% al 50% del mayor valor entre el comprobado y el de adquisición (aunque si para obtener el valor de referencia se precisa la referencia catastral, es que existe un valor catastral) |
| **Sociedades** | **Importe de la renta obtenida** ([art. 10 Ley 27/2014](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/r24-540273-l-27-2014-de-27-nov-impuesto-sobre-sociedades.html#a10)) |
| **No residentes** | **Retención del 3% de la contraprestación acordada** ([art. 25-2 D-leg 5/2004](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/r23-rdleg5-2004.html#a25)) |
| **En la determinación de la ganancia se remite, con excepciones, según haya o no mediación de establecimiento permanente, al Impuesto sobre Sociedades** ([art. 18 D-leg 5/2004](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/r23-rdleg5-2004.html#a18)) **o al IRPF** ([art. 24-4 D-leg 5/2004](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/r23-rdleg5-2004.html#a24)) |

|  |  |
| --- | --- |
|  | **4.** **SUPUESTOS DE DISCUTIDA AFECTACIÓN POR EL VALOR DE REFERENCIA** |
| **Vivienda protegida** | En las compraventas de vivienda protegida parece que el valor de referencia haya de tener como límite el precio máximo |
| La [Resolución DGT 17/02/2022](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0298-22) dice que “*... presuponiendo la vigencia del régimen legal de vivienda protegida que sea aplicable, el valor de referencia de la vivienda no debería superar el precio máximo de venta asignado dicha vivienda. En caso de así fuese, el interesado, con independencia de la obligación de practicar autoliquidación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD por el valor de referencia asignado, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación en los términos establecidos en el artículo 10 del TRLITPAJD...*” |
| **Subasta pública** | En las transmisiones de inmuebles mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, se aplica también el valor de referencia si es superior al de adquisición y, sólo en defecto de tal valor de referencia, juega la regla del [art. 39 del Reglamento](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/rd828-1995.t2.html#a39) de que el valor de mercado es el de adquisición ([Resoluciones DGT 09/03/2022](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0453-22) y [27/06/2023](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1867-23)) |
| **Concurso** | El [art. 46-5 del Texto Refundido](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/rdleg1-1993.t5.html#a46), en cuanto ha sido reformado por la misma Ley 11/2021, no debería quedar afectado por el valor de referencia: “*... Se considerará que el valor fijado en las resoluciones del juez del concurso para los bienes y derechos transmitidos corresponde a su valor, 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...*” |
| **Cesión derecho hereditario****[y del derecho postganancial]** | Se traslada el problema de la valoración del derecho hereditario «in abstracto», sobre todo cuando el único bien de la herencia es un inmueble, discutiéndose si es aplicable o no el valor de referencia:- A favor, puede citarse el [art. 17-1 del TRITPAJD](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/rdleg1-1993.t2.html#a17), según el cual, “*... En la transmisión de créditos o derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos...*”.- En contra, cabe oponer que el derecho hereditario no garantiza que “hayan de obtenerse bienes determinados”; que el precepto habla de “conceptos y tipos”, no de “base imponible”; y que por definición el precio de la cesión “descuenta” el anticipo en el pago y las dificultades propias de todo proceso hereditario. |
| **Inversiones exteriores** **en inmuebles de más de 500.000 €** | Según contestación de la Jefa de Sección de la Subdirección general de Inversiones Exteriores, en relación a la obligación de declaración posterior en las inversiones de no residentes en inmuebles por importe superior a 500.000 € ([art. 4-h del Decreto 571/2023](https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2023-15549&p=20230705&tn=1)), se atiende al valor fiscal de referencia cuando éste sea superior al declarado |

|  |  |
| --- | --- |
|  | **5.** **EXCESOS DE ADJUDICACIÓN** |
| **Regla general** | En principio la regla general es que tributan los excesos “declarados” pero no los “comprobados”, es decir, el valor de referencia no afecta a la existencia de supuestos excesos de adjudicación en los actos particionales (liquidación de gananciales, adjudicaciones hereditarias, extinciones de condominio, etc), derivados precisamente de las diferencias entre el valor declarado y el valor de referencia de alguno de los bienes.Y ello porque todos los preceptos relativos a los excesos de adjudicación siguen refiriéndose al valor declarado.  |
| **Excepción** | La excepción clara es el [art. 27-3 LISyD](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l29-1987.html#a27), cuando el valor de referencia exceda del 50% del valor que correspondería en virtud del título sucesorio |
| **¿Sujeción al Impuesto sobre Donaciones?** | La [Resolución DGT 28/01/2022](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0143-22), en un supuesto en que dos hermanos extinguían la comunidad sobre dos inmuebles adquiridos por herencia de su padre, adjudicándose cada uno de los comuneros un inmueble por igual valor declarado, entendió que había exceso de adjudicación sujeto al Impuesto sobre Donaciones por la mitad de la diferencia entre el valor declarado y el de referencia de uno de ellos.Sin embargo, la [Resolución DGT 18/09/2023](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2496-23), en un supuesto de adjudicación por indivisibilidad a uno de los condueños con pago en metálico a los demás, se limita a decir que la base imponible del IAJD es el valor de referencia correspondiente a los salientes, pero nada dice acerca de si la diferencia entre el valor declarado y el de referencia queda sujeta al Impuesto sobre Donaciones. |
| **Soluciones** | En tales extinciones de condominio, si no se quieren problemas, puede recomendarse asignar a ambos bienes el valor de referencia más alto y tributar sólo por IAJD.La solución es inadecuada cuando la adjudicación se produce a uno por indivisibilidad, compensando en metálico a los demás, pues en tal caso, aparte de no haber real transferencia de dinero, podría producirse una mayor ganancia en el IRPF a los salientes.También podría argumentarse, si interesa como mal menor, que la [STS 12/07/2022](https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/86259fb33368797ba0a8778d75e36f0d/20220802) traslada los excesos de adjudicación al ámbito del [art. 7-2-B de la Ley del ITPO](https://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/rdleg1-1993.t2.html#a7). |
| **Advertencia notarial** | La [Resolución de la Dirección General de Tributos de 28 de enero de 2022](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0143-22) entendió que había exceso de adjudicación sujeto al Impuesto sobre Donaciones por la mitad de la diferencia entre el valor declarado y el de referencia. Sin embargo, la [Resolución de la Dirección General de Tributos de 18 de septiembre de 2023](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2496-23) se limita a decir que la base imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados es el valor de referencia correspondiente a los salientes, pero nada dice acerca de si la diferencia entre el valor declarado y el de referencia queda sujeta al Impuesto sobre Donaciones. |